

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numéro de dossier: BV.2022.29

Décision du 21 août 2023

Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux
Roy Garré, président,
Giorgio Bomio-Giovanascini et
Patrick Robert-Nicoud,
la greffière Claude-Fabienne Husson Albertoni

Parties

A. LIMITED, représentée par Me David Bitton,
avocat,

plaignante

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBU-
TIONS, DIRECTEUR,

intimé

Objet

Actes (art. 27 al. 1 et 3 DPA)

Faits:

A. L'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a ouvert, sur la base de l'autorisation du Chef du Département fédéral des finances du 13 mars 2017 (act. 1.2), une enquête fiscale spéciale au sens des articles 190 et suivants de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) contre B. et les sociétés A. Limited ainsi que C. Limited, en raison de soupçons de graves infractions fiscales (art. 190 ss en relation avec les art. 175 et 176 LIFD), commises pour les périodes fiscales 2005 à 2015 (act. 1.1). L'enquête a été menée par la Division affaires pénales et enquêtes de l'AFC (ci-après: DAPE).

B. Le 24 avril 2017, Mes D. et E. ont informé la DAPE être constitués pour notamment B. et A. Limited (act. 8.11 et 8.12). Ils ont produit en ce sens une procuration signée par B. au nom de A. Limited (act. 8.12).

Le 9 septembre 2019, Me D. entre autres a indiqué à la DAPE représenter à nouveau les intérêts de A. Limited (act. 8.13). Il a produit une procuration signée par B. pour A. Limited (act. 8.13).

C. Le 13 mai 2020, la DAPE a rendu un premier rapport d'enquête portant sur les infractions fiscales que B. est suspecté d'avoir commis durant les périodes fiscales 2005 à 2008 (act. 1.25).

D. Dans le cadre de l'enquête, B. a été convoqué en tant qu'inculpé aux diverses auditions effectuées dans cette affaires (act. 1.3 à 1.14). Pour l'audition du 11 mai 2022, B. a été cité à comparaître en tant qu'inculpé (act. 1.13). Au début de l'audition, il lui a été précisé: « *vous êtes entendu ce jour pour les soustractions commises par les sociétés A. Limited [...] et C. Limited [...] dans la mesure où vous êtes organe de fait de ces dernières. Ainsi que pour complicité de soustractions commises par A. Limited [...] et C. Limited [...]* » (act. 1.25 p. 2). B. était alors assisté de ses défenseurs de choix (Me D., Me F. et Me G.), les mêmes que ceux de A. Limited. B. a refusé de répondre au nom de A. Limited invoquant ne pas avoir le pouvoir de la représenter. Il en a été de même lors de l'audition du 17 mai 2022 à laquelle, cette fois encore, B. a été cité à comparaître en tant qu'inculpé. Pendant l'audition, son défenseur a indiqué que les sociétés concernées souhaitent participer mais qu'il faudrait pour cela qu'elles soient convoquées pour être entendues ce qui n'a pas été fait depuis 2017 (act. 8.19 p. 3; act. 8.21).

E. Me D. et Me F. ont fait savoir à la DAPE le 17 mai 2022 qu'ils cessaient d'occuper pour A. Limited avec effet immédiat (act. 8.14).

Le 7 juin 2022, Me David Bitton a informé la DAPE qu'il se constituait pour la défense des intérêts de A. Limited et qu'il remplaçait de ce fait les

mandataires précédents. Il indiquait en outre que ce ne serait que le 17 mai 2022 que A. Limited aurait été informée des charges pesant contre elle et soulignait que sa mandante n'avait jamais été entendue dans la procédure. Il précisait également que B. n'a pas qualité pour représenter dite société dans la procédure. Il spécifiait au surplus que sa cliente souhaitait collaborer (act. 8.8). Il a déposé une procuration le constituant, signée par l'administratrice inscrite de A. Limited, H. (act. 8.2 annexe 1).

- F.** Le 20 juin 2022, la DAPE a informé A. Limited de la prochaine clôture de l'enquête ouverte contre elle et lui a communiqué qu'elle rendrait son rapport sous peu. Elle a par ailleurs contesté le fait que B. n'ait pas valablement représenté la société tout au long de la procédure (act. 8.1/8.9).
- G.** Le 11 juillet 2022, le nouveau défenseur de A. Limited a eu accès aux actes de la procédure (dossier AFC 180.200.001-022).
- H.** Le 4 juillet 2022, A. Limited a requis de la DAPE d'être entendue dans le cadre d'une audition avant la clôture de l'enquête spéciale la concernant (act. AFC 410.100.009).
- I.** Le 23 juillet 2022, la DAPE a notifié son rapport clôturant l'enquête visant A. Limited (dossier AFC act. 410.100.012).
- J.** Le 26 juillet 2022, A. Limited saisit l'AFC d'une plainte. Elle conclut à ce que le Directeur de l'AFC ordonne à la DAPE de l'entendre dans la procédure la concernant, sous suite de frais et dépens (act. 8.4).
- K.** Le 16 août 2022, le Directeur de l'AFC a rendu une décision rejetant la plainte dont il était saisi (act. 8.6).
- L.** Par acte reçu le 23 août 2022, A. Limited saisit la Cour des plaintes d'une plainte contre la décision précitée. Elle conclut principalement à l'annulation de la décision entreprise et à ce qu'il soit ordonné à la DAPE qu'elle puisse être entendue dans le cadre d'une audition avant la clôture de l'enquête spéciale la concernant et, subsidiairement, à l'annulation de la décision entreprise, au renvoi de la cause au Directeur de l'AFC ainsi qu'il lui soit ordonné d'instruire la DAPE de l'entendre avant la clôture de l'enquête spéciale la concernant (act. 1).
- M.** Dans sa réponse du 19 septembre 2022, l'AFC conclut au rejet de la plainte dans la mesure où il est entré en matière, les frais étant mis à la charge de la plaignante (act. 8).
- N.** Dans sa réplique du 20 octobre 2022, A. Limited persiste dans ses conclusions (act. 13).

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.

1.1 La Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral est compétente pour connaître de la plainte contre la décision sur plainte du Directeur de l'AFC (art. 27 al. 3 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif [DPA; RS 313.0]).

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 (art. 27 al. 2 DPA) et a un intérêt digne de protection à ce qu'il y ait annulation ou modification (art. 28 al. 1 DPA). En tant qu'inculpée et destinataire de la décision attaquée. La plaignante a qualité pour agir.

1.3 La plainte visant un acte d'enquête ou une décision rendue 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). La décision attaquée a été notifiée le 17 août 2022. La plainte déposée le 22 août 2022 l'a été en temps utile (art. 90 du Code de procédure pénale suisse [CPP; RS 312.0]).

1.4 Il y a lieu d'entrer en matière.

2.

2.1

2.1.1 La plaignante invoque une violation de son droit d'être entendue. Elle souligne en effet n'avoir jamais été citée à comparaître par la DAPE en tant qu'inculpée dans l'enquête spéciale la concernant. Sa raison sociale n'a jamais figuré dans un procès-verbal comme étant celle de la personne entendue par la DAPE. Elle soutient que les charges pesant contre elle ne lui ont jamais été signifiées et que la DAPE ne lui a jamais lu ses droits durant les auditions ayant eu lieu. Les procès-verbaux d'audition ont été signés par B. mais en sa seule qualité d'inculpé. Sur la base de ces éléments, elle indique qu'elle était fondée à croire jusqu'en mai 2022 qu'elle échapperait à toute enquête fiscale. Elle s'étonne dès lors que le rapport du 23 juillet 2022 émis par la DAPE la concerne directement. En tout état de cause, elle soutient qu'elle n'avait pas à intervenir dans l'enquête menée *de facto* exclusivement contre B. Partant, en rejetant sa demande d'être entendue dans le cadre de la procédure d'enquête qui la concernait spécifiquement,

son droit d'être entendue a été gravement violé ce qui ne peut être guéri par l'autorité de céans laquelle ne dispose pas d'un plein pouvoir de cognition.

2.1.2 L'AFC retient pour sa part d'abord ne pas s'être concentrée exclusivement sur les infractions fiscales reprochées à B. puisque ces dernières ont un lien direct avec celles reprochées à la plaignante. En effet, les bénéfices provenant du commerce d'œuvres d'art que la plaignante a pratiqué mais qu'elle n'a pas déclarés ont été distribués à B. lequel n'a pas non plus déclaré à l'imposition ces rendements de fortune. L'AFC rappelle également que l'ouverture de l'enquête contre la plaignante a été communiquée à ses défenseurs qui avaient connaissance des préventions à l'encontre de leur mandante. Elle considère donc que dès l'ouverture de la procédure, la plaignante a eu la faculté de participer à l'ensemble des actes d'enquête et de faire valoir ses droits. Ses défenseurs l'ont d'ailleurs représentée tout au long de la procédure sur la base d'une procuration signée en ce sens par B. en 2017. L'AFC conteste par ailleurs qu'il puisse y avoir un conflit d'intérêt si B. devait représenter la plaignante dans la procédure. Ils n'ont pas d'intérêts divergents et les infractions de l'un découlent de celles de l'autre. L'AFC retient en outre que la plaignante n'a jamais fait valoir qu'elle avait des intérêts propres par rapport à B. ce qui aurait exigé que soit nommé un autre représentant. En outre, l'AFC retient que les défenseurs de la plaignante sont intervenus à de nombreux stades de la procédure par différentes écritures soit expressément au nom de leur cliente, soit de manière générale aux noms de leurs mandants dont la plaignante faisait partie. La plaignante a eu la possibilité de participer à l'ensemble des actes d'enquête, en particulier aux auditions par l'intermédiaire de ses défenseurs et de B., son représentant autorisé. Selon elle, B. a été entendu lors de plusieurs auditions ainsi que par écrit sur les marges réalisées par la plaignante dans son commerce d'œuvres d'art et a répondu.

2.2 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]). Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable, le droit d'être entendu garantit au justiciable le droit de s'expliquer avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise (ATF 137 II 266 consid. 3.2 p. 270), d'avoir accès au dossier, de prendre connaissance de toute argumentation présentée au tribunal et de se déterminer à son propos, dans la mesure où il l'estime nécessaire, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le jugement à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 et arrêts cités). 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 145 I 167 consid. 4.1 et références citées; 129 II 497 consid. 2.2 et références citées).

2.3

2.3.1 La procédure régie par les art. 190 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a pour but de rassembler des moyens de preuve, de déterminer la situation de fait et de servir de base à des procédures de rappel d'impôt et à la poursuite pour infractions fiscales à ouvrir par les autorités compétentes. Il s'agit d'une procédure préliminaire qui ne constitue pas encore l'ouverture d'une procédure en soustraction ou de fraude fiscale (SANSONETTI/HOSTETTLER, Commentaire romand, 2^e éd. 2017, n^{os} 4, 11 et 17 *ad* art. 190 LIFD; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, p. 728 s., n^o 85 *in fine*). La procédure dirigée contre les auteurs, complices et instigateurs est réglée d'après les dispositions des art. 19 à 50 DPA (art. 191 al. 1 DPA; décision du Tribunal pénal fédéral BB.2022.142 du 9 mars 2023 consid. 4.2.2).

2.3.2 La procédure menée par la DAPE, division spécifique chargée de l'exécution des mesures d'enquête, se termine par un rapport de l'AFC (art. 193 LIFD), lequel sera remis à l'inculpé et aux administrations cantonales de l'IFD concernées (art. 193 al. 1 LIFD). Doivent figurer dans le rapport essentiellement l'identité de l'inculpé, un résumé des faits, une appréciation juridique et les conclusions de la DAPE. Lorsqu'aucune infraction n'a été commise, ce rapport constate la clôture de l'enquête (art. 193 al. 2 LIFD). *A contrario*, lorsque l'AFC aboutit à la conclusion qu'une soustraction d'impôt a été commise, son rapport consignera en outre toutes les circonstances nécessaires à la fixation d'une peine. Dans ce cas, l'AFC requiert l'autorité cantonale compétente de l'impôt fédéral direct d'engager la procédure en soustraction (art. 194 al. 1 LIFD). Si elle estime qu'un délit a été commis, elle le dénonce à l'autorité pénale cantonale compétente (art. 194 al. 2 LIFD; v. ATF 144 II 427 consid. 2; OBERSON, *op. cit.*, p. 730 n^o 90; SANSONETTI/HOSTETTLER, *op. cit.*, n^o 3 s. *ad* art. 193 LIFD). L'art. 193 LIFD précise que lorsque l'AFC aboutit à la conclusion qu'une infraction a été commise, l'inculpé peut, dans les 30 jours à compter de la notification du rapport, déposer ses observations et requérir un complément d'enquête (al. 3) et, qu'aucune voie de droit n'est ouverte contre la notification du rapport et de son contenu, le rejet d'une requête en complément d'enquête pouvant être attaqué ultérieurement dans les procédures pour soustraction, usage de faux ou détournement de l'impôt à la source (al. 4). La notification du rapport d'enquête ne met dès lors pas un terme à la procédure pénale fiscale administrative ou pénale fiscale ordinaire puisque celle-ci se poursuit devant

les instances compétentes appelées à se prononcer sur le fond. Dans la mesure où des actes d'enquête ne sont pas nécessaires, le fonctionnaire enquêteur peut dresser immédiatement le rapport final (respectivement le procès-verbal final au sens de l'art. 61 DPA; OBERSON, *op. cit.*, n° 114 et références citées).

2.3.3 Sous l'angle du droit d'être entendu, l'inculpé, l'auteur de l'infraction ou le participant ont notamment le droit d'être informés des faits qui leurs sont reprochés (art. 39 al. 2 DPA), le droit de participer à l'administration des preuves à condition que la loi n'exclue pas leur participation et qu'aucun intérêt public ou privé ne s'y oppose (art. 35 et 37 al. 2 DPA), le droit d'être entendu *stricto sensu*, le droit de consulter les pièces (art. 36 DPA qui renvoie aux art. 26 à 28 PA), le droit à un défenseur (art. 32 DPA; SANSONETTI/HOSTETTLER, *op. cit.*, n° 6 s. *ad* art. 191 LIFD). Ainsi, selon le Tribunal fédéral, il découle du droit d'être entendu que le contribuable doit être informé de l'ouverture d'une procédure d'enquête spéciale à son encontre. Une information plus détaillée ne doit lui être fournie qu'à la clôture de l'instruction (v. ATF 119 Ib 12; OBERSON, *op. cit.*, p. 730 n° 91; SANSONETTI/HOSTETTLER, *op. cit.*, n° 18 s. *ad* art. 190 LIFD). Ainsi que précisé *supra*, l'inculpé peut, dans les 30 jours à compter de la notification du rapport, déposer ses observations et requérir des compléments d'enquête. Pour ce faire, il a le droit, dans le même délai, de consulter le dossier dans son intégralité. La fonction du procès-verbal final, respectivement du rapport, hormis celle de clore l'instruction, est de permettre à l'inculpé d'exercer son droit d'être entendu en l'informant des charges retenues contre lui et en lui donnant la possibilité de s'expliquer ainsi que de consulter le dossier et de requérir un complément d'enquête (CAPUS/BERETTA, Droit pénal administratif, 2021, n° 791). L'audition de l'inculpé se fait généralement sous forme écrite (BURRI/EHMANN, Verwaltungstrafrecht, Basler Kommentar, 2020, n^{os} 1 et 19 *ad* art. 61 DPA)

2.3.4

2.3.4.1 En l'espèce, l'enquête a été ouverte contre la plaignante en 2017 (act. 8.6.7). Dès le début, celle-ci a été dûment représentée par ses avocats de choix (act. 8.11 et 8.12), selon les mandats valablement signés par B., lequel était au bénéfice d'un « *general power of attorney* » lui permettant d'engager la société en ce sens (act. 8.16 et 8.17). Les avocats de la plaignante représentaient également B. Ils ont ainsi participé aux nombreuses auditions de ce dernier, à l'occasion desquelles, le rôle de la plaignante a été plusieurs fois évoqué, B. spécifiant à cet égard les activités de la société (par exemple: act. 1.17 p. 3 et 6; act. 1.20 p. 7, 8, 9; act. 1.21 p. 5, 8, 10, 12; act. 1.22 p. 9). Par ailleurs, le dossier de la procédure a été à la disposition des inculpés durant toute la durée de l'enquête (act. 1.32 p. 7). La plaignante et ses conseils étaient donc parfaitement informés du

contexte dans lequel se déroulait l'enquête, quelle était l'implication potentielle de la plaignante et des agissements qui pouvaient lui être reprochés bien avant la notification du rapport final. Partant, elle ne peut être suivie lorsqu'elle prétend qu'elle pouvait croire qu'elle échapperait à toute enquête fiscale.

2.3.4.2 L'AFC considère que la plaignante a été dûment entendue avant que le rapport final la concernant ne soit rendu. En effet, elle part du principe que tel a été le cas lors des auditions de B. des 11 et 17 mai 2022, alors qu'elle a spécifié à ce dernier qu'il était entendu pour les soustractions soumises par la plaignante, en sa qualité d'organe de fait de cette dernière. B. a refusé de s'exprimer estimant ne pas être habilité à représenter la plaignante (act. 1.25 et 1.26). La plaignante conteste la vision de l'AFC et y voit une violation de son droit d'être entendue. Elle ne peut être suivie. Certes, aucun élément au dossier ne permet de conclure que la plaignante a été personnellement citée à comparaître pour être entendue par l'AFC avant l'émission du rapport final. Toutefois, rien n'obligeait l'autorité intimée à le faire. En effet, c'est bien la communication du rapport final qui ouvre le droit d'être entendu de la plaignante et notamment celui de s'expliquer (art. 193 al. 3 LIFD). Ainsi, contrairement à ce que soutient la plaignante, il n'était pas nécessaire qu'elle soit entendue « de vive voix » avant que le rapport final ne soit rendu ou qu'ait lieu une audition pour que les charges la concernant lui soient communiquées. La notification du rapport final suffit pour cela (*supra* consid. 2.3.3). Or, celui-ci a été dûment notifié au représentant de la plaignante le 22 juillet 2022 (act. 1.32). En outre, il lui a été conféré un délai de 30 jours à compter de dite notification pour déposer ses observations et requérir un complément d'enquête ainsi que de consulter le dossier (act. 1.32 ch. 7 p 80). Ainsi, le droit d'être entendu de la plaignante a été pleinement respecté. Au surplus, il appartient au fonctionnaire enquêteur de choisir les mesures ou actes d'enquête à effectuer pour pouvoir faire avancer les investigations. Libre à lui d'opter d'entendre quelqu'un ou non en fonction des éléments de preuve dont il dispose au dossier. Partant, il était loisible au fonctionnaire enquêteur d'entendre B., et ce, qu'il puisse ou non représenter la plaignante en tant qu'organe de fait, question qui peut en l'occurrence souffrir de rester indécise.

2.3.5 Compte tenu des éléments qui précèdent, il n'y a pas en l'espèce de violation du droit d'être entendue de la plaignante.

2.4 Partant, la plainte est rejetée.

3. La plaignante, qui succombe, supporte les frais relatifs à la présente procédure. Ceux-ci prendront en l'espèce, la forme d'un émolument fixé, en

vertu des art. 5 et 8 al. 1 du règlement du Tribunal pénal fédéral sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale du 31 août 2010 (RFPPF; RS 173.713.162), à CHF 2'000.--, réputé intégralement couvert par l'avance de frais acquittée.

Par ces motifs, la Cour des plaintes prononce:

1. La plainte est rejetée.
2. Un émolument fixé à CHF 2'000.--, réputé intégralement couvert par l'avance de frais acquittée, est mis à la charge de la plaignante.

Bellinzona, le 21 août 2023

Au nom de la Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le président:

La greffière:

Distribution

- Me David Bitton, avocat
- Administration fédérale des contributions, Directeur

Indication des voies de recours

Il n'existe pas de voie de recours ordinaire contre la présente décision.