

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numéros de dossiers: BV.2019.24+BV.2019.26
Procédure secondaire: BP.2019.52

Décision du 6 juillet 2020

Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux
Roy Garré, président,
Andreas J. Keller et Patrick Robert-Nicoud,
la greffière Julienne Borel

Parties

A., représenté par Me Bénédicte Fontanet, avocat,

plaignant

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES
CONTRIBUTIONS,**

intimée

Objet

Actes (art. 27 al. 1 et 3 DPA); mesures
provisionnelles (art. 28 al. 5 DPA); récusation
(art. 29 al. 1 et 2 DPA)

Faits:

- A.** Suite à un contrôle en 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a constaté que, durant les exercices 2011 à 2013, la société B. SA avait enregistré, dans ses comptes, des charges non justifiées par l'usage commercial, constituées d'une partie des honoraires de conseils en matière de gestion de navires (études de marché, analyses stratégiques, analyses commerciales, rapports sur des questions de sécurité, etc.) versées à la société C. SàRL. Par décompte du 12 décembre 2016, l'AFC a dès lors réclamé à ladite société le montant d'impôts anticipés dû de CHF 296'524.90.--. B. SA s'est acquittée du montant le 28 décembre 2016 (BV.2019.24, act. 6.7; BV.2019.26, act. 7.1).
- B.** Le 25 avril 2017, l'AFC a ouvert une enquête relevant du droit pénal administratif contre inconnu en raison de soupçons de soustractions d'impôts (art. 61 let. a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21]), respectivement d'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 de la loi sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0]), commises dans la gestion de la société B. SA au cours des exercices 2011 à 2013 (BV.2019.24, act. 6.7; BV.2019.26, act. 7.1). Le 7 septembre 2017, l'AFC a dirigé ladite enquête contre A., administrateur de la société du 20 novembre 2009 au 18 janvier 2017, D., administrateur de la société du 27 juillet 2010 au 9 octobre 2014, et E., administrateur de la société du 27 juillet 2010 au 18 janvier 2017.

Faits relatifs à la plainte du 26 juin 2019 (BV.2019.24; actes de procédure)

- C.** Par courrier du 1^{er} mai 2019, A. a requis l'audition en qualité de témoin de F., G. et H. (BV.2019.24, act. 6.2). Le 23 mai 2019, l'enquêteur de l'AFC a refusé de donner suite à la requête d'A. en précisant que les états de faits ont été fixés définitivement dans le cadre de la procédure administrative ouverte contre la société B. SA (BV.2019.24, act. 6.3).
- D.** A. a, le 27 mai 2019, sollicité de l'enquêteur de l'AFC la délivrance d'une décision formelle relative au refus d'auditionner les trois témoins mentionnés dans le courrier du 1^{er} mai 2019 (BV.2019.24, act. 6.4). Le 28 mai 2019, l'enquêteur de l'AFC a rendu une décision de refus de procéder aux mesures d'instruction complémentaires requises (BV.2019.24, act. 6.5).

- E.** Le 3 juin 2019, A. a formé une plainte contre ladite décision auprès du directeur de l'AFC et a conclu, à titre préalable, à l'octroi de l'effet suspensif et, à titre principal, à l'annulation de la décision et au renvoi à l'autorité précédente pour qu'elle procède aux auditions sollicitées, sous suite de frais et dépens (BV.2019.24, act. 6.6).
- F.** Par décision du 21 juin 2019, le Directeur de l'AFC a rejeté la plainte formée contre le refus de procéder à l'audition des trois témoins proposés par A. (BV.2019.24, act. 6.7).
- G.** Le 26 juin 2019, A. se plaint de la décision du 21 juin 2019 auprès de la Cour de céans. Il conclut préalablement à ce qu'il soit fait interdiction à l'enquêteur en charge de la procédure de procéder à la rédaction du procès-verbal final (BP.2019.52, act. 1). Au fond, il conclut en substance à l'annulation de la décision sur plainte du 21 juin 2019 et au renvoi à l'autorité précédente pour nouvelle décision au sens des considérants (BP.2019.24, act. 1).
- H.** Dans sa réponse du 12 juillet 2019, l'AFC conclut à titre préalable au rejet de la requête de mesures provisionnelles (BP.2019.52, act. 3) et, au fond, au rejet de la plainte (BV.2019.24, act. 6).
- I.** Par réplique du 29 juillet 2019, le plaignant persiste dans ses conclusions (BV.2019.24, act. 9).

Faits relatifs à la plainte du 19 juillet 2019 (BV.2019.26; récusation)

- J.** Par citation à comparaître du 17 juin 2019, l'enquêteur a requis l'audition de D. à titre d'inculpé, audition à laquelle A. et E. ont été invités à participer (BV.2019.26, act. 1.1 et 7.1).
- K.** Le 21 juin 2019, A. a formé une plainte auprès du directeur de l'AFC contre la décision d'audition de D. agendée le 4 juillet 2019 (BV.2019.26, act. 3.2). L'enquêteur de l'AFC a, le 28 juin 2019, annulé ladite audition (BV.2019.26, act. 3.1).
- L.** A. a également déposé, le 21 juin 2019, une demande de récusation contre

l'enquêteur en charge du dossier en se fondant sur le refus de ce dernier de procéder à l'audition des témoins qu'il a demandée et sur la citation à comparaître ordonnée aux fins de l'audition de D. (BV.2019.26, act. 3.3).

- M.** Par décision sur plainte du 12 juillet 2019, l'enquêteur en charge du dossier a constaté que la plainte du 21 juin 2019 relative à l'audition de D. (*supra* let. K) était devenue sans objet (BV.2019.26, act. 1.1 et act. 7.1).

- N.** Par décision du 15 juillet 2019, le chef de la Division Affaires pénales et enquêtes de l'AFC a rejeté la demande de récusation qui lui était adressée en argumentant, en substance, que les éléments dont se prévalait le requérant n'étaient pas de nature à susciter des doutes objectifs quant à l'impartialité de l'enquêteur en question (BV.2019.26, act. 1.1 et 7.1).

- O.** Le 19 juillet 2019, A. forme une plainte auprès de la Cour de céans contre la décision du 15 juillet rejetant sa demande de récusation (BV.2019.26, act. 1). Il conclut, en substance, à l'annulation de la décision du Chef de la Division Affaires pénales et enquêtes de l'AFC du 15 juillet 2019 et au renvoi à l'autorité précédente pour nouvelle décision au sens des considérants.

- P.** Invitée à répondre, l'AFC renvoie à sa décision du 15 juillet 2019 et conclut au rejet du recours sous suite de frais (BV.2019.26, act. 7).

- Q.** Dans sa réplique du 6 septembre 2019, le plaignant maintient ses conclusions (BV.2019.26, act. 9).

Les arguments et moyens de preuve invoqués par les parties seront repris, si nécessaire, dans les considérants en droit.

La Cour considère en droit:

- 1.** La présente procédure est régie par le DPA (art. 39 al. 2 let. a de la loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération [LOAP, RS 173.71]). Dans la mesure où le DPA ne règle pas exhaustivement certaines questions, les dispositions du Code de procédure pénale suisse

(CPP, RS 312.0) sont applicables en principe par analogie (v. art. 82 DPA; ATF 139 IV 246 consid. 1.2; arrêt du Tribunal fédéral 1B_91/2019 du 11 juin 2019 consid. 2.1).

2. La Cour de céans examine d'office et en pleine cognition la recevabilité des plaintes qui lui sont adressées (décision du Tribunal pénal fédéral BB.2018.194 du 22 février 2019 consid. 1.1).

2.1

2.1.1 Lorsqu'il ne s'agit pas de mesures de contrainte, les actes ou les omissions du fonctionnaire enquêteur peuvent être l'objet d'une plainte adressée au directeur ou chef de l'administration (art. 27 al. 1 DPA). La décision rendue sur plainte est notifiée par écrit au plaignant (art. 27 al. 2 DPA) et elle peut être déférée à la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (art. 27 al. 3 DPA).

2.1.2 A qualité pour déposer plainte quiconque est atteint par l'acte d'enquête qu'il attaque, l'omission qu'il dénonce ou la décision sur plainte et a un intérêt digne de protection à ce qu'il y ait une annulation ou modification (art. 28 al. 1 DPA). La plainte peut être formée seulement pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 27 al. 3 DPA). La plainte visant une décision sur plainte doit être déposée par écrit auprès de l'autorité compétente, avec des conclusions et un bref exposé des motifs, dans les trois jours à compter de celui où le plaignant a eu connaissance de l'acte d'enquête ou reçu notification de la décision (art. 28 al. 3 DPA).

2.1.3 La décision entreprise du 21 juin 2019 (*supra* let. F) dénie au plaignant le droit d'obtenir de l'AFC qu'elle procède aux mesures d'instruction demandées. Dès lors que cette question concerne le droit à l'administration des preuves et partant, le droit d'être entendu de l'intéressé, qui revêt la qualité de prévenu, celui-ci a un intérêt à son annulation. Par ailleurs, la plainte déposée le 26 juin 2019 contre la décision notifiée le 24 juin 2019 (BV.2019.24, act. 1) intervient en temps utile. Ainsi, la plainte du 26 juin 2019 (*supra* let. G) est recevable.

2.2

2.2.1 En matière de récusation, sous l'angle du DPA, la plainte à la Cour de céans est ouverte contre la décision rendue par le supérieur hiérarchique du fonctionnaire qui conteste la demande de récusation (art. 29 al. 2 DPA en lien avec les art. 25 al. 1 et 27 DPA ainsi que l'art. 37 al. 2 let. b LOAP). Son pouvoir de cognition est limité à la violation du droit fédéral y compris l'excès

ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 27 al. 3 DPA).

2.2.2 Comme vu *supra* (consid. 2.1.2), a qualité pour déposer plainte quiconque est atteint par l'acte d'enquête qu'il attaque, l'omission qu'il dénonce ou la décision sur plainte et a un intérêt digne de protection à ce qu'il y ait une annulation ou modification (art. 28 al. 1 DPA). En l'espèce, la plainte porte sur la décision du Chef de la Division affaires pénales et enquêtes de l'AFC du 15 juillet 2019 (*supra* let. N) rejetant la demande de récusation formée par A. contre l'enquêteur en charge de la procédure. Le plaignant, atteint par cette décision, est dès lors légitimé à se plaindre de la décision rejetant la récusation (v. décisions du Tribunal pénal fédéral BV.2018.4 du 25 juillet 2018 consid. 1.3, BV.2009.25-28 du 20 mai 2009 consid. 1.2).

2.3 Pour le surplus, la saisine de la Cour des plaintes intervient dans le respect des modalités et des délais prévus. La plainte du 19 juillet 2019 est ainsi elle aussi recevable.

3.

3.1 La jonction de causes relevant du droit pénal administratif, non prévue par le législateur, est admise en pratique (v. décision du Tribunal pénal fédéral BV.2013.25-26, BV.2013.39-40, BV.2013.44, BV.2013.45-4 du 10 juin 2014 consid. 1.2).

3.2 En l'occurrence, la plainte du 26 juin 2019 ainsi que celle du 19 juillet 2019 s'inscrivent dans le cadre de la même enquête et concernent le même complexe de faits; les plaintes sont rédigées par le même avocat. Pour des motifs d'économie de la procédure, il y a donc lieu de joindre les causes BV.2019.24 et BV.2019.26.

4. Plainte

4.1 Dans un grief qu'il convient de traiter en premier lieu compte tenu de sa nature formelle, A. se plaint d'un déni de justice formel de la part de l'AFC car cette dernière n'aurait pas, dans la décision sur plainte du 21 juin 2019, examiné l'ensemble des griefs soulevés par le plaignant dans son écriture du 3 juin 2019 (BV.2019.24 et BP.2019.52, act. 1, n^{os} 7 ss). Selon le plaignant, l'AFC se serait contentée d'analyser si le refus d'audition était justifié au regard de l'appréciation anticipée des preuves mais n'aurait pas abordé les autres griefs, tels que la violation de la présomption d'innocence, la violation de l'art. 37 al. 1 DPA en lien avec le refus de l'autorité de procéder à l'instruction de la cause ainsi que la constatation inexacte des faits et la violation du principe d'immédiateté, soulevés dans sa plainte du 3 juin 2019

(BV.2019.24, act. 1, n^{os} 14 ss). Elle aurait dès lors commis un déni de justice formel et, partant, violé son droit d'être entendu. Dans sa réponse, l'AFC estime, au contraire, que la décision attaquée répond à l'objet du litige, qu'elle examine les questions décisives pour l'objet du litige, qu'elle est motivée à satisfaction et qu'il n'incombe pas à cette dernière de répondre à tous les griefs soulevés par les parties (BV.2019.24, act. 6, p. 4).

- 4.2** L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) consacre le droit d'être entendu, lequel découle également du droit à un procès équitable (art. 6 par. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974 [CEDH; RS 0.101]). Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour la partie intéressée de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise (ATF 137 II 266 consid. 3.2 p. 270). Ce droit porte avant tout sur les questions de fait. Les parties doivent éventuellement aussi être entendues sur les questions de droit lorsque l'autorité concernée entend se fonder sur des normes légales dont la prise en compte ne pouvait pas être raisonnablement prévue par les parties (ATF 129 II 492 consid. 2.2 et les références citées).

La jurisprudence a tiré du droit d'être entendu l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions. La motivation a pour but de permettre au justiciable de comprendre suffisamment la décision pour être en mesure de faire valoir ses droits. L'autorité doit ainsi mentionner au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision pour que le justiciable puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 138 IV 82 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 1A.58/2006 du 12 avril 2006 consid. 2.2). L'objet et la précision des indications à fournir dépendent cependant de la nature de l'affaire ainsi que des circonstances particulières du cas. Ainsi, une motivation sommaire peut s'avérer suffisante quand la décision a peu d'incidences sur les intérêts du justiciable, par exemple lorsqu'il s'agit d'entendre un témoin (MACALUSO, Commentaire romand, 2 éd. 2019, n°16 *ad* art. 80 CPP). L'autorité n'est pas tenue de discuter de manière détaillée tous les faits, moyens de preuve et griefs soulevés par les parties (ATF 134 I 83 consid. 4.1; 125 II 369 consid. 2c; 124 II 146 consid. 2a; 112 la 107 consid. 2b; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2017.42-43-44-45-46 du 22 août 2017 consid. 3.1). Elle peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige; il suffit que le justiciable puisse apprécier correctement la portée de la décision et l'attaquer à bon escient (ATF 143 III 65 consid. 5.3; 141 IV 249 consid. 1.3.1; 139 IV 179 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1; 126 I 15 consid. 2a/aa; 124 V 180 consid. 1a et les références

citées). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter de la décision prise dans son ensemble (arrêts du Tribunal fédéral 6B_362/2019 du 21 mai 2019 consid. 2.1 et les références citées; 1B_120/2014 du 20 juin 2014 consid. 2.1 et les références citées; 5A_878/2012 du 26 août 2013 consid. 3.1; 2C_23/2009 du 25 mai 2009 consid. 3.1). Un déni de justice formel, prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst., a lieu lorsque l'autorité omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et références citées; 135 I 6 consid. 2.1; 134 I 229 consid. 2.3; 133 III 235 consid. 5.2; 126 I 97 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 1B_120/2014 précité consid. 2.1). Le défaut, l'insuffisance ou la contradiction dans la motivation retenue conduisent soit à l'annulation de la décision viciée, soit au prononcé d'une décision de substitution. À noter que lorsqu'en procédure pénale devant la Cour de céans, le vice affectant la décision puisse être guéri par l'échange d'écritures, dans la mesure où la Cour dispose d'une pleine cognition (MACALUSO, *op. cit.*, n^{os} 19-20 ad art. 80 CPP), en matière de droit pénal administratif et hors mesures de contrainte, le pouvoir de cognition de la Cour de céans est limité à la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 28 al. 2 DPA en relation avec l'art. 27 al. 3 DPA; décisions du Tribunal pénal fédéral BV.2005.26 du 27 septembre 2005 consid. 1.2; BV.2019.6 du 21 août 2019 consid. 1.3; EIKER/FRANK/ACHERMANN, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, 2012, p. 224). L'autorité inférieure excède son pouvoir d'appréciation lorsque, tout en restant dans les limites de ce dernier, elle fonde sa décision sur des considérations erronées, en particulier arbitraires ou partiales (ZIBUNG/HOFSTETTER, *in* Waldmann/Weissenberger [édit.], *Praxiskommentar VwVG*, 2^e éd. 2016, art 49 n° 30 et jurisprudence citée). Elle abuse de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle l'exerce là où elle n'en dispose pas, fait un choix qui ne lui appartient pas ou statue au-delà du cadre de son pouvoir (ZIBUNG/HOFSTETTER, *op. cit.*, art 49 n° 31 et jurisprudence citée).

- 4.3** Il ressort de ce qui précède que l'autorité inférieure a motivé sa décision sur 6 pages efficaces (BV.2019.24, act. 6.7). Elle reprend dans le détail l'historique du complexe de faits lié à la société B. SA, les rôles respectifs des personnes dont l'audition est requise par le plaignant, indique pourquoi elle estime que dites auditions n'apporteront pas d'éléments supplémentaires, développe son point de vue sur l'administration anticipée de preuve et indique la voie de recours (sur le contenu de la décision de refus: NATTERER GARTMANN, *Rechte und Pflichten des Beschuldigten im*

Verwaltungsstrafverfahren *in* Das Verwaltungsstrafrecht im Wandel, 2017, p. 117). Dans la mesure où cet argument lui paraissait suffisant pour rejeter la requête, il n'apparaît pas en quoi, au sens de la jurisprudence susmentionnée, elle aurait dû épuiser toutes les critiques que le plaignant formulait à l'encontre de la décision querellée devant le Directeur de l'AFC. Par conséquent, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être écarté.

- 4.4** Les griefs tirés de la violation alléguée du principe d'immédiateté et de la violation de la présomption d'innocence sont également inopérants. Tant en matière pénale qu'administrative, le principe d'immédiateté est très limité dans la mesure où le juge peut se fonder sur le dossier de la cause; de plus on voit mal en quoi il concerne les objets de la présente procédure. La violation de la présomption d'innocence découle de la maxime « *in dubio pro reo* », qui s'adresse principalement au juge de fond au moment du jugement (v. TOPHINKE, Basler Kommentar, 2^e éd. 2014, n° 23 ss *ad* art. 10 CPP). Au stade de l'enquête, pénale ou pénale administrative s'appliquent plutôt la maxime « *in dubio pro duriore* » et les dispositions qui régissent l'appréciation anticipée des preuves; si celles-ci sont remplies, elles excluent la violation de la présomption d'innocence.
- 4.5** Reste par conséquent à examiner si l'autorité inférieure était en droit de refuser les auditions demandées au motif de l'appréciation anticipée des preuves.
- 4.5.1** Dans sa décision BV.2014.48 du 23 septembre 2014 consid. 2.3, la Cour de céans a jugé que l'appréciation anticipée des preuves n'était pas une question de droit mais relevait du pouvoir d'appréciation de l'autorité inférieure. Par conséquent, vu ce qui précède (*supra* consid. 4.2), la Cour de céans limite son pouvoir d'examen à la question de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité inférieure.
- 4.5.2** Selon l'art. 37 al. 2 DPA, l'inculpé peut proposer en tout temps qu'il soit procédé à des actes d'enquête déterminés. Il peut également requérir un complément d'enquête après notification du procès-verbal final (art. 61 al. 2 DPA). Le DPA ne règle expressément ni la manière dont l'autorité d'enquête doit traiter les requêtes au sens des art. 37 al. 2 et 61 al. 2 DPA ni la question de l'appréciation anticipée des preuves. De jurisprudence constante, les dispositions du CPP trouvent application par analogie lorsque le DPA ne règle pas (différemment) certaines questions (ATF 139 IV 246 consid. 1; arrêt du Tribunal fédéral 1B_437/2018 du 6 février 2019 consid. 2.2). Depuis l'entrée en vigueur du CPP, le droit de proposer des moyens de preuve ne découle donc plus directement de l'art. 29 al. 2 Cst. mais se fonde sur les

art. 139 al. 2 et 318 al. 2 CPP (GLESS, Basler Kommentar, *op. cit.*, n° 11 *ad* art. 139 CPP, note de bas de page n° 20). Il en découle qu'en principe, l'institution de l'appréciation anticipée des preuves vaut également en matière de droit pénal administratif (cf. EICKER/FRANK/ACHERMANN, *op. cit.*, p. 176). Pour peu qu'elle soit concrétisée de manière licite, dite institution ne viole pas le principe général du procès équitable tel que prévu par l'art. 6 ch. 1 CEDH, ni les dispositions particulières de l'art. 6 ch. 3 CEDH.

4.5.3 Le plaignant déduit de la décision querellée que l'état de fait serait exclusivement et définitivement établi par la procédure administrative menée contre la société B. SA et qu'il ne serait dès lors plus en mesure d'apporter des preuves à décharge qui pourraient potentiellement faire changer d'avis l'autorité (BV.2019.24, act. 1, nos 23-24). L'AFC estime qu'on ne peut pas inférer de son refus de procéder aux auditions des témoins sur la base d'une appréciation anticipée des preuves, qu'elle priverait ainsi l'inculpé de la faculté de déposer toutes pièces à décharge au dossier (BV.2019.24, act. 6, p. 4).

4.5.4 En premier lieu, il y a lieu de rappeler qu'au contraire du CPP (art. 318 let. c), qui exclut le recours contre les ordonnances de refus de réquisitions de preuve, notamment parce que dites réquisitions peuvent être réitérées aux débats devant le juge de fond (art. 318 al. 2 CPP), le DPA l'admet aux conditions des art. 26 à 28 DPA, tout au moins en ce qui concerne les réquisitions formulées durant l'enquête (le sort des compléments d'enquête au sens de l'art. 61 al. 2 DPA étant soumis à la réglementation différente de l'art. 61 al. 4 DPA; NATTERER GARTMANN, *op. cit.*, p. 117).

4.5.5 Deuxièmement, les requêtes doivent être motivées, dans la mesure où elles permettent de participer à l'établissement des faits, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (ATF 128 II 139 consid. 2b). En outre, le droit de faire entendre des personnes à décharge est de nature relative (décision du Tribunal pénal fédéral BV.2005.26 du 27 septembre 2005 consid. 5.1). Le juge ne doit admettre des requêtes à décharge que dans la mesure où elles lui apparaissent indispensables pour fonder son appréciation juridique et sa décision (ATF 129 I 151 consid. 3.1; 125 I 127 consid. 6.c cc). En outre, le droit de requérir des moyens de preuve est garanti en principe lorsque les moyens de preuve ainsi requis peuvent être administrés une fois au cours de la procédure pénale, ou administrative pénale (cf. ATF 125 I 127 consid. 6c; arrêt du Tribunal pénal fédéral BK_B 132/04 du 21 octobre 2004 consid. 3.1). Ni la Constitution ni la CEDH ne précisent à quel stade de la procédure pénale (administrative) dits moyens de preuve peuvent être administrés; comme le DPA le permet aux stades de l'enquête (art. 37 al. 2, 39 al. 2, 41 al. 3 et 61 al. 2 DPA), de

l'opposition (art. 68 al. 2 DPA) et, le cas échéant, des débats (art. 75 al. 2 et 77 al. 1 DPA), le rejet de telles requêtes de moyens de preuve ne viole ni l'art. 29 al. 2 Cst. ni l'art. 6 ch. 3 let. d CEDH. En tout état de cause les requêtes doivent être motivées de manière spécifique et approfondie, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

4.5.6 Ensuite, le recourant erre lorsqu'il affirme que l'état de fait serait exclusivement et définitivement établi par la procédure administrative menée contre la société B. SA et qu'il ne serait dès lors plus en mesure d'apporter des preuves à décharge qui pourraient potentiellement faire changer d'avis l'autorité (BV.2019.24, act. 1, n^{os} 23-24). La procédure administrative concernant la société B. SA est close (BV.2019.24, act. 6.3). C'est dans la procédure ouverte contre lui – qui repose sur les éléments factuels de la procédure contre la société B. SA – qu'il peut requérir des éléments susceptibles d'influencer la décision future de l'autorité le concernant. Mais – si le recourant doit être ainsi compris – l'autorité n'est en tout état de cause plus en mesure de « changer d'avis » en ce qui concerne les faits établis dans la procédure contre la société B. SA.

4.5.7 Enfin, il y a lieu de constater que le recourant motive ses requêtes d'auditions du 1^{er} mai 2019 (BV.2019.24, act. 6.2) avec des arguments qui ont entièrement trait à la société B. SA (raison du paiement du rappel d'impôt par la société B. SA, justification économique des honoraires de la société C. SàRL, réponse de la société B. SA à la demande de renseignement du fisc, réalité juridique de la société C. SàRL et timing de la reprise de celle-ci). Elles semblent donc toutes porter sur des faits déjà établis lors de la procédure contre la société B. SA, et qui ne peuvent donc plus être mis en cause dans la procédure contre A. Les requêtes ne mentionnent pas, même de manière sommaire, en quoi les faits relatifs à A. établis dans la procédure contre la société B. SA ou repris à titre d'éléments constitutifs objectifs dans la procédure le concernant seraient susceptibles d'être modifiés par les auditions demandées. Il n'apparaît pas non plus que dites auditions seraient susceptibles d'apporter des éléments concernant A. dans la procédure contre lui, par exemple des éclaircissements quant aux éléments constitutifs subjectifs des infractions qui lui sont reprochées.

4.5.8 Par conséquent, faute de motivation suffisante des requêtes, l'autorité inférieure pouvait légitimement considérer que l'état de fait tel qu'il ressort de la procédure contre la société B. SA était suffisant, respectivement que les auditions requises n'étaient pas susceptibles d'apporter, en ce qui concernait A., des éléments pertinents. Aussi le grief tiré de l'abus ou de l'excès du pouvoir d'appréciation est-il inopérant. Il emporte également le sort du grief tiré de la violation alléguée de la présomption d'innocence

(*supra* consid. 4.4).

4.5.9 Vu ce qui précède, le recours est rejeté (BV.2019.24).

5. Récusation

5.1 La garantie d'un tribunal indépendant et impartial instituée par les art. 6 par. 1 CEDH et 30 al. 1 Cst. permet d'exiger la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à faire naître un doute sur son impartialité (ATF 126 I 68 consid. 3a). La jurisprudence reconnaît des garanties similaires pour les cas où une décision est prise, non pas par un tribunal, mais par une autorité administrative (ATF 125 I 119 consid. 3b et les arrêts cités). À cet égard, l'art. 29 al. 1 let. c DPA dispose que « [l]es fonctionnaires qui sont appelés à procéder à une enquête, à prendre une décision ou à la préparer, [...] sont tenus de se récuser s'il existe des circonstances de nature à leur donner l'apparence de prévention dans l'affaire ».

5.2 L'art. 30 al. 1 Cst. n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective du juge est établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée; il suffit que les circonstances donnent l'apparence de prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat. Seules les circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération; les impressions purement individuelles d'une partie au procès ne sont pas décisives (ATF 129 III 445 consid. 3.3.3; 128 V 82 consid. 2a et les arrêts cités). D'éventuelles erreurs de procédure ou d'appréciation commises par un juge ne suffisent pas à fonder objectivement un soupçon de prévention. Seules des fautes particulièrement graves et répétées pourraient avoir cette conséquence; même si elles paraissent contestables, des mesures inhérentes à l'exercice normal de la charge du juge ne permettent pas de suspecter celui-ci de partialité (arrêt du Tribunal fédéral 1B_277/2009 du 26 octobre 2009 consid. 4.1 et les arrêts cités). La récusation doit rester exceptionnelle (ATF 116 la 14 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 1B_22/2007 du 29 mai 2007 consid. 3.3; décision du Tribunal pénal fédéral BV.2014.36 du 21 octobre 2014 consid. 3.2).

Les art. 56 CPP et 29 DPA concrétisent ces garanties en énumérant divers motifs de récusation; la lettre f, respectivement la lettre c, de ces dispositions ont la portée d'une clause générale recouvrant tous les motifs de récusation non expressément prévus aux lettres précédentes (ATF 138 IV 142 consid. 2.1; arrêt du Tribunal fédéral 1B_131/2011 du 2 mai 2011 consid. 3.1).

- 5.3** Au contraire du juge appelé à s'exprimer en fait et en droit sur le fond de la cause, lequel doit en principe s'en tenir à une attitude parfaitement neutre, l'autorité d'instruction peut être amenée, provisoirement du moins, à adopter une attitude plus orientée à l'égard du prévenu dans la phase de l'enquête; elle peut faire état de ses doutes quant à la version des faits présentée, mettre le prévenu en face de certaines contradictions et tenter de l'amener aux aveux, pour autant qu'il ne soit pas fait usage de moyens déloyaux. C'est en particulier le cas lorsqu'elle décide de l'ouverture d'une instruction ou lorsqu'elle ordonne des mesures de contrainte. L'autorité d'instruction doit se voir reconnaître, dans le cadre de ses investigations, une certaine liberté, limitée par l'interdiction des procédés déloyaux. Ses déclarations doivent ainsi être interprétées de manière objective, en tenant compte de leur contexte, du ton sur lequel elles sont faites, et du but apparemment recherché par leur auteur (arrêt du Tribunal fédéral 1B_22/2008 du 11 avril 2008 consid. 3.1; décision du Tribunal pénal fédéral BB.2018.9 du 14 mars 2018 consid. 2.4).
- 5.4** Dans un premier grief en lien avec la demande de récusation, le plaignant reproche à l'autorité inférieure d'avoir omis de demander à l'enquêteur de se déterminer sur celle-là alors que l'art. 58 al. 2 CPP, qui s'appliquerait par analogie dans le cadre du DPA, l'imposerait. L'autorité aurait ainsi violé les règles de procédure en matière de récusation.
- 5.4.1** Vu le pouvoir de cognition limité de la Cour de céans en la matière (*supra*, consid. 4.2), une éventuelle violation du droit d'être entendu n'est en principe pas réparable devant l'autorité de céans.
- 5.4.2** En l'espèce, l'autorité inférieure n'a pas demandé de prise de position à l'enquêteur avant de statuer sur sa récusation; le plaignant y voit une violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où il n'aurait de la sorte pas eu l'occasion de se déterminer sur les déclarations de l'enquêteur avant que la décision querellée soit prise (BV.2019.26, act. 1, n^{os} 11 ss).

Le DPA ne prévoit pas expressément que l'autorité compétente pour statuer sur la récusation d'un enquêteur doive entendre ce dernier – et *a fortiori* mener un échange d'écritures avec l'auteur de la récusation à ce sujet. Il n'apparaît pas non plus en quoi l'application par analogie de l'art. 58 al. 2 CPP serait impérative – ne serait-ce que parce qu'au contraire des individus récusables en procédure pénale, ceux visés par la récusation en DPA sont, comme en l'espèce, les subordonnés hiérarchiques de l'autorité qui a rendu la décision querellée. Ceci étant, la question peut rester ouverte, dans la mesure où le plaignant ne tire aucune conclusion de la violation du droit être entendu qu'il allègue. Par conséquent, le grief en question n'est pas opérant.

5.5 Le plaignant invoque également la constatation arbitraire des faits (BV.2019.26, act. 1, n^{os} 2 ss). L'AFC aurait affirmé de manière erronée avoir reporté *sine die* l'audition de D. initialement prévue le 4 juillet 2019.

5.5.1 L'interdiction de l'arbitraire est ancrée à l'art. 9 Cst. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il y a arbitraire lorsque l'autorité n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, si elle ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision ou lorsqu'elle tire des constatations insoutenables des éléments recueillis (ATF 136 III 552 consid. 4.2; 129 I 8 consid. 2.1; 127 I 38 consid. 2a).

5.5.2 Le recourant peut critiquer les constatations de faits sous l'angle de l'art. 9 Cst. uniquement si ceux-ci ont été établis de façon manifestement inexacte (ATF 141 IV 249 consid. 1.3.1). La violation peut consister en un état de faits incomplet, car l'autorité précédente viole le droit matériel en n'établissant pas tous les faits pertinents pour l'application de celui-ci. L'appréciation des preuves est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, en contradiction avec le dossier ou contraire au sens de la justice et de l'équité ou encore lorsque le juge a interprété les pièces du dossier de manière insoutenable, a méconnu des preuves pertinentes ou s'est fondé exclusivement sur une partie des moyens de preuve (ATF 134 V 53 consid. 4.3 et référence citée; 120 la 31 consid. 4b; 118 la 28 consid. 1b).

Il est certes exact que les indications données par l'AFC relatives au report de l'audition de D. s'avèrent erronées, étant donné que l'autorité a simplement annulé l'audition sans en fixer immédiatement une nouvelle, cependant le plaignant ne démontre aucunement en quoi ces propos lui causeraient le moindre préjudice. En outre, cette erreur commise par l'autorité, dépourvue par ailleurs d'une quelconque gravité, n'est en aucun cas déterminante pour l'issue de la présente plainte (v. *infra* consid. 5.6.2). L'inexactitude des propos tenus par l'autorité ne permet d'ailleurs pas de douter de la bonne foi de cette dernière. De plus, contrairement à ce que prétend le plaignant, l'autorité n'a à aucun moment admis, en annulant l'audition de D., que cette dernière ne serait pas justifiée et qu'elle aurait par conséquent définitivement renoncé à celle-ci. En effet, ledit argument relève d'une pure supposition du plaignant, nullement étayée. Par conséquent, la constatation arbitraire des faits ne peut être retenue dans le cas d'espèce. Le grief de l'arbitraire dans la constatation des faits est inopérant.

5.6 Le plaignant invoque finalement une violation de l'art. 30 al. 1 Cst. et 29 al. 1 let. c DPA (BV.2019.26, act. 1, n^{os} 26 ss). Selon ce dernier, l'accumulation d'erreurs graves et répétées au cours de la procédure démontrerait la

partialité de l'enquêteur.

5.6.1 Selon le plaignant, les multiples erreurs que l'enquêteur aurait commises et qui attesteraient de sa partialité sont les suivantes. L'autorité aurait en premier lieu violé le principe de la présomption d'innocence en expliquant refuser de procéder à l'audition des trois témoins en raison du fait que son opinion était déjà forgée tout en mentionnant dans le procès-verbal final que « A. n'a pas fourni assez d'éléments permettant de lui reconnaître une circonstance atténuante » (BV.2019.26, act. 1, n° 32). Par ailleurs, l'AFC retiendrait injustement que le maintien de l'audition de D. est nécessaire afin de garantir son droit d'être entendu alors que, selon le plaignant, ce dernier ne se serait pas excusé de son absence à l'audience de confrontation et que la présence de son avocat aurait permis de respecter le principe du contradictoire (BV.2019.26, act. 1, n° 33). En outre, l'intimée aurait à tort retenu que l'audition de D., initialement prévue le 4 juillet 2019, aurait été reportée *sine die*. Il relève encore que le procès-verbal final serait entaché d'erreurs, ce que l'autorité aurait elle-même admis (BV.2019.26, act. 1, n° 35). L'AFC aurait de plus violé le principe d'égalité des armes en donnant accès à D. au procès-verbal de l'audience du 16 avril 2019, lui offrant ainsi la possibilité de se préparer au vue de sa prochaine audition, privilège auquel le plaignant n'aurait pas eu droit (BV.2019.26, act. 1, n° 36). Dans la même logique, le plaignant soutient que ce dernier serait avantagé dans la mesure où D. serait auditionné séparément alors que ses deux coprévenus ont été entendus de manière contradictoire. Finalement, le procès-verbal final serait, de manière évidente, rédigé à charge d'A. (BV.2019.26, act. 1, n° 37). L'AFC soutient quant à elle, dans sa décision du 15 juillet 2019, que le refus de l'enquêteur de procéder aux mesures d'instruction complémentaires requises par le plaignant ainsi que l'annulation du procès-verbal final entaché d'erreurs ne sont pas des éléments qui permettent de remettre en doute la partialité de l'enquêteur (BV.2019.26, act. 1.1 et 7.1, p. 4). Elle estime par ailleurs nécessaire de donner la possibilité à D. de se prononcer sur les faits qui lui sont reprochés afin de garantir son droit d'être entendu. L'argument selon lequel D. serait avantagé ne serait pas non plus fondé en raison du fait que tous les coinceps ont eu accès aux pièces du dossier et étaient informés des faits qui leur sont reprochés avant leurs auditions respectives. Dès lors l'autorité n'aurait pas violé le principe d'égalité des armes et d'égalité de traitement.

5.6.2 Les arguments relatifs à la violation alléguée de la présomption d'innocence (*supra* consid. 4.4) ainsi que du droit à l'administration des preuves (*supra* consid. 4.5) ont déjà été discutés en détail *supra*.

Concernant tout d'abord le grief relatif à la violation du principe d'égalité des

armes, il est vrai que, d'après la jurisprudence, le traitement différent réservé aux participants peut objectivement s'interpréter comme de la partialité (décision du Tribunal pénal fédéral BB.2011.135 et BB.2011.136 du 14 février 2012). Cependant, dans le cas d'espèce, l'AFC n'a aucunement traité de manière inégale les trois coprévenus. En effet, l'autorité, en tant que direction de la procédure, est libre de déterminer le *modus operandi* et l'ordre des différents actes d'instructions, notamment en ce qui concerne l'organisation des auditions. Il arrive en outre fréquemment qu'au cours d'une enquête de nouvelles personnes apparaissent aux yeux des autorités comme des auteurs potentiels de l'infraction poursuivie et qu'elles soient par conséquent auditionnées postérieurement et non conjointement aux autres prévenus. Dans un tel cas de figure, les personnes nouvellement soupçonnées auront accès à un dossier plus complet que les personnes impliquées dès le début de l'enquête. Cette différence de traitement, due notamment aux choix de la direction de la procédure quant à la manière de mener son enquête ainsi qu'aux aléas inhérents à toute investigation, n'entraîne pas encore la violation du principe d'égalité des armes. En décidant d'entendre séparément D. ainsi qu'en donnant accès au procès-verbal de l'audience du 16 avril 2019 avant que ce dernier soit entendu, l'AFC n'a, partant, aucunement violé le principe d'égalité des armes.

Quant à l'argument selon lequel la prévention de l'enquêteur serait également fondée sur le procès-verbal final rendu par l'autorité puis annulé en raison des erreurs qu'il contenait, il ne saurait être retenu. En effet, comme il l'a été rappelé *supra* (v. consid. 5.2), les décisions ou les actes de procédure erronés du procureur – en l'espèce, de l'enquêteur – ne fondent pas en soi une apparence de partialité. Dès lors, bien que le procès-verbal ait été entaché d'erreurs, il ne fonde pas pour autant un motif permettant de demander la récusation de l'enquêteur, d'autant plus qu'il a été annulé sans tarder à l'initiative de l'autorité elle-même et qu'il n'a d'ailleurs entraîné aucun préjudice concret pour A.

Il en va de même en ce qui concerne l'assertion selon laquelle ledit procès-verbal final serait rédigé à charge d'A. En effet, ce grief s'avère être sans objet étant donné que ledit procès-verbal a été, dans de brefs délais, annulé à l'initiative de l'autorité après avoir constaté les erreurs contenues dans ce dernier.

Le grief selon lequel D. aurait implicitement renoncé à son audition et que l'autorité aurait à tort reporté la date de celle-ci afin de respecter son droit d'être entendu, doit être rejeté, étant devenu sans objet en raison de l'annulation de l'audition prévue le 4 juillet 2019.

Quant au fait que l'intimée aurait retenu par erreur que l'audition de D. avait été reportée *sine die* alors qu'elle avait simplement été annulée, on ne voit pas en quoi cet élément fonderait un motif de récusation à l'égard de l'enquêteur.

En définitive, on ne distingue pas, dans les allégués du plaignant d'éléments concrets susceptibles de remettre en cause la partialité de l'enquêteur au sens de la jurisprudence susmentionnée. Il a lieu de constater que la garantie de l'impartialité au sens des art. 6 CEDH et 29 al. 1 Cst. est respectée.

6. Au vu de ce qui précède, la demande de récusation est mal fondée et doit être rejetée (BV.2019.26).
7. Les causes étant jugées, la requête de mesures provisionnelles est sans objet.
8. Le plaignant, qui succombe, supportera un émolument, réduit du fait de la jonction des causes, fixé à CHF 3'500.-- (v. art. 73 LOAP applicable par renvoi de l'art. 25 al. 4 DPA; art. 5 et 8 du règlement du Tribunal pénal fédéral sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale; RS 173.713.162), réputé couvert par les avances de frais acquittées pour un total de CHF 3'500.--. La caisse du Tribunal pénal fédéral restituera au plaignant le solde par CHF 500.--.

Par ces motifs, la Cour des plaintes prononce:

1. Les causes BV.2019.24 et BV.2019.26 sont jointes.
2. La requête de mesures provisionnelles est sans objet.
3. Les plaintes sont rejetées.
4. Un émolument de CHF 3'500.--, couvert par les avances de frais déjà versées, est mis à la charge du plaignant. La caisse du Tribunal pénal fédéral restituera à ce dernier le solde par CHF 500.--.

Bellinzona, le 7 juillet 2020

Au nom de la Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le président:

La greffière:

Distribution

- Me Bénédicte Fontanet, avocat
- Administration fédérale des contributions

Indication des voies de recours

Dans les 30 jours qui suivent leur notification, les arrêts de la Cour des plaintes relatifs aux mesures de contrainte sont sujets à recours devant le Tribunal fédéral (art. 79 et 100 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral; LTF). La procédure est réglée par les art. 90 ss LTF.

Le recours ne suspend l'exécution de l'arrêt attaqué que si le juge instructeur l'ordonne (art. 103 LTF).