

VS_GERICHTE P1 18 77 vom 5. Oktober 2020

VS Kantonsgericht, 2020-10-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_P1 18 77](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_P1_18_77)

FR: VS_GERICHTE P1 18 77 du 5 octobre 2020

IT: VS_GERICHTE P1 18 77 del 5 ottobre 2020

Regeste

P1 18 77 JUGEMENT DU 5 OCTOBRE 2020 Tribunal cantonal du Valais Cour pénale I Eve-Marie Dayer-Schmid, juge unique; Charlotte Balet, greffière ad hoc; en la cause Ministère public de la Confédération, à Berne, appelé, et Administration fédérale des contributions, par la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, à Berne, appelée, et Ministère public du canton du Valais, appelé, représenté par Nicolas Dubuis, procureur général auprès de l'Office central, à Sion, contre X _____, prévenu appelant, assisté de Maîtres M _____ et N _____. (escroquerie en matière de contributions [art. 14 al. 2 DPA]; fraude fiscale [art. 59 al. 1 LHID] et délits fiscaux [art. 212 al. 1 LF-VS]) appel contre le jugement rendu le 11 octobre 2018 par le juge III du district de Sion

Erwägungen

E. 7.1

L'appelant conclut principalement à son acquittement, en vertu de l'interdiction de la double poursuite exprimée par l'adage ne bis in idem. Il fait état de trois autres procédures ouvertes contre lui sur la base des rapports établis parla DAPE, ayant abouti à des condamnations aujourd'hui définitives. Par ordonnance pénale du 16 juillet 2014, le Ministère public du canton de Vaud l'a condamné à une peine pécuniaire de 180 jours-amende à 300 fr. l'unité, avec sursis pendant deux ans, pour usage de faux selon l'article 186 al. 1 LIFD. Par jugement du 15 décembre 2017, la

- 21 - Cour pénale II du Tribunal cantonal du Valais l'a reconnu coupable d'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) et de faux dans les titres (art. 15 ch. 1 al. 1 DPA), commis dans le cadre de la perception de la TVA, et l'a sanctionné d'une peine complémentaire de 150 jours-amende à 300 fr. l'unité, avec sursis pendant deux ans. Enfin, par arrêt du 23 mars 2018, le Tribunal fédéral a confirmé, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux des périodes fiscales 2004 à 2010, les amendes - de l'ordre de 6'000'000 fr. en tout - infligées à X _____ pour soustraction d'impôt. Il s'agit donc de déterminer si, au vu de ces précédentes condamnations, le principe ne bis in idem empêche de procéder à la poursuite et au jugement de X _____ pour, d'une part, fraude fiscale (art. 59 al. 1 LHID) et délits fiscaux cantonaux (art. 212 al. 1 LF-VS) et, d'autre part, escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) commise dans le cadre de la perception de l'impôt anticipé.

E. 7.2

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 principe est garanti par

l'article 4 § 1 du Protocole no 7 à la Convention du 22 novembre 1984 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Protocole no 7; RS 0.101.07), ainsi que par l'article 14 § 7 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). Il découle, en outre, implicitement de la Constitution fédérale de la Confédération suisse (Cst.; RS 101) et figure également à l'article 11 al. 1 CPP (ATF 144 IV 362 consid. 1.3.2). La notion et la portée de l'interdiction de la double poursuite sont exposées de manière détaillée au considérant 8.1 du jugement attaqué, si bien qu'il y est fait référence, avec les développements qui suivent.

E. 7.2.1

Dans un arrêt récent, rendu le 8 juillet 2019 dans l'affaire Mihalache c. Roumanie (requête no 54012/10, § 44 ss), la CourEDH, par sa Grande Chambre, a eu l'occasion de rappeler, d'une part (§ 53 ss), les "critères Engel", développés pour déterminer le caractère pénal d'une accusation, d'autre part (§ 65 ss), l'approche factuelle, arrêtée dans l'arrêt Zolotoukhine c. Russie, de la notion d'"infraction" (in idem) telle que la conçoit l'article 4 § 1 du Protocole no 7, et, de tierce part (§ 82 ss), le principe, réitéré et élaboré dans l'arrêt A et B c. Norvège, selon lequel il n'y a pas répétition de poursuites (bis) lorsqu'il existe un "lien matériel et temporel suffisamment étroit" entre les deux procédures en cause.

- 22 - a. Le caractère pénal d'une accusation - déterminant l'applicabilité de l'article 4 § 1 du Protocole no 7 - est une notion autonome et ne saurait dépendre de la seule qualification de l'infraction en droit interne; il faut, en outre, apprécier la nature de l'infraction et le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé. b. Le point de savoir si une personne est poursuivie deux fois pour la même infraction se résout selon une approche fondée sur l'identité des faits, et non sur la qualification juridique des actes délictueux. Il est ainsi proscrit de poursuivre ou de juger quelqu'un pour une seconde "infraction", si celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui étaient en substance les mêmes que ceux qui ont donné lieu au premier jugement. En matière fiscale, la CourEDH a notamment considéré, dans l'affaire Pirttimäki c. Finlande du 20 mai 2014 (requête no 35232/11), qu'il n'y avait pas de même infraction et, partant, pas de violation du principe ne bis in idem dans le cas d'un contribuable qui s'était vu infliger une majoration d'impôt, en lien avec la perception d'un dividende dissimulé de la société dont il était actionnaire, et qui avait ensuite été reconnu coupable de fraude fiscale aggravée et de violation du droit comptable, en lien avec la comptabilité défectueuse de la société, car les circonstances n'étaient pas les mêmes dans les deux procédures, l'une concernant la déclaration d'impôt personnelle du contribuable, l'autre la déclaration d'impôt de la société (§ 49 ss). Elle est parvenue à la même conclusion dans l'arrêt Shibendra Dev c. Suède du 21 octobre 2014 (requête no 7362/10), dans lequel un contribuable s'était vu imposer un redressement fiscal, une majoration d'impôts et une condamnation pour infraction aggravée en matière comptable et infraction aggravée en matière fiscale, alors même que les décisions du fisc et les infractions concernaient la même période. Concernant les deux infractions pénales, la CourEDH a considéré que l'obligation pour l'entrepreneur d'inscrire dans ses registres des chiffres exacts était une obligation en soi, indépendante de l'utilisation des livres de comptes pour la détermination des obligations fiscales, et a jugé que le fait qu'il ait communiqué aux services fiscaux des documents inexacts constituaient des faits supplémentaires, qui ne faisaient pas partie des éléments à l'origine de la condamnation prononcée pour l'infraction en matière comptable. Dans ces conditions, elle a jugé que les deux infractions en question étaient suffisamment distinctes pour qu'il y ait lieu de conclure

que le requérant n'avait pas été puni deux fois pour la même infraction (§ 51). Dans une affaire relativement ancienne (*Oliveira c. Suisse*, du 30 juillet 1998, requête no 84/1997/868/1080), la CourEDH avait nié une violation du principe *ne bis in idem* parce que l'auteur s'était rendu coupable de deux infractions différentes, applicables en concours, dont les sanctions n'avaient pas été cumulées mais fixées conformément à la

- 23 - règle dite de l'aggravation (cf. art. 49 al. 1 CP). Depuis l'arrêt *Zolotoukhine*, il apparaît toutefois que seule l'identité des faits est déterminante, et non la qualification juridique de ces faits en droit interne, ni le rapport de concurrence entre les dispositions pénales applicables (*DONATSCH/ABO YOUSSEF*, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht* [DBG], 3e éd. 2017, n. 60a ss ad art. 188 LIFD). c. Seule est prohibée par l'article 4 du Protocole no 7 la répétition, à proprement parler, de procédures pénales définitivement clôturées. Il est ainsi inadmissible de procéder à un nouvel examen d'un événement pour lequel l'auteur a déjà été jugé et d'en donner une autre appréciation juridique (ATF 144 IV 362 consid. 1.4). Tel n'est, en revanche, pas le cas si le même complexe de faits relève de procédures dites "mixtes", unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit qui permet de considérer que les deux procédures s'inscrivent dans un mécanisme intégré de sanctions prévu par le droit national. Il n'y a alors pas de dualité de la poursuite mais plutôt une combinaison de procédures, qui visent la même constellation de faits et qui peuvent être appréhendées comme deux aspects d'un système unique. Dans deux affaires traitant de droit fiscal (arrêts *Jóhannesson et autres c. Islande* du 18 mai 2017, requête no 22007/11; *A et B c. Norvège* du 15 novembre 2016, requêtes nos 24130/11 et 29758/11), la CourEDH a analysé les éléments qui permettent de juger de l'étroitesse du lien matériel et temporel entre deux procédures. Elle s'est d'abord demandée si les différentes procédures poursuivaient des buts en substance complémentaires et concernaient des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause (1°), si la mixité des procédures était une conséquence prévisible, tant en droit qu'en pratique, du comportement réprimé (2°), si les procédures avaient été conduites de manière à éviter autant que possible toute répétition dans l'administration et dans l'appréciation des éléments de preuve, notamment grâce à l'interaction des différentes autorités compétentes faisant apparaître que l'établissement des faits réalisé dans l'une des procédures avait été repris dans l'autre (3°) et, surtout, si la sanction prononcée à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier avait été prise en compte dans la procédure qui avait pris fin en dernier, de façon à ne pas faire porter à l'intéressé un fardeau excessif (4°). En ce qui concerne l'aspect temporel, la CourEDH a relevé que les procédures n'avaient pas nécessairement à être menées simultanément du début à la fin, car l'Etat conservait la faculté d'opter pour une conduite progressive des procédures si ce procédé se justifiait par un souci d'efficacité et de bonne administration de la justice, sans causer de préjudice disproportionné à l'intéressé. Le lien temporel entre les procédures devait

- 24 - cependant rester suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs et que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps. Les arrêts cités dans l'appel ne divergent pas de cette jurisprudence. Synthétisant son analyse interprétative de l'article 4 du Protocole no 7 dans l'arrêt *A et B c. Norvège* (§ 112 ss), la CourEDH a expliqué que, dans les causes *Glantz et Nykänen* - qui concernaient toutes deux le système fiscal finlandais -, elle avait confirmé que des procédures parallèles n'étaient pas exclues dans des affaires qui combinaient majorations d'impôt sur le plan administratif et sanctions pénales pour fraude fiscale, mais avait conclu que, vu les

circonstances concrètes de chacun des cas, le critère du lien matériel suffisamment étroit n'était pas satisfait, puisque les procédures, menées quasi simultanément mais par des autorités différentes, n'avaient pas eu le moindre lien entre elles, chaque autorité ayant, au demeurant, fixé le quantum de la peine sans tenir compte de la sanction infligée par l'autre; le même raisonnement a été suivi, à propos de faits analogues, dans les arrêts Österlund et Kiiveri mentionnés par l'appelant. Toujours d'après la synthèse de la Cour (§ 115), l'arrêt Kapetanios et autres c. Grèce, qui traitait d'une affaire de répression de contrebande, constatait implicitement un défaut de lien matériel entre les procédures pénales au terme desquelles les requérants avaient été acquittés des infractions douanières et les procédures administratives qui avaient abouti au prononcé de lourdes amendes pour le même comportement. d. Enfin, selon la jurisprudence fédérale, le non-respect de l'interdiction de la double poursuite suppose, en outre, que les autorités de poursuite et de jugement des infractions en cause aient une compétence pleine et entière pour le faire; tel n'est le cas que si le juge de la première procédure a été mis en mesure d'apprécier l'état de fait sous tous ses aspects juridiques (ATF 137 I 363 consid. 2.3.2; 135 IV 6 consid. 3.3; 125 II 402 consid. 1b; 119 Ib 311 consid. 3c; 116 IV 262 consid. 3b/cc).

E. 7.2.2

En l'espèce, il ne fait aucun doute que non seulement l'ordonnance du 16 juillet 2014 rendue par le Ministère public du canton de Vaud et le jugement du 15 décembre 2017 prononcé par le Tribunal cantonal du Valais, mais aussi les amendes infligées au terme de la décision du 16 novembre 2016 de la CCR, sont des condamnations à caractère pénal (ATF 116 IV 262 consid. 3b/aa; arrêt 2C_232/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.2) et qu'elles sont aujourd'hui définitives.

E. 8

Il convient, en premier lieu, d'examiner si ces procédures portent sur les mêmes "infractions", au sens rappelé ci-avant, que celles présentement reprochées à l'accusé. L'analyse doit être menée en rapport avec chacun des faits ou complexe de faits visé

- 25 - par les procédures litigieuses. L'argument pris de ce que ces procédures ont toutes été ouvertes sur la base des mêmes rapports de la DAPE est inconsistant, dès lors qu'il se peut - et s'avère - que des événements distincts ressortent desdits rapports. La procédure pour soustraction d'impôt, qui a abouti au prononcé d'amendes, a sanctionné X _____ pour avoir soustrait des montants importants à l'impôt fédéral direct ainsi qu'à l'impôt communal et cantonal pour les années fiscales 2004 à 2010, en omettant de les faire figurer dans sa déclaration fiscale personnelle. La condamnation pour usage de faux au sens de l'article 186 LIFD a, quant à elle, réprimé le fait pour X _____, en tant qu'organe de B _____ SA, d'avoir produit, à l'appui des déclarations d'impôt de cette entité pour les exercices fiscaux 2005 à 2009, des états financiers inexacts et faux, à l'attention de l'autorité cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct, dans le but de réduire le montant de cet impôt. Enfin, le prononcé reconnaissant X _____ coupable d'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) et de faux dans les titres (art. 15 ch. 1 al. 1 DPA) lui reproche, en relation avec ses agissements pour deux sociétés, d'avoir, entre 2007 et 2009, mis en place un système visant à ce que B _____ SA paie moins de TVA et Y _____ AG déduise un montant de TVA payé plus important, grâce à des factures préparées par le prévenu et non intégrées aux états financiers de B _____ SA.

E. 8.1.1

Escroquerie en matière d'impôt anticipé (art. 14 DPA cum 61 LIA) Concernant l'impôt anticipé, X _____ est accusé d'escroquerie en matière de contributions selon l'article 14 al. 2 DPA, disposition qui réprime le fait d'avoir astucieusement soustrait aux pouvoirs publics un montant important - ce qui est le cas dès 15'000 fr. (ATF 139 II 404 consid. 9.4) - représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou porté atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires. Le comportement typique consiste à provoquer l'erreur - ou plutôt, s'agissant de l'article 14 al. 2 DPA, à créer un risque objectif et concret d'erreur (TORRIONE, Les procédures en droit fiscal, 3e éd. 2015, § 7, p. 1039 ss), - chez l'administration, une autre autorité ou un tiers, par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits vrais, et ce de manière astucieuse (cf. art. 14 al. 1 DPA). La dissimulation de faits vrais peut être commise activement ou par une omission improprement dite, lorsque l'auteur se trouve dans une position de garant, à savoir lorsqu'il a, en vertu de la loi, d'un contrat ou d'un rapport de confiance spécial, une obligation qualifiée de renseigner (ATF 140 IV 206 consid.

- 26 - 6.3.1.2). Tel est le cas dans un système reposant sur le principe d'auto-taxation (TORRIONE, op. cit., p. 993). Les faits incriminés sont plus larges que ceux réprimés par l'article 186 al. 1 LIFD, qui sanctionne celui qui utilise des documents faux, falsifiés ou mensongers pour tromper. L'escroquerie en matière de contributions ne doit pas nécessairement être commise en utilisant des documents contrefaits ou falsifiés; le recours à un édifice de mensonges, à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène réalise également la condition d'astuce. Dans certaines circonstances, le seul fait de se taire peut s'avérer astucieux si l'auteur dissuade l'administration de procéder à des contrôles ou prévoit que, en raison d'une relation de confiance particulière, elle y renoncera (ATF 139 II 404 précité). a. L'impôt anticipé est un impôt perçu à la source par la Confédération sur les revenus de capitaux mobiliers; cet impôt a pour objet, entre autres, les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société suisse (art. 132 al. 2 Cst.; art. 1 al. 1 et 4 al. 1 let. b LIA). Est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée, soit notamment les dividendes (art. 20 al. 1 de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé [OIA; RS 642.211]). L'imposition suppose une distribution aux actionnaires; ne sont dès lors frappés ni les bénéficiaires que la société fait mais conserve ni, a fortiori, ceux qu'elle a renoncé à réaliser pour un motif quelconque. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA), lequel doit, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation imposable, en déduire le montant de l'impôt anticipé (art. 14 al. 1 LIA). Les prestations appréciables en argent distribuées à l'actionnaire sont soumises à un impôt anticipé de 35% (art. 13 al. 1 let. a LIA), en sorte que ces prestations ne doivent être versées qu'à concurrence de 65%. Il appartient ainsi au contribuable de déterminer lui-même la créance fiscale, de remettre spontanément à l'AFC le relevé d'impôt prescrit accompagné des pièces justificatives et, en même temps, de payer l'impôt ou de faire la déclaration remplaçant le paiement (art. 38 LIA). Il s'agit d'une auto-taxation, l'AFC n'intervenant qu'à des fins de contrôle. Destiné à lutter contre la fraude fiscale, l'impôt anticipé est remboursé, sous certaines conditions, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt, domicilié en Suisse et remplissant correctement ses obligations fiscales (art. 1 al. 2 LIA).

- 27 - b. La poursuite pénale d'infractions commises en matière d'impôt anticipé ressortit à l'AFC, qui applique le DPA (art. 67 al. 1 LIA). L'enquête pénale - qui peut, dans certains cas, être initiée par la notification du rapport de la DAPE (cf. art. 4 al. 1, 2e phr., de l'Ordonnance du 31 août 1992 sur les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions [RS 642.132]) - est confiée à des agents de la Confédération formés à cet effet (art. 20 al. 1 DPA). A l'issue de l'enquête, le fonctionnaire enquêteur dresse un procès-verbal final et le notifie à l'inculpé (art. 61 DPA). Un mandat de répression peut ensuite être décerné par l'administration, qui, en cas d'opposition, devra reconsidérer le cas avant de rendre un prononcé pénal, à la suite duquel le prévenu pourra encore demander à être jugé par un tribunal (art. 62 ss DPA). L'administration transmet alors le dossier au ministère public cantonal à l'intention du tribunal compétent; le renvoi pour jugement - lequel peut se référer au prononcé pénal - tient lieu d'accusation (art. 72 DPA). Il n'y a pas de nouvelle instruction dans la procédure judiciaire. L'on considère que le prévenu a pu faire valoir ses droits dans le cadre de la procédure administrative (TORRIONE, op. cit., p. 1069).

E. 8.1.2

In casu, le prononcé pénal du 23 janvier 2017, valant accusation, reproche à X _____ d'avoir, en tant qu'organe de B _____ SA - société à laquelle l'obligation fiscale incombait -, soustrait à l'imposition anticipée les dividendes versés à l'actionnaire unique. Pour ce faire, le prévenu a prélevé, en espèces, sur le compte de Y _____ AG auprès de FF _____ les sommes correspondant aux produits de livraisons de vins non enregistrés dans la comptabilité de B _____ SA, respectivement en prélevant directement sur le compte bancaire de B _____ SA les montants correspondant aux recettes de ventes de vins au noir, pour les verser ensuite sur le compte de AA _____ auprès de DD _____, dont X _____ était le bénéficiaire, nonobstant la mention de son épouse en tant qu'ayant droit économique. Il n'est plus contesté, à ce stade, que, en soustrayant du bénéfice effectivement réalisé par B _____ SA des produits qui auraient dû être comptabilisés dans le compte de résultat de cette entité pour les verser à AA _____ - dont la constitution relevait de l'évasion fiscale -, X _____ a retiré une partie de la substance de cette première société et a, de ce fait, perçu des avantages appréciables en argent sur lesquels un impôt anticipé de 35% aurait dû être prélevé au cours des exercices 2008 et 2009, soit du 1er juillet 2007 au 30 juin 2009. Ces faits, pour lesquels l'AFC a ouvert une procédure pénale administrative le 13 février 2014, soit quelques mois après avoir, le 15 octobre 2013, dénoncé au ministère public cantonal l'usage de faux commis en matière d'impôt fédéral direct et un peu plus d'un an

- 28 - après avoir ouvert, le 20 décembre 2012, une procédure pénale administrative pour l'escroquerie et le faux dans les titres commis en lien avec la TVA - et, en tous les cas, avant les condamnations intervenues les 16 juillet 2014 et 15 décembre 2017 -, ne sont pas les mêmes que ceux qui ont fait l'objet des deux dernières procédures citées.

E. 8.1.2.1

Condamnation du 15 décembre 2017 (art. 14 et 15 DPA cum 101 al. 3 LTVA) a. Dans son jugement du 15 décembre 2017, la Cour pénale du Tribunal cantonal a reproché à X _____, en tant non seulement qu'organe de B _____ SA mais aussi d'organe de fait de Y _____ AG, d'avoir astucieusement induit en erreur l'administration fiscale en adressant à Y _____ AG des factures au nom de B _____ SA, qu'il a ensuite

fait disparaître de la comptabilité commerciale de celle-ci, ainsi que quatorze fausses factures confectionnées au nom d'entreprises tierces. Par voie de conséquence, les décomptes trimestriels remis par B _____ SA à l'AFC - pour valoir déclaration spontanée de la TVA - faisaient état de chiffres d'affaires inférieurs à la réalité. En outre, la TVA a été facturée à Y _____ AG sous une forme qui a permis à celle-ci de déduire de sa dette fiscale la TVA payée à B _____ SA. Ce faisant, le prévenu s'est rendu coupable d'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) et de faux dans les titres (art. 15 ch. 1 al. 1 DPA). b. En la présente affaire, l'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) reprochée à X _____, en sa qualité de président du conseil d'administration et de directeur de B _____ SA (art. 6 al. 1 DPA), réside dans le fait d'avoir trompé l'AFC en dissimulant, non pas des recettes commerciales, mais le versement de prestations financières à un actionnaire. S'il s'agit, dans les deux cas, d'une auto-taxation, à savoir une déclaration spontanée de l'impôt par le contribuable, la similitude s'arrête là. La TVA s'annonce, en effet, par la remise d'un décompte trimestriel à l'AFC, tandis que l'impôt anticipé requiert le dépôt d'un formulaire ad hoc, accompagné des pièces justificatives, dans les trente jours qui suivent le moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1, 16 al. 1 let. c et 38 al. 2 LIA), c'est-à-dire le moment où la société est tenue de la verser ou la date à partir de laquelle l'actionnaire peut en exiger le versement (Impôt fédéral anticipé, mars 2019, Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, p. 17.). Ainsi, B _____ SA est assujettie à la TVA au regard de la quotité de son chiffre d'affaires - qui dépasse le seuil fixé par la loi -, alors qu'elle est redevable de l'impôt anticipé en sa qualité de débitrice d'une prestation versée à un actionnaire. La taxe et l'impôt ont pour objet des faits différents, dont l'accusé n'ignorait pas qu'ils génèrent chacun une obligation fiscale propre.

- 29 - c. Enfin, l'on ne saurait soutenir que le procès actuel porte, lui aussi, sur les quatorze fausses factures, insérées dans la comptabilité commerciale de Y _____ AG pour permettre à cette entité de réduire sa dette fiscale, et dont la confection a été sanctionnée le 15 décembre 2017 (art. 15 ch. 1 al. 1 DPA). Les faux visés par l'infraction de droit cantonal ne sont pas ces factures mais les états financiers de B _____ SA. Quant à l'astuce dont l'accusé a fait montre pour dissimuler le versement de prestations appréciables en argent, elle se situe à un stade ultérieur, celui de la distribution du bénéfice soustrait à l'imposition.

E. 8.1.2.2

Condamnation du 16 juillet 2014 (art. 186 LIFD) a. Par ordonnance pénale du 16 juillet 2014, le Ministère public vaudois a retenu que X _____, agissant comme organe de B _____ SA, avait produit, à l'appui des déclarations d'impôt de cette société pour les exercices fiscaux 2005 à 2009, des états financiers inexacts, en omettant sciemment des revenus - dissimulés par la non-comptabilisation de certaines factures, l'établissement de fausses factures et la vente de vins au noir -, respectivement en introduisant une charge fictive dans la comptabilité de l'entreprise. Conformément à la nature formelle du délit réprimé par l'article 186 al. 1 LIFD, il s'est alors agi de sanctionner l'utilisation par le prévenu de ces titres faux lors du dépôt auprès du SCC des déclarations d'impôt de B _____ SA. b. Ce comportement est donc autre que celui qui a consisté pour B _____ SA, par X _____, à soustraire de l'impôt anticipé les rendements d'actions consentis. Pour ce faire, le prévenu a échafaudé un véritable système qui, grâce à une société écran, administrée par une autre société offshore et titulaire d'un compte bancaire dont J _____ était l'ayant droit économique apparente, lui a permis, par des transferts

de fonds réalisés en espèces, de dissimuler une distribution de bénéfices. Certes, le prévenu a également dû déposer auprès de l'AFC, conformément aux prescriptions de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (art. 21 OIA), les comptes annuels (bilans et comptes de pertes et profits) de B _____ SA pour les exercices 2008 et 2009, lesquels étaient inexacts et attestaient, en outre, d'une absence de distribution de dividendes, alors que des sommes considérables avaient été versées à ce titre. Il a cependant fait ainsi une autre utilisation de ces faux documents que celle par laquelle il s'est rendu coupable d'usage de faux selon l'article 186 al. 1 LIFD; il a, en outre, signé personnellement le formulaire ad hoc pour l'exercice 2008. Au demeurant, l'attitude astucieuse ici déterminante ne se confond pas avec la falsification des comptes de B _____ SA, puisqu'il eut été possible pour X _____ de dissimuler les bénéfices effectifs de cette entité - ce qui réalisait déjà une fraude fiscale du point de vue de l'imposition directe,

- 30 - mais était encore atypique à l'aune de l'imposition anticipée - sans pour autant se distribuer ceux-ci sous couvert de la mise en scène susdécrite, laquelle était objectivement propre à empêcher l'AFC d'appréhender ces avantages financiers concédés à un actionnaire. C'est dire que le comportement réprimé le 16 juillet 2014 ne se recoupe pas avec l'escroquerie perpétrée en matière d'impôt anticipé. Une fois encore, le directeur et président du conseil d'administration de B _____ SA n'était pas sans savoir que tant la réalisation de bénéfices par la société de capitaux que la perception d'avantages financiers par l'actionnaire étaient sujettes à imposition. Il était dès lors prévisible qu'en agissant comme il l'a fait, il s'exposait à ce qu'une condamnation soit prononcée sur la base de chacune des législations applicables au type d'impôt concerné.

E. 8.1.2.3

Condamnation du 16 novembre 2016 (art. 175 LIFD et 203 LF-VS) Pour finir, l'on relèvera que, par rapport à l'inculpation d'escroquerie en matière d'impôt anticipé, le prononcé d'amendes pour soustraction fiscale ne concerne ni le même contribuable - celle-là étant dirigée contre X _____ en tant qu'organe de la société distributrice de rendements d'actions, alors que celui-ci a été rendu à l'encontre des époux X-J _____ à titre personnel -, ni les mêmes autorité fiscale et mode de prélèvement. En recourant à divers stratagèmes pour opacifier la situation et dissimuler le versement de dividendes, X _____ a porté atteinte à l'exécution par l'AFC de la créance fiscale qui est la sienne au sein du système mis en place pour lutter contre la soustraction d'impôt. L'imposition anticipée se conçoit, en effet, comme un impôt réel, frappant à la source différents rendements de capitaux et remboursable à certaines conditions. Il faut, en particulier, que le bénéficiaire de la prestation imposable respecte ses obligations fiscales en déclarant, pour les impôts cantonaux et communaux, les revenus grevés de l'impôt anticipé (art. 21 ss LIA). A défaut, ce dernier se trouve déchu du droit au remboursement, sans pour autant être dispensé de payer les impôts directs qui sont dus sur les revenus et la fortune concernés. Cette double charge, voulue par le législateur (arrêt du TF du 4 décembre 1996, Archives 66 166, in RDAF 1997 II p. 720 consid. 3), n'est pas contraire aux garanties de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 0.101).

E. 8.2.1

Fraude fiscale de droit cantonal (art. 212 LF-VS et 59 LHID) S'agissant des impôts cantonaux et communaux, il est reproché à X _____, en sa qualité de directeur et

président du conseil d'administration de B _____ SA (art. 102 al. 1 a contrario CP), d'avoir remis à l'autorité fiscale, à l'appui des déclarations d'impôt

- 31 - de cette entité pour les périodes 2005 à 2009, des états financiers qui omettaient sciemment un bénéfice de 8'461'947 fr., de façon à soustraire un montant - largement supérieur à 1'000'000 fr. - au titre des impôts cantonaux et communaux. En transmettant cette documentation erronée au fisc, l'inculpé a réalisé le délit réprimé aux articles 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS. a. En conformité de la législation fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (art. 1 et 59 al. 1 LHID), le délit d'usage de faux est réprimé sur le plan cantonal et communal (art. 212 al. 1 LF-VS), de la même manière qu'il l'est à l'article 186 al. 1 LIFD (ATF 137 IV 25 consid. 4.4.3.4). Est ainsi puni celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers dans le dessein de tromper l'autorité fiscale. Il s'agit d'une infraction formelle, consommée sitôt que l'auteur fait usage de titres faux. Une réussite, telle que la tromperie des autorités fiscales, la soustraction d'un impôt ou même la seule mise en danger concrète de la créance fiscale de la collectivité publique n'est pas nécessaire. En ce sens, l'usage de faux peut être considéré comme un "délit documentaire" (Urkundendelikt). Il est réalisé à l'instant où les documents inexacts sont reçus par l'autorité fiscale ou lui sont accessibles, sans égard au fait que celle-ci en ait - ou non - déjà pris connaissance pour rendre une décision de taxation (ATF 120 IV 122 consid. 5c/cc; arrêt 6B_830/2015 du 12 janvier 2016 consid. 2.1; L'EPLATTENIER, op. cit., p. 254, no 4; DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 5, 30 et 58 ad art. 59 LHID). b. Lorsque le SCC présume qu'un délit au sens de l'article 212 LF-VS a été commis, il dénonce l'infraction au Ministère public du canton du Valais (art. 214 al. 1 et 2 LF-VS), qui, s'il y a lieu, ouvre une instruction pénale et, le cas échéant, rend une ordonnance pénale ou renvoie l'accusé en jugement (art. 308 ss CPP). La poursuite et le jugement de ce délit ressortissent ainsi aux autorités pénales ordinaires du canton. En vertu de l'article 188 al. 1 LIFD, l'administration cantonale de l'impôt fédéral qui présume qu'un délit au sens de l'article 186 al. 1 LIFD a été commis, dénonce l'infraction à l'autorité compétente pour la poursuite du délit fiscal de droit cantonal, laquelle poursuit simultanément le délit commis en matière d'impôt fédéral direct. Il s'agit d'une règle de compétence judiciaire, voulue par législateur pour éviter la dissociation de la poursuite de la fraude fiscale cantonale et fédérale (arrêt 6B_663/2013 du 3 février 2014 consid. 1.5). En ce cas, la compétence du ministère public cantonal ne se fonde pas sur les

- 32 - articles 31 ss CPP, qui ne sont applicables que pour la poursuite et le jugement des infractions pénales de droit fédéral. L'article 188 al. 1, 2e phr., LIFD ne confère toutefois pas de droit à une juridiction unique et souffre des exceptions. Il peut notamment arriver que le contribuable soit poursuivi dans plus d'un canton, dès lors que chaque canton est seul et exclusivement compétent en lien avec les délits perpétrés contre sa loi fiscale (DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 6 ad art. 188 LIFD; MOSER/SCHLAPBACH, Basler Kommentar, n. 10 ad art. 33 CPP). Il se peut aussi que la poursuite d'une fraude fiscale de droit fédéral n'ait pas lieu sur dénonciation de l'administration fiscale cantonale (art. 188 al. 1 LIFD), mais à l'initiative de l'AFC elle-même. Lorsqu'il existe notamment un soupçon fondé de graves infractions fiscales, le chef du Département fédéral des finances peut, en effet, autoriser l'AFC à mener une enquête en collaboration avec les administrations fiscales cantonales (art. 190 al. 1 LIFD; ATF 137 IV 145 consid. 5). La procédure à suivre

dans un tel cas est celle des articles 19 ss DPA (art. 191 al. 1 LIFD). Après la clôture de l'enquête, l'AFC établit un rapport (art. 193 LIFD) et, si elle conclut à la commission d'un délit au sens de l'article 186 LIFD, dénonce le cas à l'autorité pénale cantonale compétente ou requiert l'introduction de la poursuite pénale auprès de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct (art. 188 al. 4 et 194 al. 2 LIFD; DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 44 ad art. 188 LIFD et n. 5 ad 194 LIFD). Bien que l'article 49 CP (concours d'infractions) soit applicable lorsqu'il s'agit de juger des délits fiscaux fédéraux et cantonaux, il ne l'est, pour ces derniers, qu'à titre de droit cantonal supplétif (cf., supra, consid. 1.1.2), raison pour laquelle l'article 188 al. 3 LIFD prévoit une règle de concours spécifique, en prescrivant que, si l'auteur est condamné à une peine privative de liberté pour le délit fiscal de droit cantonal, le délit commis en matière d'impôt fédéral direct est sanctionné par une peine privative de liberté complémentaire et le jugement cantonal de dernière instance peut faire l'objet d'un recours en matière pénale devant le Tribunal fédéral selon les articles 78 à 81 LTF (cf. ATF 121 I 54 consid. 2d; DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 23 ad art. 188 LIFD). Cette disposition trouve à s'appliquer lorsque la condamnation pour le délit fiscal de droit cantonal, prononçant une peine privative de liberté, est antérieure au jugement de l'infraction de l'article 186 al. 1 LIFD. Dans le cas contraire, l'application de l'article 49 al. 2 CP (concours rétroactif) - par le renvoi de l'article 59 al. 3 LHID - aboutira néanmoins à un résultat similaire, dès lors qu'une peine d'ensemble devra être formée et que seule une peine complémentaire sera infligée au terme du second jugement (DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 24 ss ad art. 188 LIFD). Lorsqu'une peine pécuniaire s'impose tant pour la fraude fiscale de droit

- 33 - fédéral que pour celle de droit cantonal, une peine d'ensemble doit également être prononcée, soit sur la base d'une application - analogique - de l'article 188 al. 3 LHID (cf. décision du TPF, SK.2008.15, du 13 novembre 2008), soit par le renvoi de l'article 333 al. 1 CP, d'une part, et de l'article 59 al. 3 LHID, d'autre part.

E. 8.2.2

La présente affaire a ceci de particulier que, non seulement - et contrairement au cas de figure principalement envisagé par l'article 188 al. 1 et 3 LIFD - la poursuite et le jugement de la fraude fiscale fédérale ont précédé ceux des délits fiscaux de droit cantonal, mais ces deux procédures ont, qui plus est, été menées par les autorités pénales de cantons différents. Le Ministère public vaudois a, en effet, été reconnu compétent - dès lors qu'il était déjà saisi d'une enquête pour crime contre X _____ (art. 34 al. 1 CPP) - pour connaître de l'usage de faux (art. 186 al. 1 LIFD) dénoncé par l'AFC, tandis que la compétence pour enquêter sur les faits relevant de l'article 212 al. 1 LF-VS ne pouvait qu'échoir au Ministère public valaisan. Aussi, dans les jours qui ont suivi la reddition de l'ordonnance pénale du 16 juillet 2014, le SCC a dénoncé au parquet valaisan les délits fiscaux cantonaux présumés.

E. 8.2.2.1

Condamnation du 15 décembre 2017 (art. 14 et 15 DPA cum 101 al. 3 LTVA) Les motifs développés ci-dessus (cf., supra, consid. 8.1.2.2/b) valent, mutatis mutandis, pour nier l'existence d'une double poursuite en cas de répression de l'usage de faux au sens des articles 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS et de l'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) pour laquelle X _____ a déjà été condamné. La même conclusion s'impose en lien avec sa condamnation pour faux dans les titres (art. 15 ch. 1 al. 1 DPA; cf., supra, consid. 8.1.2.1/c).

E. 8.2.2.2

Condamnation du 16 novembre 2016 (art. 175 LIFD et 203 LF-VS) Dans une affaire connexe à la présente cause, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer sur le point de savoir si l'infliction aux époux X-J _____ d'amendes pour soustraction de l'impôt cantonal et communal et de l'impôt fédéral direct violait l'interdiction de la double poursuite, étant donné la précédente condamnation de X _____ pour fraude fiscale au sens de l'article 186 al. 1 LIFD, ce à quoi il a répondu par la négative (ATF 144 IV 136 consid. 10). La même conclusion s'impose en lien avec l'usage de faux de droit cantonal. La loi réserve, d'ailleurs, expressément la répression de la soustraction d'impôt au côté de l'incrimination de fraude fiscale (art. 212 al. 3 LF-VS et 59 al. 2 LHID). Le justiciable sait donc que ses agissements dans ses rapports avec l'administration fiscale ne sont pas appréhendés de manière exhaustive après le prononcé d'amendes pour soustraction d'impôt.

- 34 -

E. 8.2.2.3

Condamnation du 16 juillet 2014 (art. 186 LIFD) a. En déposant, les 23 juin 2006, 11 mai 2007, 13 octobre 2008, 10 novembre 2009 et 23 juillet 2010, les déclarations fiscales de B _____ SA, accompagnées de bilans et de comptes de profits et pertes inexacts, X _____ a utilisé des titres faux dans le but de tromper le fisc et d'éviter ainsi une taxation. Ce comportement a donné lieu à l'ordonnance pénale du 16 juillet 2014, par laquelle le Ministère public vaudois a reconnu le précité coupable d'usage de faux au sens de l'article 186 al. 1 LIFD. Or, l'on ne peut considérer, sinon de façon artificielle, que la présente incrimination, tirée des articles 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS, porte sur des faits essentiellement différents. Il s'agit bien d'une seule déclaration, munie des mêmes états financiers mensongers, déposée au nom de B _____ SA lors de chaque période fiscale de 2005 à 2009. La conception qui prévaut en matière de soustraction d'impôt, selon laquelle celui qui dépose une seule - fausse - déclaration fiscale pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux commet une infraction fédérale (art. 175 LIFD) et une infraction cantonale (art. 56 LHID et 203 LF-VS) en concours réel, puisque cette déclaration d'impôt sert à l'établissement de deux créances fiscales (ATF 119 Ib 311 consid. 3d; L'EPLATTENIER, op. cit., p. 135, no 120 et les références), ne saurait être transposée à la fraude fiscale. L'usage de faux est, en effet, un délit formel, consommé dès le dépôt à l'autorité fiscale des titres inexacts, indépendamment de l'emploi qui en est ensuite fait pour la taxation. Certes, les articles 186 al. 1 LIFD et 212 al. 1 LF-VS renvoient chacun aux dispositions topiques de la soustraction d'impôt visée par le comportement délictueux (art. 175 à 177 LIFD, resp. art. 203 à 205 LF-VS). Il s'agit cependant d'une définition de l'intention - celle d'éviter une taxation - qui ne confère pas au délit un contenu matériel, sous la forme d'un élément constitutif objectif de résultat, mais sert principalement à distinguer la fraude fiscale des infractions de faux dans les titres du droit commun (DONATSCH/ ABO YOUSSEF, n. 58 ad art. 59 LHID). Ainsi, si seule une application concurrente des articles 186 al. 1 LIFD, d'une part, et 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS, d'autre part, permet de saisir l'acte délictueux sous tous ses aspects juridiques, il n'en demeure pas moins que les faits réprimés par la fraude fiscale, fédérale et cantonale, sont, en substance, les mêmes (cf. HOLENSTEIN, Schweizer Steuerstrafrecht im Wandel? Reflexionen im Hinblick auf die neuesten internationalen Entwicklungen, in ASA 80, p. 3 ss, p. 23). En édic- tant l'article 188 LIFD pour coordonner la poursuite de ces infractions, le

législateur est lui-même parti de la prémisse que le même type de comportement tomberait sous le coup de celles-ci (SANSONETTI/ HOSTETTLER, Commentaire romand, 2e éd. 2017, n. 1 ad art. 188 LIFD; DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 2 ad art. 188 LIFD). L'argument pris d'une différence des biens juridiques protégés tombe lui aussi à faux, car, contrairement aux

- 35 - dispositions sanctionnant la soustraction d'impôt ou l'escroquerie en matière de contributions, qui tendent à garantir l'exécution par la collectivité publique concernée de sa créance fiscale, l'usage de faux vise plus particulièrement à sauvegarder la confiance spécifique accordée aux titres dans la relation entre le contribuable et l'administration fiscale (DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 4 ad art. 188 LIFD). Or, c'est cette confiance qui a été mise à mal par le dépôt de pièces justificatives mensongères à l'appui des déclarations fiscales de B _____ SA. Partant, la présente procédure, en tant qu'elle concerne la fraude fiscale et les délits fiscaux cantonaux, porte sur des faits qui sont essentiellement les mêmes que ceux qui ont donné lieu à l'ordonnance pénale du 16 juillet 2014. Preuve en est que, lorsqu'il s'est agi de décrire les agissements reprochés à l'inculpé, le représentant du Ministère public valaisan a intégralement reproduit, dans son acte d'accusation du 21 mars 2017, l'ordonnance pénale rendue par son homologue vaudois. Les instruments internationaux n'empêchent évidemment pas le droit pénal national de prévoir la figure du concours idéal, soit la répression, à l'aune de deux infractions différentes, d'un même acte (ATF 133 IV 297 consid. 4.1). Il s'agit uniquement d'examiner si le fait - comme c'est le cas en l'espèce - de poursuivre et de juger la seconde infraction, après qu'une condamnation définitive est intervenue en lien avec la première, contrevient au principe ne bis in idem. Ce principe doit, en effet, également être respecté lorsque des autorités différentes ont à connaître du même acte (ATF 122 I 257 consid. 5).

E. 8.3

En présence des mêmes faits, la question se pose de savoir s'il y a répétition de la poursuite, prohibée par l'article 4 du Protocole no 7, ou si les deux procédures, visant le même état de fait, sont dans un rapport matériel et temporel étroit et peuvent être considérées comme deux aspects d'un système unique. a. L'on se trouve ici dans la seconde hypothèse. En effet, la poursuite, concurrente, de la fraude fiscale de droit fédéral et des délits fiscaux cantonaux est voulue par le législateur et correspond à la structure fédéraliste du système fiscal et de la procédure pénale suisses (art. 3 Cst. et 22 CPP). Si, en règle générale (art. 188 al. 1 LIFD), ladite poursuite a lieu de manière simultanée et est conduite par une même autorité, il peut en aller différemment, sans que l'interdiction de la double poursuite ne s'en trouve violée. Pour des motifs jugés conformes au droit (arrêt du TPF, BG.2014.4, du 12 mars 2014 consid. 4), la compétence pour connaître de l'usage de faux au sens de l'article 186 LIFD a été reconnue au Ministère public vaudois, lequel était manifestement incompétent pour traiter des délits à la loi fiscale valaisanne. Il s'agit, par conséquent, d'une dissociation des

- 36 - poursuites - qui ont chacune des finalités complémentaires - et non d'une répétition de celles-ci. La présente procédure ne tend ainsi pas à réapprécier un même comportement de l'accusé, mais à le saisir sous tous ses aspects juridiques, tel qu'il l'aurait été en cas de procédure unique. En l'espèce, seul le concours des autorités pénales vaudoises et valaisannes a permis de subsumer l'état de fait à toutes les règles juridiques applicables. La situation se distingue, à cet égard, de celle à l'origine de l'ordonnance rendue le 20 avril 2020 par l'Office central du ministère public du canton du Valais et versée en cause par

l'appelant, au terme de laquelle l'instruction ouverte contre celui-ci ensuite d'une plainte pour escroquerie, gestion déloyale, faux dans les titres et concurrence déloyale a été classée, en vertu du principe ne bis in idem, le procureur estimant que son homologue vaudois aurait pu connaître de ces infractions dans son ordonnance du 16 juillet 2014. La mixité des procédures était prévisible pour le justiciable. En dissimulant au fisc une partie des bénéfices de B _____ SA, X _____ avait en effet pour objectif que la taxation ne soit pas effectuée comme elle aurait dû l'être aussi bien sur la base de la LIFD que de la loi fiscale valaisanne; son inculpation pour usage de faux en vertu des dispositions pénales topiques de chacune de ses législations était donc attendue. Sur le plan juridique, la compétence des différentes autorités appelées à poursuivre et à juger ses actes ressortait de la loi; par ailleurs, le fait que la procédure attribuée au Ministère public vaudois était celle ouverte "pour usage de faux au sens de l'article 186 LIFD", passible d'une peine privative de liberté de trois ans au plus, résultait déjà clairement des considérants de l'arrêt rendu le 12 mars 2014 par le Tribunal pénal fédéral au moment de fixer le for de cette première procédure (arrêt BG.2014.4, consid. 4). b. Il existe, au demeurant, un lien matériel étroit entre la procédure qui a abouti à la condamnation du prévenu pour usage de faux au sens de l'article 186 al. 1 LIFD et la présente affaire. Elles s'appuient, en effet, sur la même administration des preuves, à savoir celle menée par l'AFC et à l'issue de laquelle sa Division affaires pénales et enquêtes a rendu les rapports du 27 août 2013, sur lesquels le SCC a fondé sa dénonciation du 25 juillet 2014. Les seules investigations du procureur général valaisan ont ainsi consisté, outre à s'enquérir au sujet des autres procédures concernant le prévenu et à éditer l'intégralité des actes de la cause PE14.001345-YGL, à auditionner X _____ et à se renseigner sur sa situation économique. L'argument tiré de l'absence de jonction des causes - invoqué par l'appelant pour nier qu'il y ait eu une interaction entre les différentes autorités appelées à statuer sur son sort - est irrelevant lorsqu'il s'agit d'apprécier le respect du principe ne bis in idem, puisque cette règle d'ordre procédurale (art. 29 s.

- 37 - CPP) s'applique à l'auteur qui a commis "plusieurs infractions", qu'elle ne lui confère pas un droit à ce que celles-ci soient jugées conjointement (BOUVERAT, Commentaire romand, n. 3 s. ad art. 29 CPP; MOREILLON/PAREIN-REYMOND, Petit commentaire, 2e éd. 2016, n. 4 ad art. 29 CPP) et qu'elle réserve l'existence de raisons objectives justifiant que tel ne soit pas le cas, au nombre desquelles l'on trouve des considérations liées au for (cf. arrêt du TPF, BG.2014.4, du 12 mars 2014 consid. 3.2) ou au principe de célérité (arrêt 1B_684/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.2). Il faut encore discerner, s'agissant des deux procédures dont le lien est examiné ici, que c'est une peine complémentaire à celle infligée le 16 juillet 2014 qui a été requise par le Ministère public valaisan et qui est finalement prononcée céans (cf., infra, consid. 9.4.3). Ces deux procédures sont également liées sur le plan temporel, puisque la dénonciation du SCC pour les délits de droit cantonal est intervenue dans les jours qui ont suivi la condamnation du prévenu sur la base de l'article 186 al. 1 LIFD. La procédure pénale a ensuite été suspendue, jusqu'à l'entrée en force de ce premier jugement, par souci de prévenir des décisions contradictoires ou des conflits de compétence. S'il eut été concevable - voire préférable - que les deux autorités pénales cantonales compétentes mènent leur procédure de manière concomitante, le fait que le SCC a attendu la reddition de l'ordonnance du 16 juillet 2014 pour dénoncer les actes relevant de la loi fiscale valaisanne ne suffit pas, au vu de la satisfaction des autres critères élaborés par la jurisprudence européenne (cf., supra, consid. 7.2.1/c), pour conclure à l'absence de lien suffisant entre les deux procédures. D'ailleurs, cet attermoiement de

quelques mois n'explique pas seul le temps écoulé entre la première condamnation, intervenue par le biais de la procédure spéciale de l'ordonnance pénale dans les six mois qui ont suivi la saisine du Ministère public vaudois, et le présent jugement, rendu sur appel. Aussi, la présente procédure ne consacre-t-elle pas une violation du principe ne bis in idem.

E. 9.1

L'appelant conclut, subsidiairement, à être exempté de peine et, encore plus subsidiairement, à l'infliction d'une peine complémentaire de 30 jours-amende avec sursis.

E. 9.1.1

En vertu de l'article 47 CP, le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. Il prend en considération les antécédents et la situation personnelle de ce dernier ainsi que l'effet de la peine sur son avenir. La culpabilité est déterminée par la gravité de la lésion ou de la mise en danger du bien juridique concerné, par le caractère répréhensible de l'acte, par les motivations et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-

- 38 - ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures. A ces composantes de culpabilité, il faut ajouter les facteurs liés à l'auteur, soit ses antécédents, judiciaires ou non, sa situation personnelle, dont font partie l'âge, l'état de santé, les obligations familiales, la situation professionnelle et le risque de récidive. Ces principes valent aussi pour le choix entre plusieurs sanctions possibles, lequel doit s'opérer, selon la formule jurisprudentielle consacrée, en tenant compte au premier chef de l'adéquation de la peine, de ses effets sur l'auteur et sur sa situation sociale, ainsi que de son efficacité préventive. La faute de l'auteur n'est, en revanche, pas déterminante (ATF 137 II 297 consid. 2.3.4; 134 IV 97 consid. 4.2). Lorsque tant une peine pécuniaire qu'une peine privative de liberté entrent en considération et que toutes deux apparaissent sanctionner de manière équivalente l'acte commis, il y a généralement lieu, en vertu du principe de la proportionnalité, d'accorder la priorité à la première, à moins que des motifs de prévention spéciale ne s'y opposent (ATF 144 IV 313 consid. 1.1.1 et les références).

E. 9.1.2

Lorsqu'il fixe la peine, le juge doit tenir compte des circonstances atténuantes de l'article 48 CP, qui lui permettent de descendre au-dessous de la limite inférieure de la peine prévue pour l'infraction. Il peut prononcer une peine d'un genre différent de celui prévu pour l'infraction mais reste lié par le maximum et par le minimum légal de chaque genre de peine (art. 48a CP). a. Parmi les circonstances qui commandent l'atténuation de la peine figure la sensible diminution de l'intérêt à punir en raison du temps écoulé depuis l'infraction et du bon comportement de l'auteur dans l'intervalle (art. 48 let. e CP). Ceci procède de l'idée que l'effet guérisseur du temps rend moindre la nécessité de punir le prévenu qui s'est bien comporté, c'est-à-dire qui n'a pas commis d'autres infractions ou d'actes incorrects, la notion de bon comportement s'entendant au sens large (ATF 132 IV 1 consid. 6.3; arrêt 6B_482/2011 du 21 novembre 2011 consid. 1.1 et 1.2). Un temps relativement long doit s'être écoulé entre la commission de l'infraction et le prononcé du jugement de seconde instance, lequel établit souverainement les faits en vertu de l'effet dévolutif de l'appel (ATF 140 IV 145 consid. 3.1). Cette condition temporelle est en tout cas réalisée lorsque les deux tiers du délai de prescription de l'action pénale sont passés (ATF 132 IV 1 consid. 6.2). Ce dernier cas de figure ne doit pas être confondu avec les conséquences qui peuvent résulter, sur le plan de la peine, d'une violation du principe de célérité (art. 29 al. 1 Cst.

- 39 - et 6 § 1 CEDH), lequel impose aux autorités de mener la procédure sans désespérer, dès le moment où l'accusé est informé des soupçons qui pèsent sur lui pour ne pas le maintenir inutilement dans l'angoisse. Le principe de célérité n'est pas violé du seul fait qu'une procédure a duré longtemps; seule une carence choquante de l'autorité donne lieu à une réduction de la peine. Selon la jurisprudence, apparaissent comme de telles carences une inactivité de treize ou quatorze mois au stade de l'instruction, un délai de quatre ans pour qu'il soit statué sur un recours contre l'acte d'accusation ou encore un délai de dix ou onze mois pour que le dossier soit transmis à l'autorité de recours (arrêt 6B_172/2020 du 28 avril 2020 consid. 5.1 et les références). L'on ne peut exiger de l'autorité pénale qu'elle s'occupe constamment d'une seule et unique affaire; il est dès lors inévitable qu'une procédure comporte quelques temps morts. Lorsqu'aucun d'entre eux n'est d'une durée vraiment choquante, c'est l'appréciation d'ensemble qui prévaut. Le caractère raisonnable du délai s'apprécie ainsi selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes. A cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (arrêt 6B_1385/2019 du 27 février 2020 consid. 5.3 et les références). b. Une autre circonstance atténuante au sens de l'article 48 CP est le fait que l'auteur a manifesté, par des actes, un repentir sincère, notamment s'il a réparé le dommage autant qu'on pouvait l'attendre de lui (let. d). Selon la jurisprudence, le repentir sincère n'est réalisé que si l'auteur a adopté un comportement particulier, désintéressé et méritoire. L'auteur doit avoir agi de son propre mouvement dans un esprit de repentir, dont il doit avoir fait la preuve en tentant, au prix de sacrifices, de réparer le tort qu'il a causé. Le seul fait qu'un délinquant soit passé aux aveux ou ait manifesté des remords ne suffit pas. Il n'est, en effet, pas rare que, confronté à des moyens de preuve ou constatant qu'il ne pourra échapper à une sanction, un prévenu choisisse de dire la vérité ou d'exprimer des regrets (arrêt 6B_1054/2019 du 27 janvier 2020 consid. 1.1 et les références). En matière fiscale, peut notamment constituer une forme de repentir actif au sens de l'article 48 CP la dénonciation spontanée, par laquelle le contribuable annonce lui-même l'infraction à l'autorité fiscale, sans y avoir été incité par la crainte que le fisc ne soit déjà sur le point de découvrir l'infraction (DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 62k ad art. 59 LHID; RVJ 1994, p. 333 s.). Le repentir sincère peut aussi se manifester sous la forme d'une réparation du dommage causé; il importe alors que l'auteur ait agi de son plein gré et non

- 40 - sous l'effet d'une condamnation (arrêts 6S.300/2004 du 16 février 2005 consid. 1; 6B_890/2015 du 16 décembre 2015 consid. 2.4.2).

E. 9.1.3

Il est des cas où l'infliction d'une peine - même atténuée - apparaît injustifiée. La loi prévoit donc des motifs d'exemption de peine. a. La réparation du dommage en tant que manifestation d'un repentir sincère doit ainsi être distinguée de l'exemption de peine réservée par l'article 53 aCP - dans sa version en vigueur jusqu'au 30 juin 2018 - à l'auteur qui a réparé le dommage ou accompli tous les efforts que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour compenser le tort qu'il a causé, si les conditions du sursis sont remplies et si l'intérêt public et privé à la poursuite pénale sont peu importants. Lorsque des intérêts privés ne sont pas principalement protégés par la norme pénale - comme c'est le cas des articles 14 al. 2 DPA, 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS -, c'est la subsistance d'un intérêt

public qui est déterminante pour l'application de l'article 53 aCP. L'exigence d'un intérêt public peu important à sanctionner l'infraction renvoie notamment à la diminution de l'intérêt à punir résultant des efforts de l'auteur pour compenser le tort qu'il a causé. La notion de tort causé est plus large que celle du dommage occasionné à des tiers et englobe d'autres intérêts, y compris non matériels. En cas d'infraction contre des intérêts publics, il s'agit d'examiner si la réparation suffit ou si l'équité et le besoin de prévention, générale ou spéciale, exigent d'autres réactions de droit pénal (ATF 135 IV 12 consid. 3.4.3). Comme l'impératif de prévention spéciale est déjà déterminant pour l'octroi du sursis - que présuppose l'article 53 aCP -, il ne joue qu'un rôle secondaire dans l'appréciation de l'intérêt public. Dans la perspective de la prévention générale, la réparation du dommage doit procéder d'une réaction constructive à l'infraction et contribuer à l'efficacité de la norme violée par le renforcement du sentiment de ce qui est juste. Il faut que la réparation représente, sinon un geste désintéressé, à tout le moins l'assomption par l'auteur de ses responsabilités. En d'autres termes, l'exemption de peine suppose, du point de vue de la collectivité, que l'auteur reconnaisse qu'il a violé la norme et s'efforce de rétablir la paix publique (arrêts 6B_1007/2017 du 13 novembre 2017 consid. 3.3; 6B_152/2007 du 13 mai 2008 consid. 5.2 et les références). b. Quant à l'article 54 CP, il épargne l'auteur qui a été directement atteint par les conséquences de son acte, au point qu'une peine serait inappropriée. La disposition vise des faits qui peuvent être qualifiés de cas limites, pour lesquels le simple sentiment de justice commande déjà de renoncer à toute poursuite pénale, la fonction expiatoire de la peine ayant déjà été remplie par l'atteinte subie. L'exemption de peine ne se conçoit que si la poursuite pénale se révèle inappropriée à tous les points de vue imaginables, y

- 41 - compris sous l'angle de la prévention spéciale et générale (Message du 26 juin 1985 concernant la modification du code pénal et du code pénal militaire, in FF 1985 II p. 1021 ss, p. 1031). Seules les conséquences directes de l'acte, à savoir celles qui sont survenues lors de l'exécution de l'infraction ou qui sont étroitement liées au résultat de celle-ci, sont pertinentes, à l'exclusion de celles qui sont apparues bien après l'acte ou au moment de l'instruction et du jugement, telles que les désagréments dus à l'ouverture d'une instruction pénale, la longueur et les frais de la procédure, la sévérité de la sanction, l'importance du dommage à réparer ou encore la dégradation de la situation financière de l'auteur en raison de ses actes délictueux. Sont, en particulier, des conséquences indirectes les propos tenus à l'encontre du prévenu dans les médias et sur les réseaux sociaux (arrêt 6B_442/2014 du 18 juillet 2014 consid. 2.1).

E. 9.1.4

Si, en raison d'un ou de plusieurs actes, l'auteur remplit les conditions de plusieurs peines de même genre, le juge le condamne à la peine de l'infraction la plus grave et l'augmente dans une juste proportion. Il ne peut toutefois excéder de plus de la moitié le maximum de la peine prévue pour cette infraction et reste lié par le maximum légal de chaque genre de peine (art. 49 al. 1 CP). Ce principe de l'aggravation est applicable pour les peines de même genre; si tel n'est pas le cas, les peines, de genres différents, doivent être prononcées de manière cumulative (ATF 142 IV 265 consid. 2.3.1 et 2.3.2; 137 IV 57 consid. 4.3.1). Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a rappelé que, lorsque les peines envisagées concrètement sont de même genre, l'article 49 al. 1 CP impose au juge de fixer, dans un premier temps, la peine pour l'infraction abstraitement la plus grave - d'après le cadre fixé par la loi pour chaque infraction à sanctionner -, en tenant compte de tous les éléments

pertinents, parmi lesquels les circonstances aggravantes ou atténuantes. Il doit parallèlement trancher, s'agissant de cette peine de départ, de la nature de cette sanction et motiver son choix. Dans un second temps, le juge examinera pour chacune des autres infractions commises, en tenant là aussi compte de toutes les circonstances y relatives, si elle justifie concrètement une peine privative de liberté, une peine pécuniaire ou une amende. En présence de peines hypothétiques de même nature, le juge formera une peine d'ensemble, en augmentant la peine de départ dans une juste mesure pour réprimer chacune des autres infractions. Il reste lié par le maximum légal de chaque genre de peine, si bien qu'il ne peut convertir en une peine privative de liberté une peine pécuniaire parce que la quotité de celle-ci, augmentée d'une autre peine pécuniaire hypothétique destinée à sanctionner une autre infraction entrant en concours avec la première, dépasse le nombre maximal prévu par l'article 34 al. 1 aCP

- 42 - (ATF 144 IV 313 consid. 1.1.2; 144 IV 217 consid. 3.5; arrêts 6B_938/2019 du 18 novembre 2019 consid. 3.4.4; 6B_36/2019 du 2 juillet 2019 consid. 3.6.2; 6B_884/2018 du 5 février 2019 consid. 1.2.2). De par l'effet d'aggravation, non proportionnel, de la sanction, la peine d'ensemble sera nécessairement inférieure à la somme de chacune des peines théoriquement encourues (ATF 143 IV 145 consid. 8.2.3; 138 IV 113 consid. 3.4; arrêt 6B_776/2019 du 20 novembre 2019 consid. 4.2). Si le juge doit prononcer une condamnation pour une infraction que l'auteur a commise avant d'avoir été condamné - définitivement - pour une autre infraction, il fixe la peine complémentaire de sorte que l'auteur ne soit pas puni plus sévèrement que si les diverses infractions avaient fait l'objet d'un seul jugement (art. 49 al. 2 CP). Il est indispensable que le second juge dispose d'un jugement définitif pour fixer une peine complémentaire. En cas de concours rétrospectif, la peine complémentaire vise à compenser la différence entre la première peine infligée, dite peine de base, et la peine d'ensemble qui aurait été prononcée, en application du principe de l'aggravation prévu par l'article 49 al. 1 CP, si le juge avait pu statuer sur l'ensemble des infractions en même temps (ATF 141 IV 61 consid. 6.1.2). Ainsi, la formation d'une peine d'ensemble n'est possible que pour des peines du même genre, alors que des peines d'un genre différent doivent être prononcées cumulativement (ATF 138 IV 120 consid. 5; 137 IV 57 consid. 4.3). La nature, la quotité et la forme d'exécution de la peine de base, entrée en force, sont immuables (ATF 142 IV 265 consid. 2.4.2). Pour l'octroi du sursis, la durée à prendre en compte est celle de la peine globale. Néanmoins, l'octroi du sursis pour la peine de base et pour la peine complémentaire sont indépendants l'un de l'autre et le juge doit réexaminer les conditions d'octroi du sursis pour la seule peine complémentaire (KUHNS, Commentaire romand, n. 15 ad art. 42 CP).

E. 9.2

Dans un grief d'ordre formel - qu'il convient d'analyser en premier lieu -, l'appelant se plaint de ce que le juge intimé aurait insuffisamment motivé le prononcé de la peine (art. 50 CP), en omettant de préciser l'ampleur des critères de réduction pris en compte et de citer des exemples jurisprudentiels de sanctions infligées dans des cas similaires, ce qui aurait violé son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. et 6 § 1 CEDH).

E. 9.2.1

N'en déplaise à l'appelant, le jugement querellé expose, dans un considérant de près de trois pages (consid. 13.2), non seulement les critères pris en compte dans le cadre général de la fixation de la peine selon l'article 47 CP, mais aussi les circonstances atténuantes et

aggravantes, de même que les motifs d'exemption de peine, qui ont été retenus (art. 48 let. e et 49 CP), respectivement écartés, et les raisons de cela. La jurisprudence fédérale, explicitant le devoir de motivation de la peine, demande au tribunal

- 43 - de discerner l'importance des faits qu'il a jugés pertinents pour augmenter ou réduire la sanction, mais ne lui impose pas de traduire ces faits en chiffres absolus ou en pourcentage (ATF 136 IV 55 consid. 5.6; 127 IV 101 consid. 2c). Dans le cas précis, les faits qui réalisent la seule circonstance atténuante retenue, à savoir la mesure du temps écoulé depuis chaque infraction et le type de comportement adopté par l'accusé dans l'intervalle, ressortent clairement du jugement dont est appel, si bien que leur importance est connue. Quoi qu'il en soit, l'autorité de céans est amenée à rendre une nouvelle décision sur la peine, en statuant tant sur son genre que sur sa quotité (cf., infra, consid. 9.3.3 et 9.4.3); cette motivation se substitue à celle de première instance. Finalement, compte tenu du nombre élevé de paramètres qui entre en ligne de compte pour fixer et individualiser la peine, une comparaison des sanctions est, en règle générale, stérile (arrêt 6B_138/2019 du 6 août 2019 consid. 3.1.1 et les références). Cela est d'autant plus vrai en droit pénal fiscal, étant donné la diversité des impôts et montants qui peuvent être concernés par les agissements de l'auteur, ainsi que la multiplicité des dispositions pénales potentiellement enfreintes et dont certaines obéissent, d'ailleurs, à des règles de fixation de la peine qui leur sont propres (cf. not. art. 7 ss DPA). Aussi, l'absence de référence à des sanctions prononcées dans d'autres cas concrets n'est-elle pas critiquable. En définitive, le seul point sur lequel la motivation de première instance se révèle indigente a trait au discernement des peines hypothétiques propres à sanctionner chacune des infractions retenues en concours, étape nécessaire pour déterminer s'il y a matière à former une peine d'ensemble. Il y est remédié au terme du présent jugement.

E. 9.2.2

Sans fixer de peine de départ, le juge de district a considéré qu'une peine privative de liberté - de neuf mois - s'imposait pour réprimer globalement les comportements contraires au droit adoptés par X _____, sanction nécessairement cumulative puisque d'un genre différent de celui des précédentes condamnations. Il a suivi en cela les réquisitions du Ministère public valaisan, lequel, après avoir rappelé les peines infligées les 16 juillet 2014 (180 jours-amende) et 15 décembre 2017 (150 jours-amende), a estimé que l'escroquerie en matière d'impôt anticipé et les délits fiscaux cantonaux devaient être sanctionnés de respectivement 150 et 120 jours-amende, en sorte qu'une peine complémentaire de neuf mois devait être prononcée pour parvenir à une peine - privative de liberté - d'ensemble d'au moins vingt mois. A la lumière de la jurisprudence fédérale rappelée ci-dessus, ce raisonnement ne peut être suivi. Il convient bien plutôt de fixer, pour chacun des actes incriminés, le genre de peine adéquat, puis, dans le cadre du concours - également rétrospectif -, de déterminer

- 44 - la sanction adaptée à l'infraction abstraitement la plus grave, avant de l'augmenter dans une juste proportion pour tenir compte des autres infractions.

E. 9.3.1

Aux termes de l'article 14 al. 2 DPA, l'escroquerie en matière de contributions est passible de l'emprisonnement pour un an au plus ou de l'amende jusqu'à concurrence de 30'000 francs. Depuis le 1er janvier 2007, l'emprisonnement au sens de cette disposition est remplacé par une peine privative de liberté d'un an au plus ou par une peine pécuniaire (art.

333 al. 2 let. b et 4 CP). L'article 14 al. 3 DPA dispose, quant à lui, que, si une loi administrative spéciale prévoit pour des infractions analogues, mais dépourvues de caractère astucieux, un maximum de l'amende plus élevé, celui-ci est également applicable dans les cas prévus aux alinéas précédents. Il en va notamment ainsi de l'article 61 LIA, qui rend la soustraction passible 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. Le législateur a, de la sorte, entendu éviter que l'escroquerie fiscale, qui prime la soustraction d'impôt en cas de concours (art. 61 LIA in fine), ne soit moins sévèrement punie que cette dernière infraction (Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, in FF 1996 V p. 701 ss, p. 803). Cela ne signifie cependant pas que l'article 14 DPA réprime le délit d'escroquerie fiscale d'une sanction identique à celle prévue pour la contravention de soustraction d'impôt; l'alinéa 3, par l'usage du terme "également", permet bien plutôt à l'autorité de jugement de prononcer l'amende prévue pour la soustraction d'impôt en sus de la peine d'emprisonnement - actuellement la peine privative de liberté ou la peine pécuniaire - qui sanctionne l'escroquerie (TORRIONE, op. cit., p. 991 et les références). A cet égard, l'on ne peut suivre le raisonnement de l'AFC qui, dans son prononcé pénal du 23 janvier 2017, convertit en peine pécuniaire le maximum de l'amende prévu par l'article 61 LIA et réservé par l'article 14 al. 3 DPA. L'adaptation de l'article 14 al. 2 DPA aux peines introduites dans la partie générale du CP le 1er janvier 2007 s'opère à partir de l'article 333 al. 2 let. b CP, qui remplace l'emprisonnement par une peine privative de liberté d'un au plus (art. 333 al. 4 CP) ou par une peine pécuniaire qui, en l'absence de montant déterminé, est limitée à 360 jours-amende conformément à l'article 34 al. 1 aCP. Il s'ensuit que l'amende qui était prévue, comme solution de rechange, à l'article 14 al. 2 CP devient superflue (Message du 21 septembre 1998 concernant la modification du code pénal suisse, in FF 1999 p. 1787 ss, p. 1962 s.). Quant à la peine figurant à l'article 61 LIA - auquel l'article 14 al. 3 DPA renvoie -, elle est adaptée au nouveau droit des sanctions par l'article 333 al. 3 CP, qui rend applicables les articles 106 s. CP - sous

- 45 - réserve de l'article 8 DPA - aux amendes prévues par le droit pénal accessoire, tout en maintenant les montants qui dérogent expressément à l'article 106 CP (art. 333 al. 4 CP). La clé de conversion définie à l'article 333 al. 5 CP - dont l'AFC s'est servie - ne concerne, pour sa part, que les crimes ou délits - ce que l'article 61 LIA n'est pas - qu'une autre loi fédérale sanctionne de l'amende, ce qui n'est pas le cas de l'article 14 DPA, qui permet d'infliger une amende parallèlement à une peine d'emprisonnement. La conversion de l'amende réservée par l'article 14 al. 3 DPA en jours-amende n'a pas de sens au regard de la ratio legis de cette disposition, qui est d'autoriser un cumul des peines prévues pour l'escroquerie fiscale et la soustraction d'impôt, malgré le concours imparfait entre ces deux dispositions (TORRIONE, loc. cit.). Si l'article 9 DPA trouve à s'appliquer - ce qui est le cas à l'aune de la LIA (art. 67 al. 1 LIA; comp. art. 101 al. 1 et 5 de la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20]; BEHNISCH, *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch*, 2013, p. 847 s., no 37) - une condamnation à une peine d'ensemble au sens de l'article 49 CP est exclue pour les amendes et les peines pécuniaires (arrêt du TPF, SK.2018.42, du 25 janvier 2019 consid. 4.3; TORRIONE, op. cit., p. 983 s.). Ces sanctions sont donc nécessairement cumulatives.

E. 9.3.2

Dans le présent cas, X _____ s'est rendu coupable d'escroquerie en matière de contributions en soustrayant, grâce à une mise en scène astucieuse, plus d'un million de

francs au titre de l'impôt anticipé. L'importance de ce montant participe de la gravité objective de l'acte. L'escroquerie fiscale est, en effet, un délit matériel qui condamne non seulement l'adoption d'un comportement, astucieux, mais aussi l'obtention d'un résultat, l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité. Au reste, comme souligné dans le jugement de première instance, la culpabilité du prévenu est lourde, non seulement de par le fait qu'il n'a pas agi à titre occasionnel ou par opportunisme, mais à la faveur d'un véritable système - au sein duquel des fonds étaient transférés en espèces sur un compte bancaire ouvert, sous couvert d'un prête-nom, par une société écran elle-même administrée par une société offshore -, mais également au regard de son mobile, l'appât du gain, et de l'intensité de sa volonté délictuelle. a. A ce dernier égard, les éléments du dossier ne permettent pas de se convaincre de la version selon laquelle le prévenu aurait spontanément mis un terme à son activité répréhensible en 2009, soit bien avant l'ouverture d'une enquête par la DAPE. En premier lieu, il faut observer que l'autorisation d'ouvrir une enquête, accordée le 14 juillet 2011, faisait suite aux soupçons de graves infractions fiscales révélés lors d'une révision opérée par le contrôle externe de l'AFC auprès de B _____ SA en septembre 2009.

- 46 - A cette occasion, et après une correspondance de près de six mois avec X _____, les contrôleurs ont estimé ne pas avoir obtenu toutes les réponses à leurs interrogations; c'est, par ailleurs, en raison de la visite desdits contrôleurs que le prévenu a décidé de clôturer le compte bancaire de AA _____. En second lieu, l'accusé a été confronté, en décembre 2008 déjà, au refus de FF _____ d'autoriser un retrait d'espèces de plus de deux millions de francs du compte de Y _____ AG, la banque ayant, dès janvier 2007, régulièrement demandé à B _____ SA des explications sur les transferts de fonds réalisés en liquide entre les entités du groupe X _____, contrairement à la pratique courante; par la suite, soit au début de l'année 2009, X _____ a choisi d'ouvrir des comptes pour Y _____ AG et V _____ AG auprès de la banque cantonale de U _____. En novembre 2009 enfin, l'organe de révision de la holding a réalisé un examen du système de contrôle interne de B _____ SA en rapport avec la révision ordinaire des comptes consolidés de V _____ AG. Les réviseurs ont remarqué que le résultat de B _____ SA était manipulé par des transferts de livraison entre sociétés sœurs, ajoutant que cela n'était pas conforme à la législation en matière d'imposition fédérale et cantonale et que le risque de découverte et de procédure pénale avec amende n'était pas à sous-estimer. Le rappel de la chronologie des faits, rapproché des déclarations de W _____, dont il ressort que l'évolution de la situation financière du groupe X _____ en 2009, notamment sous l'angle des bénéficiaires, est impropre à justifier la cessation de la soustraction d'impôt telle que pratiquée jusque-là, réfute la thèse d'un désistement spontané. Il apparaît, au contraire, que ce n'est que lorsque le risque d'être épinglé par le fisc est apparu trop grand au prévenu que ce dernier a cessé de se verser, par le biais de la holding, des bénéfices dissimulés de B _____ SA. Dans ces circonstances, la portée des aveux de l'inculpé doit, en outre, être relativisée, puisque celui-ci s'est rapidement trouvé confronté aux questions qu'ont suscitées chez le fisc l'activité de Y _____ AG déployée par les ressources de B _____ SA et le financement du groupe X _____ par les fonds de AA _____. Dès lors, et compte tenu des moyens d'enquête à disposition de la DAPE, notamment la possibilité de lever le secret bancaire et de recourir à des mesures de contraintes, il était sérieusement à craindre que la structure mise en place soit mise au jour. Partant, c'est à juste titre que le premier magistrat - à l'instar de la Cour pénale dans son arrêt du 15 décembre 2017 cité par l'appelant - n'a pas réduit (art. 48 let. d

CP) la peine en raison des aveux et de la bonne collaboration du prévenu durant l'enquête, mais a tenu compte de ces éléments dans le cadre général de l'article 47 CP, respectivement pour l'octroi du sursis.

- 47 - b. Concernant la réparation du dommage, il sied de souligner que I _____ SA, anciennement B _____ SA, par son président X _____, a, à ce jour, entièrement acquitté l'arriéré d'impôt anticipé de 1'093'958 fr. 60, dont la décision du 7 juin 2016 de l'AFC l'avait reconnue redevable. Par convention des 16 et 18 novembre suivant, le prévenu avait retiré toute contestation en relation avec l'arriéré précité, qu'il s'était engagé à rembourser selon un plan de paiement. Aux termes de la convention, l'AFC avait, de son côté, renoncé à percevoir des intérêts de retard et s'était engagée à lever, dès le paiement du premier acompte, l'ensemble des séquestres et confiscations grevant les biens des époux X-J _____ et de leurs sociétés. Le dernier acompte a été effectué le 11 mars 2019. X _____ a ainsi accompli tous les efforts de paiement raisonnablement exigibles de lui, ce qui doit être retenu en sa faveur au moment de fixer la peine. L'on ne saurait toutefois considérer que, ce faisant, il a annihilé tout le tort causé aux pouvoirs publics. Ses manœuvres frauduleuses ont non seulement privé le fisc des montants soustraits, mais aussi mis à mal l'objectif de lutte contre la soustraction fiscale que sert l'imposition anticipée, si bien que l'intérêt public à punir persiste, du point de vue de la prévention générale du moins. Admettre le contraire et renoncer à toute sanction pénale en raison de l'acquittement de l'arriéré d'impôt ne dissuaderaient en effet pas de recourir à de tels procédés. Sous cet angle, une application de l'article 53 aCP est exclue. Ce remboursement ne peut pas non plus être appréhendé comme la manifestation d'un repentir sincère. Certes, l'appelant s'est conformé à ses engagements et a payé, dans les temps, les acomptes convenus. L'on ne peut toutefois faire abstraction du fait que la convention de novembre 2016 est intervenue après que l'AFC a rendu une décision de perception subséquente à l'encontre du contribuable et que cet accord comportait, du reste, des concessions réciproques. Quoi qu'il en soit, les circonstances de l'espèce réfutent l'existence d'un véritable acte de contrition. Si X _____ a reconnu les faits et admis, la dernière fois lors de son audition par le procureur, "ne pas avoir fait tout juste" et le regretter, il n'a jamais donné l'impression d'avoir mal agi. Il a, au contraire, tenté de légitimer ses actes en invoquant des sacrifices consentis en début de carrière et prétendu avoir soutenu le marché en réinvestissant les sommes indûment obtenues dans l'économie valaisanne, négligeant le fait que l'argent était réinjecté dans les entités de son groupe sous forme de prêts portant intérêts en sa faveur. De même, alors que l'appelant souligne avoir "reconnu publiquement ses torts" et "s'en [être] ouvert dans la presse", son discours y est, avant tout, lénifiant, l'intéressé déclarant, à ce sujet, avoir "manqué de discernement en matière fiscale" (cf. interview du xxx parue dans le GG _____). Aussi, appréciée généralement, son attitude après les faits ne dénote-t-elle pas particulièrement de remords, ni de

- 48 - regrets autres que ceux liés à la procédure elle-même. Partant, la réparation du dommage plaide en faveur de l'appelant mais ne remplit pas les conditions de l'article 48 let. d CP. c. En revanche, la circonstance atténuante de l'article 48 let. e CP est réalisée puisque les actes commis en matière d'impôt anticipé remontent aux exercices fiscaux 2008 et 2009 et que, depuis, X _____ a adopté un comportement généralement bon. Il est, en particulier, réputé innocent des faits dont la justice genevoise a été saisie en 2014. Sans exciper formellement de la violation du principe de célérité, l'appelant se plaint de la durée globale des différentes procédures dirigées contre lui. Cela étant, il ne soutient pas - et, a

fortiori, ne démontre pas - qu'une seule des six autorités intervenues dans le cadre de celles-ci aurait désespéré au moment d'instruire ou de juger sa cause. Il ne prétend notamment pas que l'attribution du SCC au moment de dénoncer les délits fiscaux cantonaux, conséquence d'une méprise sur l'étendue de la saisine du Ministère public vaudois, aurait inutilement prolongé son angoisse, étant rappelé qu'il était alors en proie à la même erreur. En tout état de cause, les quelque neuf mois qui ont séparé les dénonciations de l'AFC et du SCC ne représentent pas une carence choquante. d. L'appelant soutient encore qu'il faut prendre en compte, au moment de statuer sur le principe et la quotité de la peine, la violation de la présomption d'innocence commise par les médias et les conséquences du "lynchage médiatique" dont il a fait l'objet. La présomption d'innocence, que consacre l'article 10 al. 1 CPP en prévoyant que toute personne est présumée innocente tant qu'elle n'est pas condamnée par un jugement entré en force, s'adresse, au premier chef, à l'appareil étatique et plus particulièrement aux autorités pénales de poursuite et de jugement, lesquelles doivent s'abstenir de tout pronostic sur la culpabilité du prévenu aussi longtemps que ce dernier n'a pas été jugé. La méconnaissance de cette règle par l'autorité rend le prononcé de culpabilité applicable et, le cas échéant, annulable. L'article 10 al. 1 CPP - comme toute disposition du code de procédure pénale (art. 1 al. 1 CPP) - n'est pas opposable, en tant que tel, aux particuliers et aux médias. Ces derniers sont néanmoins tenus de respecter la présomption d'innocence en vertu non seulement des règles déontologiques de leur profession, mais également des normes du droit privé sur la protection de la personnalité, compte tenu de l'effet horizontal reconnu à ce principe constitutionnel et conventionnel (ATF 116 IV 31 consid. 5a/aa). Pour admettre que la violation, par la presse, de la présomption d'innocence d'un individu a eu des conséquences non seulement sur le plan civil, mais

- 49 - aussi dans le cadre d'un procès pénal en cours, encore faut-il que la couverture médiatique ait conduit à ce que cet individu puisse être préjugé, de par l'influence ainsi exercée sur les autorités pénales responsables (arrêt 6B_206/2015 du 8 octobre 2015 consid. 2.3; arrêt de la Cour EDH Kouzmin c. Russie, du 18 mars 2010, requête no 58939/00, § 62). Le Tribunal fédéral a nié que ce soit le cas dans une affaire où le recourant, accusé d'actes d'ordre sexuel avec des enfants et de contrainte sexuelle, avait fait l'objet, entre autres, de cinq reportages, dont l'un avait été attaqué par-devant l'Autorité indépendante d'examen des plaintes en matière de radio-télévision (ci-après : AIEP), laquelle, sans constater de violation des dispositions sur les programmes, avait pourtant critiqué le fait que le compte-rendu journalistique avait pu ressembler à une "chasse-à-courre" dirigée contre le prévenu (ATF 128 IV 97 consid. 3b/bb). En l'espèce, contrairement à ce que prétend l'appelant, il n'a pas échappé au juge de district que ses démêlés fiscaux ont fait l'objet d'une vaste campagne de presse. Que celle-ci ait existé et même, qu'elle soit apparue intensive et outrancière, n'implique encore pas de réduire la peine (arrêts 6B_122/2017, 6B_134/2017 du 8 janvier 2019 consid. 11.5; 6B_1385/2017 du 3 août 2018 consid. 2.5.2; 6B_800/2016 du 25 octobre 2017 consid. 1.3; 6B_853/2013 du 20 novembre 2014 consid. 2.4.8). Or, le prévenu, qui se réfère aux nombreux articles de presse et émissions radio-télévisées le concernant, ne démontre pas en quoi ceux-ci, par leur manière de présenter les faits ou par l'appréciation qu'ils en ont faite, auraient conduit à un important préjugé, étant souligné que la présomption d'innocence n'interdit pas aux journalistes de prendre parti (arrêt 6B_206/2015 du 8 octobre 2015 consid. 2.3.3). Dans un arrêt rendu le xxx 2018 (xxxx), le Tribunal fédéral a certes jugé un reportage, diffusé à la télévision le xxx 2015, contraire à la présentation fidèle des événements (art. 4 al. 2 LRTV), car le documentaire, censé-

consacré au contrôle du marché suisse des vins, ne s'était pas limité à évoquer les infractions fiscales perpétrées par X _____, mais avait porté à l'encontre de ce dernier un jugement moral propre à influencer de manière déterminante l'impression générale du public. L'appelant n'expose cependant pas en quoi ce reportage, diffusé plus de trois ans et demi avant la reddition du jugement entrepris, aurait été de nature à influencer le tribunal qui a statué après que l'arrêt fédéral précité a été rendu et relayé dans la presse, notamment par les articles versés au dossier de première instance. Enfin - et si tant est que l'argument, dirigé contre une autre décision que le jugement attaqué, soit recevable - l'appelant, lorsqu'il affirme que la CCR, mise sous pression, a entendu donner un signal médiatique et politique plutôt que juridique, perd de vue que la Haute Cour a jugé que les amendes fixées par cette autorité ne procédaient pas de considérations

- 50 - juridiques non pertinentes, ni ne constituaient une peine arbitrairement trop sévère (ATF 144 IV 136 consid. 9.4). Les précédents jurisprudentiels cités par l'appelant ne lui sont non plus d'aucune aide, puisqu'ils concernent tous deux des affaires où les autorités pénales étaient à l'origine de la couverture médiatique ayant justifié la diminution de la peine: dans la première, il s'agissait d'une conférence de presse donnée par le procureur de la Confédération, qui a mené à un grave préjugé de la culpabilité de l'accusé (arrêt 9X.1/1998 du 29 octobre 1999 consid. 25b); dans l'autre, la police avait publié sur Internet les images filmées par la caméra de surveillance d'une gare où s'était déroulée une violente agression, vidéo qui était restée en ligne plusieurs années après les faits (arrêt 6B_45/2014 du 24 avril 2015 consid. 1.4). L'on ne se trouve pas ici dans un tel cas de figure. Aussi, faute d'avoir démontré que la médiatisation excessive dont il se plaint a nui à l'équité du procès, en sapant les fondements de la présomption d'innocence, l'appelant ne peut prétendre à une réduction de peine. L'AFC n'en a pas tiré d'autre conclusion lorsque, dans son prononcé pénal du 30 janvier 2015 (relatif au volet TVA), elle a estimé que l'inculpé avait eu droit à un "lynchage médiatique", ce qui rendait faible le risque de récidive. Une exemption - ou une atténuation - de peine n'est pas davantage envisageable sur la base de l'article 54 CP, puisque les répercussions du tapage médiatique sur les activités commerciales et la vie personnelle de X _____, en tant qu'il s'agit de conséquences uniquement indirectes de ses actes, sont, indépendamment de leur gravité, impropres à réaliser les conditions de cette disposition.

E. 9.3.3

Sur le vu de ce qui précède, l'on doit conclure, avec l'AFC, qu'une peine pécuniaire de 300 jours-amende reste une sanction adaptée à la gravité des faits ainsi qu'à la situation personnelle de X _____, dont font partie les charges - créances et amendes fiscales - et condamnations auxquelles il a déjà été confronté. Le choix d'une peine privative de liberté ne se justifie en particulier pas par des motifs de prévention spéciale, le risque que le condamné ne récidive étant faible. Considérant, par ailleurs, le temps écoulé depuis les faits, lequel n'a pas annihilé l'intérêt à punir, une réduction d'un cinquième apparaît appropriée, si bien qu'une peine additionnelle (art. 9 DPA) de 240 jours-amende est prononcée en lien avec l'escroquerie fiscale commise (art. 14 al. 2 DPA et 61 LIA).

- 51 -

E. 9.4.1

L'article 59 al. 1 LHID, dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2007, punit la fraude fiscale d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pé-

cuniaire. La sanction prévue à l'article 212 al. 1 LF-VS, à savoir l'emprisonnement ou une amende de 30'000 francs au plus, doit être adaptée dans le sens de la disposition d'harmonisation. A moins que la LHID ne contienne de règles divergentes (cf. not. art. 60 LHID sur la prescription de la poursuite pénale), les cantons sont tenus, en vertu de l'article 59 al. 3 LHID, de déclarer applicables, pour ce qui concerne les infractions relatives aux impôts directs cantonaux et communaux, les dispositions générales du code pénal, dont celles régissant la fixation de la peine (art. 47 ss CP; DONATSCH/ABO YOUSSEF, n. 64 ad art. 59 LHID). Dans le domaine des impôts directs, la loi d'harmonisation limite considérablement la souveraineté des cantons (art. 3 et 129 Cst.), qui sont tenus d'adapter leurs dispositions de droit pénal et de procédure pénale au standard prévu par la LHID, sans quoi le droit fédéral prime (art. 72 LHID; Message du 21 septembre 1998, in FF 1999 p. 1967; HILF, Basler Kommentar, Strafrecht II, 4e éd. 2019, n. 32 ad art. 335 CP; TORRIONE, op. cit., p. 971 s.; ABO YOUSSEF, Commentaire de l'arrêt 6B_326/2012 du 14 janvier 2013, in PJA 2013, p. 1541 ss, p. 1545; RVJ 2010 p. 209 ss, p. 215 s. no 24; BEHNISCH, Steuerstrafrecht, in ASA 61 p. 457 ss, p. 458). En conséquence, l'article 215 al. 2 LF- VS, qui restreint l'application de l'article 49 CP aux peines privatives de liberté et qui imposerait donc de prononcer une peine pécuniaire en cumul notamment avec celle infligée à l'appelant par ordonnance du 16 juillet 2014, n'est, dans le cas précis, pas applicable. La solution inverse irait, du reste, au rebours de la réglementation du concours idéal entre la fraude fiscale de droit cantonal (art. 59 al. 1 LHID) et l'usage de faux de droit fédéral (art. 186 al. 1 LIFD), telle que voulue par le législateur suisse (cf., supra, consid. 8.2.1/b). Il en résulterait que le prévenu serait plus sévèrement puni du seul fait que, pour des considérations liées au for, le jugement du délit fiscal cantonal, bien qu'il repose sur un même complexe de faits, intervient subséquentement et ressortit à une autorité cantonale différente de celle amenée à statuer sur l'infraction de l'article 186 al. 1 LIFD, ce qui serait contraire au principe ne bis in idem, de rang constitutionnel et conventionnel.

E. 9.4.2

Afin que les bénéficiaires de B _____ SA échappent, pour partie, à l'imposition cantonale et communale, X _____ a fourni à l'autorité fiscale plusieurs titres faux et ce, de façon répétée, de juin 2006 à juillet 2010. Il n'a cessé ses agissements que lorsque la perspective que le fisc ne les découvre s'est présentée à lui de manière concrète.

- 52 - Si l'importance des montants soustraits n'est pas un élément pertinent pour fixer la peine du délit formel d'usage de faux - puisqu'elle a déjà servi à déterminer la quotité des amendes pour soustraction d'impôt (L'EPLATTENIER, op. cit., p. 275 s., nos 52 s. et les références) -, il n'est, en revanche, pas exclu de tenir compte du fait que l'usage de faux présentement litigieux visait à déjouer le droit de taxer non pas d'une seule collectivité publique - comme c'est le cas de l'impôt fédéral direct - mais de deux (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3, à propos des articles 55 LHID et 174 LIFD). Ici aussi, il y a lieu d'apprécier la correcte collaboration du prévenu à l'enquête (art. 47 CP) et, plus généralement, son bon comportement, notamment ses efforts de paiement, depuis la dernière utilisation de documents mensongers, le 23 juillet 2010 (art. 48 let. d CP). Ce nonobstant, l'intérêt public à punir le comportement adopté par l'accusé reste actuel, vu l'importance que revêt la protection de la confiance que les autorités fiscales doivent pouvoir accorder aux documents qui leur sont remis pour établir les créances d'impôt; une exemption de peine est, par conséquent, exclue. En définitive, les circonstances de l'espèce ne commandent pas de prononcer un autre genre de peine que celui retenu par le Ministère public vaudois pour

réprimer l'usage de faux de droit fédéral.

E. 9.4.3

Les conditions d'une peine pécuniaire sont ainsi remplies pour la fraude fiscale cantonale (art. 59 al. 1 LHID et 212 al. 1 LF-VS) commise avant que X _____ ne soit définitivement condamné à 180 jours-amende pour usage de faux (art. 186 al. 1 LIFD) et à 150 jours-amende complémentaires pour escroquerie en matière de contributions et faux dans les titres (art. 14 al. 2 et 15 ch. 1 al. 1 DPA). Conformément à l'article 49 al. 2 CP, applicable au regard des articles 333 al. 1 CP, 59 al. 3 LHID et 101 al. 1 LTVA, ces infractions entrent rétrospectivement en concours. L'infraction - abstraitement - la plus grave est le faux dans les titres de l'article 15 ch. 1 al. 1 DPA, passible d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire (art. 333 al. 2 let. b CP). Cette norme ne comportant aucune précision quant au nombre de jours-amende maximal, c'est l'article 34 al. 1 aCP qui s'applique (cf. ATF 145 IV 449 consid. 1.4, à propos de l'art. 115 al. 1 LEI). Vu la limitation de la peine pécuniaire à 360 jours-amende - qui lie le juge dans le cadre du concours (art. 49 al. 1, 3e phr., CP) - et les précédentes condamnations de l'appelant, la peine pécuniaire complémentaire prononcée au terme du présent jugement est nécessairement limitée à 30 jours-amende. Il s'agit, là aussi, d'une conséquence du morcellement qui caractérise le droit pénal fiscal suisse avec, pour effet, que les actes répréhensibles du contribuable ne sont pas appréhendés dans leur globalité, mais par le prisme d'une multitude de dispositions spéciales, cantonales et fédérales, qui entrent en concours réel ou idéal.

- 53 -

E. 9.5

Il reste à fixer le montant du jour-amende à la lumière de la situation actuelle de l'appelant.

E. 9.5.1

D'après l'article 34 al. 2 aCP, le jour-amende est de 3000 fr. au plus; le juge en fixe le montant selon la situation personnelle et économique de l'auteur au moment du jugement, notamment en tenant compte de son revenu et de sa fortune, de son mode de vie, de ses obligations d'assistance, en particulier familiales, et du minimum vital. Le montant du jour-amende doit être fixé en partant du revenu que l'auteur réalise en moyenne quotidiennement, quelle qu'en soit la source, car c'est la capacité économique réelle de fournir une prestation qui est déterminante. Constituent des revenus, outre ceux d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, notamment les revenus d'une exploitation industrielle, agricole ou forestière, ainsi que les revenus de la fortune (loyers et fermages, intérêts du capital, dividendes, etc.), les contributions d'entretien de droit public ou privé, les prestations d'aide sociale ainsi que les revenus en nature. Ce qui est dû en vertu de la loi ou ce dont l'auteur ne jouit pas économiquement doit en être sous-trait. Il en va ainsi des cotisations sociales, des impôts courants, des primes d'assurance maladie et accidents obligatoire ou encore des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, respectivement pour les indépendants, des frais justifiés par l'usage de la branche. Le principe du revenu net exige que seul le disponible excédant les frais d'acquisition du revenu soit pris en considération, dans les limites de l'abus de droit. L'évaluation du revenu net peut, dans la règle, être effectuée sur la base des données de la déclaration d'impôt (cf. art. 34 al. 3 CP; ATF 142 IV 315 consid. 5.3). La loi mentionne aussi spécialement d'éventuelles obligations d'assistance, familiales en particulier. La raison en est que les membres de la famille ne

doivent, autant que possible, pas être affectés par la restriction apportée au train de vie. Le revenu net doit être amputé des montants dus à titre d'entretien ou d'assistance, pour autant que le condamné s'en acquitte effectivement. Le juge peut, dans une large mesure, se référer aux principes du droit de la famille pour calculer ces montants. D'autres charges financières ne peuvent être prises en compte que dans le cadre de la situation personnelle. Des engagements plus importants du prévenu, préexistants et indépendants des faits, n'entrent en principe pas en ligne de compte; si tout type d'engagement financier devait être déduit, l'auteur obéré ou tenu de s'acquitter d'acomptes se verrait mieux traité que celui qui n'a pas de telles charges. En règle générale, les intérêts hypothécaires et les frais de logement ne sont pas déduits (arrêts 6B_70/2016 du 2 juin 2016 consid. 5.3.4; 6B_845/2009 du 11 janvier 2010 consid. 1.3). Il n'y a pas lieu non plus de prendre en

- 55 -

E. 9.5.2

En l'occurrence, X a réalisé, en 2018, un revenu annuel net de 195'501 francs. La baisse de revenus accusée depuis la reddition du jugement cantonal du 15 décembre 2017 est essentiellement due à la diminution de la fortune mobilière du prévenu et, partant, des revenus de celle-ci. Pour arrêter le montant du jour-amende, il y a lieu de déduire du revenu du prévenu les frais d'administration de titres (_ fr.), les dépenses professionnelles (_ fr.), les impôts courants (' fr.), ainsi que les cotisations d'assurance-maladie (_ fr. ') et les frais médicaux (_ fr.), dont il s'acquitte pour lui-même et pour ses enfants. Les intérêts passifs, les intérêts moratoires et les intérêts hypothécaires, la prime d'assurance responsabilité civile, le versement au pilier 3a et les prestations bénévoles ne sont, en revanche, pas pris en considération. La charge de famille de l'appelant peut, quant à elle, être calculée conformément aux recommandations pour la fixation des contributions d'entretien des enfants éditées par l'Office de la jeunesse du canton de Zurich (état au 1er janvier 2020), adaptées au niveau de vie en Valais (RVJ 2012 p. 149) et abstraction faite des coûts de la santé (assurance-maladie obligatoire et complémentaire et frais médicaux autofinancés) déjà pris en considération ci-avant-__ Les obligations familiales de l'intéressé s'élèvent ainsi à _ fr. par mois, soit _ fr. par année. Au final, les charges à déduire des revenus de l'appelant sont de 86'259 fr. 40_ et le solde mensuel déterminant pour le montant du jour-amende de quelque 9103 fr. ([195'501 fr. - 86'259 fr. 40] / 12). Le jour-amende est, partant, fixé au montant arrondi de 300 fr. (9103 fr. / 30 jours).

- 56 - DPA), de 240 jours-amende. Cette dernière quotité n'est pas sans rapport avec les précédentes condamnations du prévenu, considérant que l'escroquerie en question a porté sur un montant d'impôt soustrait supérieur au million de francs et nécessité une élaboration et une planification toutes particulières, par l'interposition de sociétés et de faux ayants droit économiques. Au final, les différentes sanctions prononcées à l'encontre de X _____ restent proportionnées aux faits incriminés.

E. 9.6

L'appelant n'a pas subsidiairement contesté le sursis octroyé par le juge de district, qui a arrêté le délai d'épreuve à trois ans.

E. 9.7

L'appréciation globale des condamnations rendues, en matière fiscale, à l'encontre de X _____ conduit à nier que les peines infligées par les différentes autorités re- présentent

une sanction excessive. A cet égard, l'appelant reproche aux tribunaux de ne pas avoir suffisamment tenu compte des amendes dont il a écopé pour soustraction d'impôt. Il apparaît toutefois que, pour les délits - fédéral et cantonal - d'usage de faux, les peines pécuniaires prononcées, entièrement assorties du sursis, n'ont pas emporté de conséquences financières supplémentaires et que, même en cas de révocation du sursis, les montants dus (180 jours x 300 fr. + 30 jours x 300 fr.) resteraient marginaux par rapport aux près de six millions de francs des amendes. Quant aux peines infligées pour les escroqueries commises en matière de contributions - aussi assorties du sursis -, elles visent à réprimer également l'avantage fiscal obtenu sous l'angle de la TVA et de l'impôt anticipé. Par ailleurs, et dans les limites de la loi, l'accusé a été rétrospectivement mis au bénéfice du principe de l'aggravation et sanctionné d'une peine - pécuniaire - d'ensemble, comme si les infractions avaient fait l'objet d'un seul jugement. L'on ne peut non plus entrer dans les vues de l'appelant lorsqu'il prétend que la première peine, prononcée par le Ministère public du canton de Vaud, était censée couvrir "l'ensemble du volet fiscal" et que les autres peines pécuniaires ont ensuite été fixées par mimétisme et sans grande analyse. Premièrement, la quotité de 180 jours-amende retenue par le procureur vaudois n'était pas, comme soutenu dans l'appel, "la sanction maximale compatible avec ce type de peine" lorsque l'ordonnance pénale du 16 juillet 2014 a été rendue (art. 34 al. 1 aCP). Si ce magistrat avait estimé qu'une peine d'une quotité supérieure était nécessaire pour réprimer l'infraction dont il était saisi, à savoir l'usage de faux (art. 186 al. 1 LIFD) - expressément mentionné dans son ordonnance sous la rubrique "Infractions commises" -, il aurait, à n'en pas douter, renvoyé l'accusé devant le tribunal compétent (art. 324 al. 1 CPP). Ensuite, dans son jugement du 15 décembre 2017 traitant des délits liés à la TVA (art. 14 al. 2 et 15 al. 1 ch. 1 DPA), la Cour pénale II a motivé son choix d'une peine complémentaire de 150 jours-amende en exposant que, si elle avait aussi dû connaître de l'infraction précédemment jugée, elle aurait arrêté la peine d'ensemble à 330 jours-amende, ce que le condamné n'a pas spécifiquement contesté dans son recours en matière pénale. Finalement, le prévenu est condamné, ce jour, à une peine complémentaire limitée, par les règles du concours (art. 49 CP), à 30 jours-amende, ainsi qu'à une peine, nécessairement additionnelle (art. 9

54 considération les obligations qui sont la conséquence directe ou indirecte des faits (dommages-intérêts, tort moral, frais judiciaires, etc.). Si l'auteur a reconnu le dommage et qu'il s'acquitte déjà avant le jugement de sommes en mains du lésé, cette circonstance doit être prise en compte dans le cadre du repentir et de la réparation du dommage pour fixer le nombre des jours-amende (art. 48 let. d CP), ainsi que dans le pronostic pour l'octroi du sursis à la peine pécuniaire (art. 42 al. 1 à 3 CP). Il est exclu d'en tenir compte cumulativement lors de la fixation du montant des jours-amende.

E. 10

La part des frais mise à la charge du prévenu sous chiffre 8 est compensée avec l'indemnité allouée à l'intéressé sous chiffre 9. Sion, le 5 octobre 2020

E. 10.1

L'issue de la cause ne commande pas de revoir les frais de la procédure qui s'est déroulée devant l'administration, le ministère public et le tribunal de première instance, par 9425 fr., que le jugement entrepris met à la charge du condamné (art. 97 DPA; art. 426 al. 1 et 428 al. 3 a contrario CPP). Ce dernier conserve également ses frais d'intervention devant lesdites autorités (art. 99 al. 1 a contrario et 101 al. 1 DPA; art. 429 al. 1 a contrario CPP).

E. 10.2

En appel, la question des frais et des indemnités est régie par les articles 428 ss CPP. Les frais de la procédure de deuxième instance sont mis à la charge des parties dans la mesure où elles ont obtenu gain de cause ou succombé (art. 428 al. 1, 1^e phr., CPP). Si seule une partie des conclusions de l'appel est admise, l'appelant supporte, en principe, partiellement les frais, le solde étant pris en charge par la caisse de l'Etat. La question de l'indemnisation est connexe à celle des frais. Si ni un acquittement total ou partiel, ni un classement de la procédure ne sont prononcés en appel, mais que le prévenu obtient gain de cause sur d'autres points, il a droit à une juste indemnité pour ses dépenses en deuxième instance (art. 436 al. 2 CPP).

E. 10.2.1

En l'espèce, seules les conclusions très subsidiaires de l'appel ont été admises et encore, partiellement, puisque le prévenu est condamné non seulement à une peine pécuniaire complémentaire de 30 jours-amende à 300 fr. l'unité avec sursis, mais aussi à une peine pécuniaire additionnelle de 240 jours-amende à 300 fr. l'unité avec sursis. Par suite, il lui incombe d'assumer les trois quarts des frais de la procédure de recours, qui se limitent à l'émolument de justice, arrêté, compte tenu de l'ampleur de la présente cause et de sa difficulté, à 1800 fr. (art. 13 et 22 let. f de la Loi fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives [LTar-VS; RS/VS 173.8]).

E. 10.2.2

L'activité du conseil de l'appelant a, pour l'essentiel, consisté à rédiger une déclaration d'appel, une brève détermination sur la mise en œuvre de la procédure écrite et une écriture complémentaire du 11 février 2019, ainsi qu'à déposer, les 30 avril 2019

- 57 - et 18 mai 2020, deux pièces nouvelles, en sus de celles requises par la cour de céans. L'indemnité pour cet avocat de choix est ainsi fixée à 2400 fr., TVA et débours compris (art. 27 et 36 let. j LTar-VS). Vu la répartition des frais, X _____ a droit à une indemnité, réduite, de 600 fr. ($2400 \times \frac{1}{4}$) pour ses dépenses en deuxième instance.

E. 10.2.3

L'article 442 al. 4 CPP permet à l'autorité de jugement (ATF 143 IV 293 consid. 1) de compenser la créance portant sur les frais de procédure avec l'indemnité accordée au titre de l'article 436 al. 2 CPP dans la même procédure. En application de cette disposition, les 600 fr. de l'indemnité susdécrite sont portés en déduction des 1350 fr. ($1800 \text{ fr.} \times \frac{3}{4}$) de frais mis à la charge de X _____. Par ces motifs,

- 58 - Prononce

L'appel est partiellement admis; en conséquence, il est statué : 1. Mal fondée, la question préjudicielle liée à l'interdiction de la double poursuite est rejetée. 2. X _____, reconnu coupable (art. 48 let. e CP et 9 DPA) d'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA et 61 LIA), est condamné à une peine pécuniaire additionnelle de 240 jours-amende à 300 fr. l'unité. 3. X _____, reconnu coupable (art. 48 let. e et 49 CP) de fraude fiscale (art. 59 al. 1 LHID) et de délits fiscaux (art. 212 al. 1 LF-VS), est condamné à une peine pécuniaire de 30 jours-amende à 300 fr. l'unité, complémentaire à celle de 180 jours-amende à 300 fr. l'unité, prononcée le 16 juillet 2014 par le Ministère public central du canton de Vaud, et à celle de 150 jours-amende à 300 fr. l'unité, prononcée le 15 décembre 2017 par le Tribunal cantonal du Valais. 4. L'exécution des peines prononcées

sous chiffres 2 et 3 est suspendue (art. 42 al. 1 aCP) durant un délai d'épreuve de trois ans (art. 44 al. 1 CP). 5. Il est signifié à X _____ (art. 44 al. 3 CP) : ■ qu'il n'aura pas à exécuter les peines prononcées avec sursis s'il subit la mise à l'épreuve avec succès (art. 45 CP); ■ que le sursis dont il bénéficie pourra, en revanche, être révoqué s'il commet un crime ou un délit durant le délai d'épreuve et que son comportement dénote un risque de le voir perpétrer de nouvelles infractions (art. 46 al. 1 CP). 6. Les frais de première instance, par 9425 fr. (procédure administrative : 3000 fr.; procédure devant le ministère public : 4325 fr.; procédure judiciaire : 2100 fr.), sont mis à la charge de X _____. 7. X _____ supporte ses propres dépenses en première instance. 8. Les frais de deuxième instance, par 1800 fr., sont mis à la charge de X _____ à concurrence de 1350 francs.

- 59 - 9. Une indemnité de 600 fr. est allouée à X _____ pour ses dépenses en deuxième instance.

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