

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numéro du dossier: SK.2010.25

Arrêt du 8 avril 2011

Cour des affaires pénales

Composition

Les juges pénaux fédéraux Jean-Luc Bacher, président, Walter Wüthrich et Nathalie Zufferey, la greffière Joëlle Braghini.

Parties

MINISTÈRE PUBLIC DE LA CONFÉDÉRATION,
représenté par Patrick Lamon, Procureur fédéral,

contre

1. **A.**, défendu par Me Christian Favre,
2. **B.**, défendu par Me Stéphane Riand,

Objet

Faux dans les titres et complicité de faux dans les titres (art. 25 et 251 CP).

Faits:

A. Déroulement de la procédure

- A.1 Le 15 octobre 2004, le Ministère public de la Confédération (ci-après: MPC) a formellement ouvert une enquête de police judiciaire à l'encontre de A. pour blanchiment d'argent au sens de l'art. 305^{bis} CP. Son frère C. et D. étaient également visés, l'enquête ayant démarré à la suite de l'investissement d'un million de francs que chacun d'eux avait fait dans la société E. en Valais en vue d'obtenir des permis B (arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2010.9 du 24 novembre 2010, p. 3-4). Les charges étaient liées à une procédure pénale pour escroquerie ouverte en Russie notamment contre le prénommé F. qui était soupçonné d'avoir reçu et écoulé le produit de malversations au détriment de la ville de X. lors de travaux d'aménagement de sa ceinture autoroutière (cl. 1 pag. 020097 ss).
- A.2 Dans le cadre de cette enquête, la Police judiciaire fédérale (ci-après: PJF) a perquisitionné, le 16 novembre 2004, les locaux de la société G. à Aigle, laquelle a son siège à Ayent et dont A. est le directeur et le président du conseil d'administration (cl. 1 pag. 020036 ss). La société H. à Anzère, qui est l'organe de révision de la société G., a été perquisitionnée le même jour (cl. 1 pag. 020023 ss). A cette occasion, plusieurs documents ont été saisis, dont les pièces comptables de la société G. concernant les années 1999 et 2000.
- A.3 Le 9 mars 2006, le MPC a requis du Juge d'instruction fédéral (ci-après: JIF) l'ouverture d'une instruction préparatoire (art. 108 aPPF). Le JIF y a donné suite le 10 mars 2006 (cl. 2 pag. 020556-57).
- A.4 Au cours de son enquête, le JIF a procédé à de nombreuses auditions. Le 10 septembre 2007, il a donné la mission à I., expert financier auprès de l'Office des juges d'instruction fédéraux, de dresser un rapport portant sur les activités de la société G. à partir de sa constitution en 1994.
- A.5 Dans son rapport du 29 février 2008, I. relève qu'en 2000 et 2001, les activités de transport de la société G. n'avaient pas suffi à couvrir ses charges et que pour y remédier, les administrateurs A. et J., d'entente avec le réviseur B., avaient décidé d'émettre des factures antidatées comptabilisées comme des produits (cl. 10 pag. 023008). Auditionné par le JIF le 17 janvier 2008, B. a admis ces faits et a reconnu n'avoir pas respecté les règles de déontologie régissant sa profession (cl. 9 pag. 022667).
- A.6 Le 24 juin 2008, B., J. et A. se sont ainsi vus inculpés de faux dans les titres selon l'art. 251 CP. Le but de l'instruction était de vérifier si la comptabilité de la société

G. avait été l'objet de manipulations comptables et si de fausses factures avaient été émises (cl. 12 pag. 023757-023759).

- A.7 Par ordonnance du 15 juillet 2008 notifiée au Juge d'instruction cantonal du Valais, le JIF a joint les procédures de blanchiment d'argent et de faux dans les titres.
- A.8 B. a été entendu comme inculpé les 17 juillet et 10 septembre 2008. A. n'a, quant à lui, pas été entendu en instruction sur la question du faux dans les titres, son défenseur ayant communiqué au magistrat instructeur que son client n'entendait pas faire de déclarations et qu'il exercerait son droit de se taire (cl. 23 pag. 084423). A. a donc été informé de son inculpation pour faux dans les titres par le biais d'un courrier du JIF du 30 juillet 2008 adressé à son conseil (cl. 23 pag. 084413 s.).
- A.9 Au cours de l'instruction préparatoire, B. s'est opposé à l'audition de K., spécialiste de l'audit (cl. 25 pag. 088020) que le JIF voulait entendre comme témoin le 10 octobre 2008. Quant au JIF, il a rejeté la requête d'expertise comptable formée par B. le 29 août 2008 (cl. 25 pag. 088016). C'est ainsi que I. a été invité à établir un rapport complémentaire à celui du 29 février 2008 (v. *supra* lettre A.5) consistant en «une analyse de la réglementation topique et de la pratique en matière de révision comptable en relation avec les manipulations comptables présumées au sein de la société G.». Dans son rapport du 20 octobre 2008, I. décrit les opérations comptables passées lors de la clôture des comptes des exercices 1999 et 2000, et arrive à la conclusion que quatre factures ont été antidatées et qu'elles sont probablement fausses. I. ajoute qu'elles sont adressées à des sociétés dont certaines seraient fictives et qu'elles ont été établies dans le but d'éliminer une perte comptable qui aurait placé la société G. en situation de surendettement, circonstances qui auraient vraisemblablement compromis le renouvellement du permis de séjour de A. S'agissant de B., I. est d'avis qu'il n'a pas vérifié la réalité économique des factures et qu'il a failli à ses devoirs de réviseur (cl. 12 pag. 023936-023949).
- A.10 Le JIF a rendu son rapport final le 26 mars 2009 (cl. 13 pag. 024077-125). En date du 1^{er} avril 2010, le MPC a dressé un acte d'accusation contre A. et B. (cl. 105/l pag. 105100.1-23). Il était reproché au premier des actes de blanchiment ainsi que l'infraction de faux dans les titres en lien avec les manipulations comptables susmentionnées. En ce qui concerne B., l'infraction de faux dans les titres était retenue pour les rapports de révision 1999 et 2000. Quant à J., la procédure a été classée par ordonnance du 22 avril 2010.
- A.11 Les débats se sont tenus du 16 au 18 novembre 2010. En audience, C. – tiers saisi dans la procédure relative au blanchiment d'argent – a, par l'entremise de l'avocat de A., requis le versement au dossier de pièces démontrant l'existence des sociétés russes avec lesquelles la société G. avait été en relation d'affaires

dans les années 1999 et 2000. Ces pièces ont toutefois été remises en leur grande partie en langue russe. La Cour a décidé de les accepter et de les faire traduire. Afin de ne pas retarder le jugement pour blanchiment d'argent, la procédure pour faux dans les titres a été disjointe par décision rendue le 17 novembre 2010. De nouveaux débats ont ainsi dû être fixés pour ce volet.

- A.12 Le 17 novembre 2010, le président de la Cour des affaires pénales (ci-après: le président) a imparti aux parties un délai pour présenter leurs offres de preuves pour le volet restant (cl. 105/IV pag. 105910.15).
- A.13 Par lettre du 25 novembre 2010, Me FAVRE a requis l'audition en qualité de témoin de L., M. et de N., tous trois domiciliés en Russie. Le président a, par décision du 22 décembre 2010, rejeté cette requête parce que tardive et parce qu'il estimait que l'existence des sociétés pouvait être établie par des moyens plus respectueux du principe de célérité. Le président a par ailleurs confirmé le versement au dossier des pièces déposées par C. lors de l'audience du 17 novembre 2010. Ces pièces ont été traduites et transmises aux parties le 7 février 2011.
- A.14 Le 1^{er} février 2011, Me FAVRE a requis le versement de six nouvelles pièces rédigées en russe accompagnées de leur traduction. Il s'agit des déclarations écrites de L., N. et M., ainsi que de deux extraits du registre russe du commerce concernant les sociétés O. et P., enfin, d'un écrit du Ministère russe des finances concernant la société Q. (cl. 106/I pag. 106521.2-60). La Cour a versé ces pièces au dossier lors des débats du 9 mars 2011.
- A.15 Le 22 février 2011, le MPC a dressé un acte d'accusation complémentaire à celui du 1^{er} avril 2010. A. y est décrit comme complice des infractions reprochées à B. S'agissant de B., les actes qui lui sont reprochés dans l'acte du 1^{er} avril 2010 sont complétés par référence aux règles régissant la profession de réviseur (cl. 106/I pag. 106100.24-31).
- A.16 Par lettre du 28 mars 2011, le MPC a requis l'audition de C. Par décision du 30 mars 2011, le président a accepté cette requête.
- A.17 Les débats se sont déroulés les 9 et 10 mars 2011. Lors de l'audience du 9 mars 2011, le conseil de A. a requis le dépôt d'une liasse de nouvelles pièces concernant la société G. Il s'agit de factures témoignant des charges assumées par la société G. dans le cadre de sa collaboration avec les sociétés G. Moscou et Q. La Cour a admis leur versement au dossier. La Cour a à nouveau dû interrompre les débats afin de donner à toutes les parties l'occasion d'en prendre connaissance. Les débats ont repris le 7 avril 2011.

B. Les débats

- B.1 Les représentants du MPC, A. et B. accompagnés de leurs conseils respectifs ont comparu devant la Cour à Bellinzone le 7 avril 2011.
- B.2 C. a été auditionné en qualité de personne entendue à titre de renseignements.

C. Les conclusions des parties

A l'issue des débats, les parties ont pris les conclusions suivantes:

- C.1 En ce qui concerne A., le MPC a conclu à ce qu'il soit reconnu coupable de faux dans les titres et de complicité de faux dans les titres. Il a requis sa condamnation à une peine pécuniaire de 180 jours-amende à raison de CHF 200.- le jour-amende. Il a également requis que les frais évalués à CHF 26'165.95 soient partagés entre les deux accusés.
- C.2 En ce qui concerne B., le MPC a conclu à ce qu'il soit reconnu coupable de faux dans les titres. Il a requis sa condamnation à une peine pécuniaire de 180 jours-amende à raison de CHF 500.- le jour-amende et à la mise à sa charge de la moitié des frais.
- C.3 Plaidant pour l'accusé A., Me FAVRE a conclu à ce que son client soit acquitté avec suite de frais, et à ce que le tribunal prononce une indemnité équitable à titre de dépens en sa faveur.
- C.4 Plaidant pour l'accusé B., Me RIAND a conclu à ce que son client soit acquitté, à ce que les frais de la cause soient mis à la charge de la Confédération et à ce que le tribunal prononce une indemnité équitable à titre de dépens en faveur de B.

D. Le dispositif du présent jugement a été lu en audience publique le 8 avril 2011. Les parties n'étaient pas présentes, ni représentées. Le jour même, il leur a été communiqué par fax. Dans la mesure où d'autres précisions de faits sont nécessaires au jugement de la cause, elles seront apportées dans les considérants qui suivent.

E. La situation personnelle des accusés

E.1 A.

A. est né à W., en Russie. Il est marié à R. et a un fils.

A. est diplômé de l'Institut de culture physique en Russie et a été champion de Russie dans la discipline de la lutte gréco-romaine. Par la suite et jusqu'en 1992, il a travaillé en Russie comme homme d'affaires indépendant dans différents domaines. Il a ouvert une usine de vodka, a travaillé dans le domaine du transport international et a œuvré pour l'entreprise S. en Russie. En 1992, il s'est installé en Suisse et a acheté des appartements à Z. En 1994, il a fondé la société G. à Y. pour ensuite transférer son siège dans le canton du Valais. A. est l'administrateur de cette société qui est active dans le domaine des transports internationaux. Il dispose d'un permis de séjour depuis le 24 janvier 1996.

Depuis le 1^{er} mars 2009, A. travaille comme représentant de la société E. pour les pays de l'Est européen et notamment la Russie (cl. 105/IV pag. 105910.241-242). Son salaire mensuel brut s'élève à CHF 3'000.-. Il ressort de l'extrait du registre des poursuites que les dettes de l'accusé s'élèvent à CHF 1'281'148.35 (cl. 105/III pag. 105693.4).

A. a été condamné par la Préfecture de Lausanne à une reprise à CHF 650.- d'amende avec sursis, le 18 juin 2004, pour violation grave des règles de la circulation routière.

E.2 B.

B. est né en Valais. Il est marié à T. et a deux enfants.

Il a suivi ses écoles obligatoires à Ayent puis à Sion. Par la suite, il a fait un apprentissage d'employé de commerce dans une banque. Il dispose d'un diplôme de comptable et depuis 1978, il travaille auprès de la société AA. en qualité de comptable et de réviseur, société dont il est par ailleurs le responsable (cl. 1 pag. 020074).

Il ressort de la décision de taxation du 2 février 2011 concernant l'année 2008 (cl. 106/l pag. 106683.5-6) que le revenu annuel de B. s'élève à CHF 117'172.- (98'829+15'000+3'343). Il n'a aucune poursuite et n'a jamais été l'objet d'une condamnation pénale.

La Cour considère en droit:

Sur les questions préjudicielles

Les faits de la cause et les requêtes des parties appellent les considérations suivantes:

1. Alors qu'aucune contestation ne s'est élevée à ce propos, il incombe à la Cour d'examiner d'office sa compétence pour connaître de la présente affaire. L'infraction de faux dans les titres (art. 251 CP) n'est pas mentionnée dans la liste des infractions qui relèvent de la juridiction fédérale au sens des art. 336 et 337 aCP (remplacés par les art. 23 et 24 CPP, entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2011). Selon l'art. 18 al. 2 aPPF (équivalant à l'art. 26 al. 2 CPP), en cours d'instruction, lorsqu'une affaire de droit pénal fédéral était soumise aussi bien à la juridiction fédérale qu'à la juridiction cantonale, le procureur général pouvait ordonner la jonction des causes en mains de l'autorité fédérale. La jonction supposait toutefois que le MPC rende une décision formelle, notifiée aux cantons et aux parties concernées, les uns et les autres étant habilités à recourir auprès de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (art. 18 al. 4 aPPF, équivalent à l'art. 28 CPP).

En l'occurrence, par ordonnance du JIF du 15 juillet 2008 (cl. 12 pag. 023761 s.), l'infraction de faux dans les titres a été jointe en mains de l'autorité fédérale qui était saisie d'une procédure pour blanchiment d'argent relevant de la juridiction fédérale (v. *supra* lettre A.1; arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2010.9 du 24 novembre 2010, consid. 1). Cependant, cette ordonnance pose problème parce qu'elle a été établie par une autorité incompétente, à savoir le JIF, et non par le MPC comme l'exigeait l'art. 18 al. 2 aPPF. Ainsi, cette disposition ne saurait entrer en considération pour justifier une attraction de compétence en faveur de la Confédération pour l'infraction de faux dans les titres qui relève de la juridiction cantonale, soit le canton du Valais dans le cas d'espèce. En principe, la compétence du Tribunal pénal fédéral ne serait donc pas donnée et la Cour devrait se déclarer incompétente.

Toutefois, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 133 IV 235 consid. 7) et en application de l'art. 6 § 1 CEDH, les principes d'efficacité et de célérité interdisent au Tribunal pénal fédéral de remettre en cause sa compétence, même en l'absence d'accord explicite entre les autorités de la Confédération et des cantons, exception faite des cas où des motifs impérieux (*triftige Gründe*), non donnés en l'espèce, imposeraient une telle solution. En effet, la transmission de la cause au canton du Valais aurait eu comme conséquence de prolonger inutilement cette procédure qui dure depuis presque trois ans. Or, vu son enjeu non négligeable pour les accusés, un dénouement rapide s'impose. La Cour admet donc sa compétence pour connaître de l'infraction de faux dans les titres.

2. Le 1^{er} janvier 2011, le nouveau Code de procédure pénale est entré en vigueur. Il convient de déterminer le droit de procédure applicable dans le cas d'espèce dans la mesure où les débats ont été ouverts en novembre 2010 et qu'ils ont été poursuivis en mars et avril 2011. L'art. 450 CPP prévoit que lorsque les débats ont été ouverts avant l'entrée en vigueur du CPP, ils se poursuivent selon l'ancien droit devant le tribunal de première instance compétent jusqu'alors. En l'occurrence, il s'agit donc d'appliquer l'ancienne loi de procédure pénale fédérale.

En ce qui concerne A.

3. A. est accusé de faux dans les titres au sens de l'art. 251 ch. 1 CP (let. A. ch. 2 de l'acte d'accusation) pour avoir entre le 30 décembre 1999 et le 30 décembre 2000 et en mars 2001 établi et signé de sa main, en sa qualité de directeur de la société G., quatre fausses factures destinées à combler les pertes subies par la société dans les années 1999 et 2000. La société G. pouvait ainsi éviter l'avis de surendettement (art. 725 CO) et même afficher un bénéfice, ce qui permettait à A. et à sa famille de conserver leur droit de demeurer en Suisse. Il est également reproché à A. d'avoir prêté assistance à B., réviseur de la société G., pour l'établissement de faux rapports de révision pour les années comptables 1999 et 2000.

3.1

- 3.1.1 Il est établi que depuis 1997, A. est le président du conseil d'administration de la société G. (cl. 10 pag. 023139). En 1994, il en était seulement l'administrateur, tout comme BB., frère de B., et J. A. assure la direction opérationnelle de la société G. depuis le début des activités de la société en 1994 (cl. 1 pag. 020048), étant précisé qu'à l'heure actuelle, elle n'a plus d'activités (cl. 106/II pag. 106910.63). Il est également établi que la fiduciaire AA. fonctionne depuis 1994 comme organe de révision (cl. 10 pag. 023133 et cl. 106/II pag. 106910.36), sous la responsabilité de B. (cl. 1 pag. 020074). Ce dernier a déclaré qu'à partir de 1996, il s'était vu en outre confier un mandat fiduciaire consistant en «*la gestion de la comptabilité, des salaires et de la TVA notamment*» (cl. 106/II pag. 106910.36). Il est cependant ressorti de la procédure que la fiduciaire AA. participait à l'élaboration de la comptabilité de la société G. déjà en 1994 (cl. 11 pag. 023308).
- 3.1.2 Pour la clôture annuelle des comptes de la société G., il était d'usage que l'organe de révision (B.) soumette un projet à A. Le projet était discuté de vive voix entre B. et A., assisté de J., qui fonctionnait pour l'occasion également comme traducteur. Quant à BB., il se contentait de prendre connaissance des chiffres des bilans révisés et de contrôler l'évolution générale de la société et le nombre «d'emplois produits» (cl. 9 pag. 022781).

Les comptes provisoires de la société G. pour l'exercice 1999 ont été soumis à A. lors d'un entretien qui a eu lieu le 19 février 2000. A cette occasion, B. a rendu A. et J. attentifs au fait que les comptes présentaient un déficit de CHF 440'385.83 (cl. 9 pag. 022667 et cl. 12 pag. 023951-023953). Après la réunion du 19 février 2000, la société G. a facturé un montant de CHF 132'000.- à la société G. à Moscou. La facture portait la date du 30 décembre 1999 et était donc antidatée. Elle avait le libellé suivant: «*Direction et organisation administratives de la société. Prospection et démarches auprès des clients européens*» (cl. 9 pag. 022667 et cl. 12 pag. 023960). Ne maîtrisant pas suffisamment le français, A. n'a pas établi de sa main la facture en question mais en a donné l'instruction à sa secrétaire CC. (cl. 1 pag. 020202). Le montant de CHF 132'000.- a ensuite été introduit dans le bilan définitif de 1999 où il a été placé dans les produits extraordinaires sous «autres recettes» (cl. 12 pag. 023957). Le compte actionnaire n° 2400 a été débité en parallèle de cette même somme. C'est donc le compte actionnaire qui a servi à alimenter le compte produits «autres recettes» (cl. 12 pag. 023952-023957). Si l'on compare le projet de comptes 1999 et les comptes définitifs, on constate par ailleurs que suite à la séance du 19 février 2000, quatre écritures qui figuraient sur les comptes provisoires de charges n'y sont plus. Il s'agit des montants de CHF 201'164.05 («carburants G.»), CHF 51'448.47 («réparations G.»), CHF 50'000.- («tél., fax, natel») et CHF 16'000.- («loyers et charges»).

Grâce aux corrections apportées, le bilan 1999 pouvait désormais montrer un bénéfice de CHF 10'266.69 (cl. 12 pag. 023955).

- 3.1.3** Lors de la réunion du 12 mars 2001 portant sur les comptes de l'année 2000, B. a informé A. et J. que la société G. présentait une perte de CHF 523'776.25 (cl. 9 pag. 022671 et cl. 12 pag. 023967). Au cours de cette séance, A., dont les propos étaient traduits par J., a annoncé qu'il avait encore des prestations à facturer à des sociétés en Russie (cl. 12 pag. 023766 et 023770). C'est ainsi qu'après la séance, trois factures ont été établies, à savoir une facture datée du 28 août 2000 d'un montant de CHF 170'000.- adressée à la société PP. Cette facture se réfère à des transports et à des locations de véhicules en Russie pour la période du 1^{er} novembre 1999 au 30 octobre 2000. Une seconde facture portant la date du 30 décembre 2000 pour un montant de CHF 40'000.- adressée à la société O. se rapporte à des transports de marchandises.

Enfin, une ultime facture datée du 30 décembre 2000 d'un montant de CHF 150'000.- est destinée à la société Q. Elle a plus ou moins le même libellé que la facture destinée à la société G. Moscou («*Direction, organisation administrative, gestion de la facturation et des débiteurs ainsi que prospection et démarches auprès de la clientèle européenne*»). Cette facture concerne la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2000 (cl. 12 pag. 023766 et 023818-023820). Ne parlant

et ne comprenant pas suffisamment le français, A. a fait établir ces trois factures par l'un de ses collaborateurs sur la base de projets préparés par B. (v. *infra* consid. 4.3.3.1) (cl. 106/II pag. 106910.19). Tout comme la facture du 30 décembre 1999, les trois factures susmentionnées étaient antidatées.

Il ressort de la documentation bancaire séquestrée que la société DD. qui appartient à A. (cl. 12 pag. 023968 à 023974) a versé en faveur de la société G. CHF 170'000.- le 4 mai 2000. L'avis de versement fait référence à une «avance transport» (cl. 12 pag. 023969). Le 19 décembre 2000, la société DD. a par ailleurs viré à la société G. CHF 150'000.- sans motif apparent selon l'avis de crédit (cl. 12 pag. 023972). Enfin, le 14 décembre 2000, la société G. s'est vue créditer une somme de CHF 40'000.- versée directement par A. (cl. 12 pag. 023976). Il est établi qu'en date du 12 mars 2001, ces montants se trouvaient sur le compte actionnaire n° 2400 dans son état provisoire (cl. 12 pag. 023975). Interrogé sur leur disparition de ce compte, B. a déclaré qu'ils y avaient été enregistrés par erreur. Selon son interprétation, ils étaient en attente sur le compte actionnaire et la séance du 12 mars 2001 avait pour but de décider de leur affectation définitive (cl. 12 pag. 023806). Après celle-ci, ils ont été ventilés sur les comptes appropriés (cl. 12 pag. 023768 et cl. 106/II pag. 106910.40-42). On peut constater qu'après la séance du 12 mars 2001, les CHF 150'000.- ont effectivement été affectés au compte de recettes n° 6500 dans les «autres produits» valeur 19 décembre 2000, tandis que les montants de CHF 170'000.- et CHF 40'000.- ont été placés dans le compte n° 6100 dans les «recettes transports» valeur 4 mai 2000, resp. valeur 14 décembre 2000.

Grâce à ces factures, la société G. a pu dégager pour l'année 2000 un excédent de CHF 17'705.39 (cl. 12 pag. 023989-023992).

- 3.2** L'art. 251 ch. 1 CP punit d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire celui qui aura, dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui, ou de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, aura créé un titre faux, falsifié un titre, abusé de la signature ou de la marque à la main réelles d'autrui pour fabriquer un titre supposé, ou constaté ou fait constater faussement, dans un titre, un fait ayant une portée juridique. La même peine est réservée à celui qui, pour tromper autrui, fait usage d'un tel titre. Le faux réprimé par l'art. 251 CP ne vise pas n'importe quel document écrit. Il faut qu'il corresponde à la notion de titre, telle qu'elle est définie par l'art. 110 al. 4 CP, c'est-à-dire qu'il soit destiné et propre à prouver un fait ayant une portée juridique, mais qui doit aussi présenter une force probante accrue (CEDRIC REMUND/SYLVE BOSSARD/OLIVIER THORMANN, *Le faux intellectuel dans le droit pénal économique*, Genève, Zurich, Bâle 2011, p. 290-291). L'art. 251 CP a pour but de protéger la confiance que l'on accorde à un titre en tant que moyen de

preuve et à protéger les particuliers dans leurs relations d'affaires (BRUNO KISTLER, *Le faux dans les titres, récente jurisprudence du Tribunal fédéral, L'Expert-comptable suisse* 1999, p. 828).

L'art. 251 CP réprime non seulement le faux matériel, qui consiste dans la fabrication d'un titre faux ou sa falsification, mais également le faux intellectuel qui n'est pas d'ordre matériel mais constitue uniquement une altération de la vérité par le contenu de l'écrit (BERNARD CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, Berne 2010, art. 251 n° 103 à 109). Un simple mensonge écrit ne constitue pas un faux intellectuel. La jurisprudence exige, dans le cas du faux intellectuel, que le document ait une crédibilité accrue et que son destinataire puisse s'y fier raisonnablement. Une simple allégation, par nature sujette à vérification ou discussion, ne suffit pas; il doit résulter des circonstances ou de la loi que ce document est digne de confiance, de telle sorte qu'une vérification par le destinataire n'est pas nécessaire et ne saurait donc être exigée. Tel est le cas lorsqu'une disposition légale pose des exigences quant à son contenu (ATF 131 IV 125 consid. 4.1, p. 127 s., 129 IV 130 consid. 2.1, 126 IV 65 consid. 2a, p. 68). Enfin, il faut noter que la limite entre le mensonge écrit et le faux intellectuel dans les titres doit être fixée de cas en cas en fonction des circonstances concrètes (ATF 125 IV 17 consid. 2a/aa p. 23).

3.3 Avant de se demander si les quatre factures décrites sous les considérants 3.1.1 à 3.1.3 ci-dessus sont fausses, il faut déterminer si elles sont des titres.

Selon la jurisprudence, la comptabilité commerciale et ses composantes (justificatifs, livres, extraits de compte, bilans ou compte de résultat) sont des titres (art. 957 ss et 962 ss CO) destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique (ATF 125 IV 17 consid. 2a/aa p. 23, 122 IV 25 consid. 2b). La comptabilité commerciale comprend les bilans, les comptes d'exploitation et les inventaires (art. 957 et 958 CO), ainsi que tous les documents qui permettent d'établir ces récapitulatifs périodiques, soit les livres, fichiers ou systèmes informatiques dans lesquels les données sont régulièrement enregistrées. Les pièces justificatives traditionnelles (bulletins de livraisons, quittances, factures, etc.) sont également des titres car elles sont destinées à servir de preuves quant aux opérations comptabilisées (CEDRIC REMUND/SYLVIE BOSSARD/OLIVIER THORMANN, *op. cit.*, p. 308 et arrêt du Tribunal fédéral 6P.76/2004 du 1^{er} octobre 2004, consid. 6.3).

Ainsi, la comptabilité commerciale apporte la preuve, par l'effet de la loi (art. 957 CO), de la situation et des opérations qu'elle représente. Cette aptitude à prouver qui s'attache à toutes les composantes de cette comptabilité, y compris les pièces justificatives, permet d'affirmer qu'une facture incorporée à la comptabilité pour justifier d'une prestation constitue un titre. C'est l'intégration de la facture dans la

comptabilité qui lui donne cette force probante accrue (arrêt 6S.66/1997 du 19 mars 1997 publié dans SJ 1997 p. 584).

En l'occurrence, les quatre factures litigieuses sont de toute évidence des titres.

- 3.4** Des opérations qui améliorent la présentation des comptes à une date déterminée ne conduisent pas nécessairement à une comptabilité fautive si l'opération correspond à la réalité juridique et si elle ne vise pas à tromper les tiers (ANDRÉ COTTIER, *Traité de comptabilité générale, Plans comptables, Analyse du bilan et du compte de résultat*, 3^e éd., Genève 1998, p. 160; arrêt du Tribunal fédéral 6S.438/1999 du 24 février 2000, consid. 11b; BERNARD CORBOZ, *op. cit.*, art. 251 n° 41 et jurisprudence citée). Des événements postérieurs au bilan peuvent aussi être pris en compte et des factures antidatées, mais il doit s'agir uniquement de transactions économiquement justifiées et non d'opérations fictives, à la condition que le contrat lui-même ne soit pas antidaté (CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit [MSA]* 1998, Tome 1, n° 2.38422 p. 405). En d'autres termes, les événements dont l'origine remonte à l'exercice écoulé et connus après la date du bilan jusqu'à l'adoption des comptes peuvent et doivent même être intégrés dans les comptes annuels (PASCAL MONTAVON/JEAN-MARC WICHSER, *Droit suisse de la SA*, Lausanne 2004, p. 272).

In casu, il s'agit d'examiner si les factures sont fausses, à savoir si elles expriment des transactions et des rapports juridiques fictifs.

- 3.4.1** En ce qui concerne la facture du 30 décembre 1999 d'un montant de CHF 132'000.- (v. *supra* consid. 3.1.2), du point de vue de l'accusation, celle-ci est fautive parce qu'elle documente des prestations qui n'ont pas été effectuées. Preuve en serait qu'il n'existe aucun justificatif, aucun contrat ou autre convention qui témoigne d'une collaboration entre les sociétés G. et G. Moscou. Le fait aussi que la facture ait été antidatée permettrait déjà de douter de son authenticité.

La Cour considère que même si les circonstances de l'établissement de la facture sont suspectes, l'accusation n'est pas parvenue à démontrer qu'il s'agissait d'un faux. A. a pour sa part contesté avoir rédigé une fautive facture. Il n'est pas exclu que la facture litigieuse corresponde à des prestations effectives fondées sur l'accord de collaboration entre les sociétés G. et G. Moscou qui a été produit lors des débats le 16 novembre 2010. En vertu de cet accord qui daterait du 1^{er} janvier 1999 (cl. 105/IV pag. 105910.112-116 et cl. 106/I pag. 106682.32-38), la première société était chargée de trouver des clients intéressés à faire transporter des marchandises. La société G. Moscou, quant à elle, mettait à disposition ses véhicules et ses chauffeurs. Il semblait convenu que la société G. assume les frais d'assurance, le carburant, les dépenses de téléphone, les frais de douanes, les

réparations des camions et les coûts afférents à la sécurité des convois (cl. 106/II pag. 106910.18-19). Outre les éléments déjà mentionnés, le contrat prévoyait que le transitaire, soit la société G., avait droit à des honoraires (art. 4 du contrat).

La Cour a demandé à A. et à son frère pourquoi la société G. avait décidé de facturer le montant de CHF 132'000.- et non davantage, ou même moins. A. a expliqué que ce montant résultait du total annuel des gains encaissés en Suisse par la société G. moins les frais encourus. C. en a fait la démonstration à la Cour en se basant sur des décomptes qu'il a lui-même établis en novembre 2010. Ces décomptes établis a posteriori sont d'un abord difficile. Mais la Cour a pu constater qu'ils n'étaient rien de plus que la somme de toutes les factures réglées par la société G. pour des transports en camion, factures dont une partie a été saisie lors de la perquisition des locaux à Aigle le 16 novembre 2004 et l'autre, apportée par l'accusé aux débats le 10 mars 2011 (v. *supra* lettre A.17). Si l'on peut s'étonner que des pièces supposées contenir des informations intéressantes à l'accusation n'aient pas été séquestrées en son temps et qu'elles soient produites, à décharge, seulement au stade des débats, cela ne suffit pas pour affirmer qu'elles ne sauraient contribuer à expliquer le bien-fondé de la facture de CHF 132'000.-. Ce qui est établi par contre, c'est qu'un grand nombre de factures concernant l'année 1999, séquestrées en novembre 2004, témoignent de transports effectués au volant de camions immatriculés en Russie pris en charge par la société G. depuis la Suisse. La Cour a pu constater que ces factures avaient été adressées par la société G. à des sociétés de transport en Suisse et en Espagne (pièces séquestrées HD5/Bureau pièce n° 10). A la lecture de la documentation bancaire disponible, la Cour constate que les montants facturés aux clients ont au demeurant bien été acquittés par leur débiteur. Ainsi, la Cour retient qu'il n'y a pas matière à douter, qu'en 1999, la société G. collaborait avec une société russe sur la base d'un accord, fût-il intitulé de transit. Cette conclusion est d'ailleurs confirmée par la présence des postes de charges dans l'état provisoire des comptes 1999 qui portent la mention explicite «société G.», qui se réfèrent donc à la société G. Moscou. Ainsi en va-t-il des dépenses de carburants pour CHF 201'164.05 et de réparations pour CHF 51'488.47. Ces circonstances accréditent le fait que les sociétés G. et G. Moscou étaient en rapports d'affaires en 1999.

De ce constat, il résulte que les seuls indices à charge présentés par le MPC résident dans le fait que la facture du 30 décembre 1999 a été établie après la fin de l'exercice 1999 et qu'elle a été antidatée. La conclusion qu'en tire l'accusation repose toutefois sur des conjonctures. Les preuves recueillies ne suffisent pas pour conclure à une vraisemblance confinante à la certitude que la facture est fautive comme le soutient l'acte d'accusation. Le doute devant profiter à l'accusé, il sera donc acquitté de ce chef.

- 3.4.2** Pour les mêmes motifs que ceux exposés au considérant 3.4.1, l'accusation soutient que la facture du 28 août 2000 d'un montant de CHF 170'000.- adressée à la société PP. (v. *supra* consid. 3.1.3) est fautive quant à son contenu, ce d'autant que l'existence de cette société est sujette à caution.
- 3.4.2.1** A titre liminaire, il faut préciser que la société destinataire de la facture est nommée tantôt P., tantôt PP. Il s'agit toutefois de la même société dont le nom a parfois été déformé lors de la traduction (cl. 105/IV pag. 105910.99-100).

La facture se réfère à des véhicules loués par la société G. à la société P. entre le 1^{er} novembre 1999 et le 30 octobre 2000. Lors des débats, plusieurs documents ont été produits à l'appui de cette facture dont un contrat de location entre les sociétés G. et P. du 16 octobre 1999 (cl. 105/IV pag. 105910.187-189 et cl. 106/I pag. 106682.72-75) et une déclaration du 21 janvier 2011 de M., ex-directeur de la société P., dans laquelle il affirme, entre autres, que le parc automobile de la société P. se compose de véhicules loués. C. a aussi consigné à la Cour une série de pièces intitulées «factures». Ces «factures» sont un récapitulatif des périodes de location et des montants prétendument perçus par la société G. pour chacune d'elles (cl. 105/IV pag. 105910.192-197). De plus, trois «reçus» signés par A. tendent à attester qu'il a reçu à trois reprises USD 35'000.- de la société P. en vertu de leur contrat de location (cl. 106/I pag. 106682.86-90). A. a déclaré à la Cour que les fonds lui avaient été remis en cash en Russie (cl. 106/II pag. 106910.24-26). Enfin, ont été produits un état des comptes pour l'année 2000, un contrat de transit (du 14 janvier 2002) ainsi que d'autres documents qui, étonnamment, ne concernent pas les années qui intéressent les faits pénaux (1999/2000), mais l'année 2002 (cl. 105/IV pag. 105910.201-202 et cl. 106/I pag. 106682.97-103).

Certes, le MPC doutait de l'existence de la société P. et il a donc repris, dans l'acte d'accusation, le rapport final du JIF qui met en doute son existence, s'appuyant en cela sur l'audition de EE. qui était chargé d'une enquête contre la société G. conduite par l'Administration fédérale des douanes (ci-après: AFD). Or ce témoin ne fournit guère d'éléments. Il se contente de déduire qu'ayant trouvé à l'adresse présumée de la société P. en Russie une fabrique de conserves, il avait eu l'impression que la société était fictive. Des impressions ne suffisent cependant pas à établir des faits d'autant que l'accusé a produit un extrait du registre russe du commerce qui démontre que la société existe réellement. En l'occurrence, il y a plutôt lieu de se questionner sur la réalité des prestations facturées. La Cour a entendu C. le 7 avril 2011. Sa déposition a au moins permis de clarifier un aspect: parmi les pièces qu'il a versées au dossier le 16 novembre 2010, plusieurs ont été créées peu avant les débats, soit au début du mois de novembre 2010 bien qu'étant datées de 1999 ou 2000. C'est le cas des documents intitulés «factures»

évoqués ci-dessus (cl. 106/II pag. 106910.64-66). C. a d'ailleurs admis avoir anti-daté ces «factures», expliquant qu'il voulait faciliter la tâche du tribunal.

Dans ces circonstances, il y a tout lieu de s'interroger sur l'authenticité des autres justificatifs qu'il a produits, en particulier du contrat de location et des récépissés. A. prétend que ces documents se trouvaient en Russie et que c'est le directeur de la société P. qui les lui a remis en automne 2010 (cl. 160/II pag. 106910.24). Cette thèse n'est cependant pas crédible. En premier lieu, elle contredit de précédentes déclarations faites notamment par C., sur la Russie, selon lesquelles il n'était pas d'usage dans les années nonante de faire des contrats ou de demander des quittances (cl. 1 pag. 020252-020253). En second lieu, elle est en contradiction avec les réponses fournies par A. aux enquêteurs de l'AFD dans le cadre de l'enquête douanière susmentionnée. Interrogé au sujet des relations entre les sociétés P. et G., A. a assuré à l'AFD qu'elles avaient débuté en 2002. Il a aussi produit un contrat daté du 11 juillet 2002, dénommé «procuration», par lequel la société G. avait reçu de la société P. les pleins pouvoirs pour la représenter en Europe (cl. 88 pag. 000177). Il faut ajouter que lors de son interrogatoire, A. s'est aussi référé à des locations, mais à des locations de semi-remorques – et non de camions –, immatriculées en Valais – et non en Russie – et qui étaient louées prétendument gratuitement (cl. 88 pag. 000183-191).

Rien ne permet non plus de comprendre à quoi servent les autres documents remis à la Cour qui remontent aux années postérieures à la période pénale et l'on ne peut que s'étonner que des accords au contenu aussi similaire que le contrat de transit du 14 janvier 2002 et la «procuration» du 11 juillet 2002 aient été conclus à des dates aussi proches. Le fait que A. n'ait pas à l'époque remis le premier contrat à l'AFD pour expliquer les rapports entre les sociétés P. et G. n'a pas non plus trouvé d'explication. Pour reconstituer la date du début de la collaboration entre les sociétés G. et P., la Cour s'appuiera donc sur des documents dont il est indubitable qu'ils se trouvaient parmi les pièces séquestrées à Aigle le 16 novembre 2004. Or, ils ne comportent aucune trace documentaire d'une collaboration en 1999 ou 2000, mais seulement à partir de 2002 et 2003.

La facture du 28 août 2000 énumère les camions prétendument donnés en location par la société G. Toutefois, l'instruction a mis en évidence que certains de ces véhicules n'appartenaient plus à la société G. au moment de la location. C'est le cas des tracteurs immatriculés AB 132 C 77 et AB 133 C 77 vendus en 1997 par la société G. à la société G. Moscou (cl. 11 pag. 023348 et 023349 ainsi que cl. 10 pag. 022949). Aussi, n'en étant plus propriétaire, la société G. n'a pu les louer à la société P. Un dernier élément qui n'a pas trouvé de réponse est que selon la facture litigieuse, un montant de CHF 56'666.78 concerne des produits réalisés en 1999, et non en 2000 (cl. 105/IV pag. 105910.196-197). Par conséquent, le mon-

tant précité aurait dû être enregistré dans la comptabilité de 1999 et non dans celle de l'année 2000.

Pour tous ces motifs, la Cour considère que la facture du 28 août 2000 est fautive dans son contenu.

3.4.2.2 La comptabilité commerciale se doit d'être le reflet de la situation financière véritable d'une entreprise. Elle est soumise au principe de la sincérité, qui interdit tout enregistrement d'une opération fictive (GÉRALD-CHARLES BOURQUIN, Le principe de sincérité du bilan, Genève 1976, p. 305; KARL KÄFER, Berner Kommentar, vol. VIII, 2^e partie, ad art. 959 CO n° 289 et 290). Le compte d'exploitation et le bilan doivent être établis dans le respect de ce principe (art. 959 CO; KARL KÄFER, op. cit., ad art. 959 CO n° 288).

La facture du 28 août 2000 était destinée à entrer dans la comptabilité de la société G. en vue de légitimer une recette de CHF 170'000.-. Il ressort de cette comptabilité que la facture a été effectivement encaissée valeur 4 mai 2000 par le débit du compte actionnaire (v. *supra* consid. 3.1.3, 2^e par.). Dans la mesure toutefois où elle correspond à des prestations qui n'ont pas été fournies, son encaissement n'était pas dû et le recours à la fautive facture a permis de camoufler la réelle situation de la société G. en en augmentant fictivement le bénéfice. Les comptes ont ainsi été matériellement falsifiés.

3.4.2.3 L'infraction étant réalisée d'un point de vue objectif, il faut encore se demander si elle l'est sur le plan subjectif et si A. était animé d'un dessein spécial.

Lors des débats, A. a expliqué qu'il n'aimait pas les chiffres et que ce n'était pas lui qui était en charge de la comptabilité de la société G. Il est cependant incontesté que l'expérience d'homme d'affaires de A. était déjà fort étendue lorsqu'il est arrivé en Suisse. Il avait à son actif une grande expérience dans le domaine du commerce qu'il a acquise en Russie. Il avait en effet été le propriétaire de plusieurs magasins et avait déjà travaillé dans la branche des transports internationaux (cl. 105/IV pag. 105910.23). Ainsi, l'accusé ne saurait se libérer en arguant qu'il ne comprenait pas la comptabilité. En 2000, A. avait une bonne connaissance du fonctionnement des affaires en Suisse puisqu'il y vivait depuis 1994 et qu'il était directeur de la société G. et administrateur depuis 1997. Dès lors, il connaissait ses droits et ses obligations. Il savait qu'il devait tenir une comptabilité conforme à la réalité. Propriétaire de la société G. depuis 1994, il savait ce qu'était un bilan et ce que signifiait l'approbation des comptes. Il savait qu'en établissant une facture qui ne se rapporte à aucune prestation, il établissait un faux document et qu'en l'insérant dans la comptabilité, il présentait une fautive image de la société. L'accusé a agi avec conscience et volonté, soit intentionnellement.

3.4.2.4 L'infraction de faux dans les titres suppose un dessein spécial qui peut se présenter sous deux formes alternatives: le dessein de nuire ou le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite. Le dol spécial peut consister dans la volonté de permettre aux dirigeants d'une entreprise d'éviter de faire un avis de surendettement (FRANÇOIS CHAUDET, La responsabilité de droit public de l'organe de révision, L'expert-comptable suisse 2000, p. 605 à 607).

A. a agi dans le dessein de se procurer un avantage indu, en l'occurrence celui d'obtenir du Service des étrangers du canton du Valais le renouvellement de son permis de séjour.

Le 24 janvier 1996, un premier permis de séjour a été délivré à A. (cl. 12 pag. 023706). Saisie d'une demande de prolongation pour l'année 1997, la société pour le développement de l'économie valaisanne (ci-après: SODEVAL) a émis un préavis négatif car la société G. n'avait pas respecté les conditions de la délivrance du permis de séjour, notamment quant à l'engagement de personnel, à l'achat de camions et quant aux promesses de chiffre d'affaires (cl. 12 pag. 023704). Après cet avis défavorable, l'ex-député FF. et d'autres personnes bien placées sont intervenus auprès des services et personnes compétents (cl. 12 pag. 023640 et 023712). Grâce à leur intervention, SODEVAL a révoqué sa décision et préavisé favorablement le renouvellement du permis. Le permis de séjour de A. a ainsi pu être prolongé pour l'année 1997. Pour l'année 1998, A. a à nouveau connu des difficultés pour le renouvellement de son permis, toujours pour les mêmes motifs (cl. 12 pag. 023641). A partir de 1999, A. avait manifestement compris que s'il ne voulait pas se retrouver dans la même situation qu'en 1997 et 1998, il fallait présenter la société G. sous un jour favorable. En effet, B. lui avait bien fait comprendre et ce même par écrit qu'il importait que la société G. affiche un bénéfice en vue du renouvellement du permis de séjour: Une note de B., qui figure sur le projet de comptes de l'année 1998, dit: «*Boucllement des comptes, par le compte actionnaire, extourner les avances au titre de recettes à concurrence du déficit et un bénéfice à laisser apparaître. Bon pour accord, le document étant nécessaire à la demande de permis*» (pièce séquestrée n° 22/perquisition du 16 novembre 2004 de la fiduciaire AA.). La Cour n'a eu connaissance d'aucune autre motivation plausible susceptible d'expliquer le comportement de A. Aussi, retient-elle que celui-ci poursuivait le dessein de se procurer un avantage illicite.

3.4.2.5 Enfin, l'auteur d'un faux dans les titres doit avoir voulu tromper autrui pour se procurer ou procurer à un tiers un avantage illicite (BERNARD CORBOZ, op. cit., art. 251 n° 172, se référant à ATF 135 IV 12 consid. 2.2; MARKUS BOOG, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, 2^e éd. 2007, Art. 251 StGB n° 87). L'art. 251 CP vise à protéger la bonne foi en affaires. L'intention d'induire en erreur est nécessaire pour créer la mise en danger réprimée par l'art. 251 CP. Pour que ce bien soit menacé,

il faut que le faussaire ait eu la volonté d'agir pour tromper autrui dans les relations commerciales (ATF 101 IV 53 consid. I.3.a). Ce n'est donc qu'avec la volonté de tromper que le titre falsifié constitue une menace (STEFAN TRECHSEL/LORENZ ERNI, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zurich/St Gall 2008, vor Art. 251 n° 12). A ce propos, le Tribunal fédéral considère que celui qui établit un bilan commercial falsifié d'une société anonyme accepte qu'il soit utilisé dans des domaines non fiscaux et qu'il puisse tromper des tiers. Il n'est pas besoin que l'auteur ait su d'emblée à quoi servirait le faux (ATF 133 IV 303 consid. 4.6).

En l'occurrence, il n'y a pas lieu de douter que A. avait conscience que le faux bilan de l'année 2000 de la société G. tromperait de potentiels destinataires. Ce bilan était destiné à être remis notamment aux autorités concernées dans le cadre du renouvellement du permis de séjour (cl. 12 pag. 023749). Les éléments constitutifs objectifs et subjectifs du faux dans les titres sont tous réalisés et A. doit donc être reconnu coupable de ce chef d'accusation pour l'établissement et la signature de la facture du 28 août 2000 adressée à la société PP.

3.4.3 Toujours pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant 3.4.1, l'accusation considère que la facture du 30 décembre 2000 d'un montant de CHF 40'000.- adressée à la société O. (v. *supra* consid. 3.1.3) exprime une opération fictive.

3.4.3.1 Cette facture n'est pas signée et comme on l'a vu plus haut, elle a été rédigée par un collaborateur de A., à sa demande et sur la base de projets préparés par B. (v. *supra* consid. 3.1.3). Ce point est toutefois sans importance car l'art. 251 CP réprime aussi le faux commis par personne interposée («fait constater»; cf. BERNARD CORBOZ, op. cit., art. 251 n° 81 ss).

Pour ce troisième montant, mise à part la facture elle-même, il n'existe pas d'autre pièce justificative. En audience, des documents ont bien été produits: premièrement un contrat de transit du 1^{er} janvier 2000 entre A. et la société O., deuxièmement quatre récépissés pour une somme totale de USD 40'000.- paraphés par A. selon lesquels il aurait reçu ces fonds en vertu d'un contrat de prêt daté du 11 novembre 1999, et troisièmement ledit contrat de prêt. Pour les motifs qui ont été exposés au considérant 3.4.2.1, ces pièces ont selon toute vraisemblance été créées après coup. La Cour ne leur reconnaît donc aucune valeur probante, d'autant que les reçus susmentionnés se réfèrent à un prêt et non pas à des transports. A cela s'ajoute que la Cour n'a eu connaissance d'aucun contrat de transport qui lierait les deux sociétés, ni de facture similaire à celles que la société G. avait pourtant l'habitude d'établir en 2000 en y incluant la date du transport, le nom du chauffeur, la plaque d'immatriculation du camion transporteur, etc.

Il ressort par ailleurs des notes de B. du 15 mars 2001, saisies en mains de la fiduciaire AA., que lorsque le projet de facture a été confectionné, A. n'avait pas encore défini à qui le montant de CHF 40'000.- devait être facturé (cl. 9 pag. 022749 et 022755). Enfin, A. a lui-même déclaré à l'AFD les 14 février et 15 décembre 2003 que ni lui ni la société G. n'avaient été en rapport d'affaires avec la société O. (cl. 88 pag. 000167 et 000155). Tous ces éléments permettent de conclure que les explications et les documents remis après coup par A. sont fantaisistes et motivés par le souci de présenter de la preuve coûte que coûte.

Au vu de ce qui précède, la Cour retient que la facture de CHF 40'000.- adressée à la société O. est une fausse facture qui a augmenté fictivement le bénéfice de la société G., même si l'encaissement d'une telle somme a bel et bien eu lieu, le 14 décembre 2000, par le débit du compte actionnaires (v. *supra* consid. 3.1.3).

3.4.3.2 S'agissant de l'aspect subjectif du faux dans les titres, les développements qui ont été faits aux considérants 3.4.2.2 à 3.4.2.5 quant à l'intention de l'accusé d'établir un faux dans les titres peuvent être repris ici. En effet, l'accusé a indubitablement agi avec conscience et volonté, soit intentionnellement et l'a fait dans le dessein de se procurer un avantage indu, en l'occurrence d'obtenir le renouvellement de son permis de séjour par le Service des étrangers du canton du Valais. La Cour retient également que A. a agi avec l'intention de tromper autrui. Les éléments constitutifs objectifs et subjectifs du faux dans les titres sont tous réalisés et A. doit donc être reconnu coupable de faux dans les titres pour l'établissement de la facture du 30 décembre 2000 adressée à la société O.

3.4.4 En ce qui concerne la dernière facture, soit celle du 30 décembre 2000 adressée à la société Q. et d'un montant de CHF 150'000.- (v. *supra* consid. 3.1.3), la Cour retient que même si les circonstances de son établissement peuvent sembler suspectes, l'accusation n'est pas parvenue à démontrer qu'il s'agissait d'un faux. Par contre, les explications de A., appuyées par celles de C., apparaissent plausibles. La facture se base apparemment sur des relations contractuelles identiques à celles qu'entretenaient la société G. avec la société G. Moscou en 1999 (v. *supra* consid. 3.4.1). Lors des débats, C. a en effet produit des contrats, de transit et de prêt, témoignant de rapports similaires. Comme pour la société G. Moscou, il y a des raisons de penser que la société G. collaborait en 2000 avec une entreprise établie en Russie, notamment au vu d'un grand nombre de factures de transports effectués en 2000 au moyen de camions immatriculés en Russie (pièces séquestrées HD5/Bureau pièce n° 4). Ces factures aussi sont semblables à celles dont la Cour a pu relever la présence dans la comptabilité de l'année 1999. L'accusation n'a jamais prétendu que toute la comptabilité était fausse. Dans ces conditions, la Cour retient pour vraisemblable qu'en 2000, la société Q. ait pris la place de la société G. Moscou par ses relations avec la société G., ce que porte du reste à pen-

ser une pièce déposée au cours des débats de mars 2011 (cl. 106/IV pag. 106910.665-666) dont il n'y a aucun doute qu'elle est authentique. Il s'agit d'une facture établie par la société GG. en mars 2000 pour un montant de ESP 558'955.- adressée à la société Q. La Cour a pu constater que la facture a été payée par la société G. le 6 avril 2000. Si, comme semble le suggérer l'acte d'accusation, le représentant du MPC avait un doute quant à l'existence même de la société Q., il lui eût été possible d'adresser une commission rogatoire à la Russie pour tenter de lever ce doute. En définitive, si, à divers égards, il n'y a lieu que de douter du bien-fondé de la facture adressée à la société Q., il n'est pas possible à la Cour de se convaincre avec un degré de certitude suffisant qu'elle relate un fait faux. Le doute profitant à l'accusé, A. doit par conséquent être acquitté de ce chef d'accusation.

3.5 Complicité de faux dans les titres (art. 25 et 251 CP)

L'accusation reproche à A. d'avoir permis à B. d'établir de faux rapports de révision pour les années comptables 1999 et 2000 et de s'être ainsi rendu coupable de complicité de faux dans les titres (let. A. ch. 2 de l'acte d'accusation complémentaire, cl. 106 pag. 106100.25-27).

Agit comme complice celui qui prête intentionnellement assistance à l'auteur pour commettre un crime ou un délit (art. 25 CP). Objectivement, la complicité, qui est une forme de participation accessoire à l'infraction, suppose que le complice ait apporté à l'auteur principal une contribution causale à la réalisation de l'infraction, de telle sorte que les événements ne se seraient pas déroulés de la même manière sans cette contribution. Il n'est pas nécessaire que l'assistance du complice ait été une condition *sine qua non* de la réalisation de l'infraction; il suffit qu'elle l'ait favorisée. L'assistance prêtée par le complice peut être matérielle, intellectuelle ou consister en une simple abstention (ATF 132 IV 49 consid. 1.1 p. 51 s., 121 IV 109 consid. 3a p. 119 s.).

Les faits énumérés dans l'acte d'accusation ne décrivent pas en quoi consisterait l'assistance fournie par l'accusé et en quoi elle relèverait de la complicité. L'usage, dans l'acte d'accusation, du terme «d'entente», en lien avec le comportement de B. suggère plutôt une participation à titre de coauteur, sans que cette coactivité ne soit décrite à satisfaction. En cas de défaut de l'acte d'accusation, ce dernier doit en principe être renvoyé à son auteur pour être complété (ATF 133 IV 93 consid. 2 et art. 329 al. 2 CPP). Cependant, en l'espèce, l'acte d'accusation a déjà été renvoyé au MPC le 21 janvier 2011 pour être complété. Un renvoi ultérieur eût été peu compatible avec le principe de célérité. Dès lors, l'acquittement doit être prononcé.

En ce qui concerne B.

4. B. est accusé de faux dans les titres (art. 251 ch. 1 CP) pour avoir contrevenu aux règles régissant la profession de réviseur (let. B. ch. 1 de l'acte d'accusation). Il lui est reproché en substance d'avoir, entre les 30 décembre 1999 et 2000 ainsi qu'en mars 2001, en sa qualité de réviseur de la société G., participé à l'établissement d'une première facture, établi les projets manuscrits de trois factures subséquentes, puis d'avoir accepté ces factures qu'il devait savoir être fausses et présenté sur cette base, de faux rapports de révision basés sur de faux bilans comptables pour les exercices 1999 et 2000 (pour mémoire, seules les factures des 28 août et 30 décembre 2000 adressées aux sociétés PP. et O. peuvent être qualifiées de fausses factures). B. aurait établi de faux rapports pour rendre un service à A., afin que ce dernier puisse conserver le droit de rester sur le territoire helvétique.

Dans son complément du 22 février 2011, le MPC précise ses reproches à l'endroit de B. L'accusé n'aurait pas procédé aux vérifications habituelles sur la base des pièces justificatives, aurait omis de mettre une note dans ses rapports de révision, et aurait établi à tort des rapports sans réserve.

- 4.1 Selon l'acte d'accusation, les comportements reprochés à B. consistent tant en l'établissement, respectivement en la participation à l'établissement de fausses factures, qu'en la création d'un faux rapport de révision, soit en réalité des comportements différents se rapportant à des titres tout aussi différents. En l'occurrence, la Cour constate qu'il incombe d'examiner si B. s'est rendu coupable de faux dans les titres dans le cadre de ses activités de révision. En effet, bien que B. ait assisté, avant même d'effectuer son travail de réviseur, à la réunion du 12 mars 2001 lors de laquelle il a été décidé d'établir trois factures additionnelles – dont deux se sont finalement révélées fausses –, il n'y a pas lieu selon la Cour de se demander si, au moment de rédiger les brouillons de ces factures, il savait ou s'il avait alors des motifs suffisants de penser qu'il contribuait vraisemblablement à l'élaboration de fausses factures. Ce d'autant moins que l'acte d'accusation ne reproche concrètement à B. aucune forme de participation (art. 24 CP) à un faux dans les titres.

Les rapports de révision ont été rédigés en février 2000 et en mars 2001. Il convient donc d'appliquer les dispositions du Code des obligations en usage avant l'adoption du nouveau droit de la société anonyme entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

- 4.2 La société anonyme est soumise à l'obligation de révision (art. 728 et 729 aCO). Le rapport de révision est exigé par l'art. 729 aCO qui en définit le contenu. Ce rapport renseigne sur le résultat des travaux d'audit (CHAMBRE FIDUCIAIRE, MSA

1998, Tome 2, n° 4.113 p. 389), son objet étant de vérifier si la comptabilité, les comptes annuels (art. 662 al. 2 CO: bilan, pertes et profits, annexe) et la proposition sur l'emploi du bénéfice résultant du bilan sont conformes à la loi et aux statuts (art. 728 aCO). Le rapport est présenté à l'assemblée générale, avec *l'appréciation du réviseur qui propose l'acceptation des comptes annuels avec ou sans réserve, ou leur renvoi aux administrateurs* (art. 729 al. 1 aCO; CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 4.1208 p. 396 ss). Quelle que soit sa proposition, l'assemblée générale des actionnaires, en tant que pouvoir suprême de la société, décide l'approbation des comptes annuels, leur modification ou leur renvoi au conseil d'administration. Une fois approuvés, les comptes acquièrent leur forme définitive et ne peuvent plus être modifiés (art. 698 al. 1 et 698 al. 2 ch. 3 CO).

S'agissant de la notion de titre, les développements faits au considérant 3.3 s'appliquent sans réserve. Selon la jurisprudence (ZBJV 1997, p. 62 ss), le rapport de révision occupe une place centrale en droit de la société anonyme (art. 698 al. 2 et 3, 689 al. 1 et 696 CO). A défaut d'un tel rapport, l'assemblée générale ne peut se prononcer (art. 729 al. 1 aCO et PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3^e éd., Zurich 2004, § 12 n° 152 p. 1293). L'organe de révision est choisi en fonction de ses compétences en matière de comptabilité (art. 727a aCO) et de son aptitude à interpréter les comptes, facultés qui font souvent défaut aux membres de l'assemblée générale (ZBJV 1997, p. 62). De par la loi, ce rapport jouit d'une crédibilité accrue et il s'agit d'un titre au sens de l'art. 110 al. 4 CP (MARKUS BOOG, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, 2^e éd. 2007, Art. 251 StGB n° 59, avec renvois; STEFAN TRECHSEL/LORENZ ERNI, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zurich/St Gall 2008, vor Art. 251 n° 23 p. 1071; FRANÇOIS CHAUDET, op. cit., p. 606). Le rapport de révision tombe sous le coup du faux intellectuel dans les titres lorsqu'il constate un fait faux (arrêt du Tribunal fédéral 6B_772/2008 du 6 mars 2009, consid. 4.4 non publié aux ATF 135 IV 130; arrêt du Tribunal fédéral 6B_684/2010 du 15 novembre 2010, consid. 3.1.4). La jurisprudence admet par ailleurs que le rapport de révision a aussi pour vocation de protéger les créanciers (ATF 132 IV 12 consid. 9.3.3 p. 20 et renvois), et même la collectivité en général (arrêt du Tribunal fédéral 4C.13/1997 du 19 décembre 1997, consid. 4a publié dans Praxis 1998 n° 121 p. 681).

- 4.3** En l'espèce, il s'agit de déterminer si l'on se trouve en présence de rapports établis de manière à ne pas induire leurs destinataires en erreur de par leur contenu, ce qui revient à se demander si B. a agi conformément à ses devoirs de réviseur. Cette question doit être résolue au regard des règles du droit civil sur l'établissement du rapport de révision (MARKUS BOOG, op. cit., Art. 251 StGB n° 60; NIKLAUS SCHMID, La responsabilité pénale du réviseur, Publications de la Chambre fiduciaire, vol. 149, Zurich 1997, n° 6 p. 36). Le Code des obligations ne contient aucune disposition sur la manière d'effectuer un audit. Pour affirmer que les

contrôles sont suffisants, la pratique, suivie par la jurisprudence, se réfère aux principes préconisés par la Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux (également nommée «Chambre fiduciaire»; voir arrêt du Tribunal fédéral 6B_284/2010 du 15 novembre 2010, consid. 3.3.2), soit les Normes de révision et le Manuel suisse d'audit dans leurs éditions de 1996, respectivement de 1998 (ROLF WATTER, in: Basler Kommentar, OR II, 2^e éd., 2002, art. 728 CO n° 17).

- 4.3.1** C'est bien B. qui a établi les rapports de révision des 29 février 2000 et 28 mars 2001 relatifs aux exercices 1999 et 2000, mais ces rapports sont co-signés par HH., employé de la AA. (cl. 55 pag. IGA-0502-002021 et 002034), qui s'occupait aussi de la comptabilité de la société G. (cl. 106/II pag. 106910.36-37). Les auteurs déclarent que *la révision a été effectuée selon les normes de la profession et que les comptes annuels et les indications fournies dans ceux-ci ont été révisés par le biais d'analyses et d'examens par sondages*. Ils concluent que la comptabilité et les comptes annuels de la société G. sont conformes à la loi et aux statuts. Les rapports sont en revanche muets quant au respect de l'exigence d'indépendance telle qu'elle était prévue par l'art. 729 al. 2 aCO.

L'organe de révision vérifie notamment si la comptabilité et les comptes annuels sont conformes à la loi et aux statuts. Les contrôleurs doivent s'assurer que les actifs portés au bilan existent réellement et que les passifs de la société sont entièrement comptabilisés (ATF 116 II 533 consid. 5b). Le contrôle porte non seulement sur l'évaluation correcte des actifs, mais également sur le respect des principes légaux et statutaires en matière d'évaluation (ATF 112 II 461 consid. 3c p. 462). L'organe de révision n'est en revanche pas tenu de contrôler la gestion de la société ni de rechercher systématiquement d'éventuelles irrégularités (ATF 133 III 453 consid. 7.3, 129 III 129 consid. 7.1; arrêt du Tribunal fédéral 6B_772/2008 du 6 mars 2009, consid. 4.3 non publié aux ATF 135 IV 130), mais si, au cours de sa vérification, il constate des violations de la loi ou des statuts, il doit en aviser par écrit le conseil d'administration et, dans les cas graves, également l'assemblée générale (art. 729b al. 1 aCO; ROLF WATTER, op. cit., 2002, n° 2 ad art. 729b CO). Ce devoir d'avis n'est pas limité aux objets sur lesquels porte la vérification du réviseur, mais s'applique à toutes les irrégularités constatées (ATF 129 III 129 consid. 7.1 p. 130 et références). Celui qui déclare faussement avoir exécuté des travaux de vérification alors qu'il n'en a pas fait ou qu'il a vérifié, mais de manière insuffisante pour pouvoir attester de la régularité de la tenue des comptes (art. 728 al. 1 aCO), se rend coupable de faux dans les titres au sens de l'art. 251 CP (RSJB 133/1997 p. 62 ss; NIKLAUS SCHMID, op. cit., n° 65 p. 66, n° 68 p. 68; UWE BRUGGMANN, Die Verantwortlichkeit der aktienrechtlichen Revisionsstelle im Strafrecht, Thèse Zurich 1996, p. 105).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les tâches supplémentaires confiées à l'organe de révision sur la base d'un mandat conclu avec la société qu'il est censé contrôler ne sont pas sans incidence lors de l'appréciation de l'étendue de ses devoirs. L'organe de révision qui accepte d'effectuer d'autres activités pour la société, souvent au mépris de son devoir d'indépendance (art. 727c al. 1 aCO; ATF 129 III 129 consid. 7.2 et renvois), prend le risque de voir sa responsabilité accrue. En l'occurrence, B. est intervenu à double titre au sein de la société G., soit en qualité de réviseur mais aussi de comptable (cl. 106/II pag. 106910.36-37). Le réviseur doit adopter une attitude critique (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.24242 p. 138 s.; Directives sur l'indépendance, 1998, 2.2). Le principe de l'importance relative (*materiality*; art. 662a al. 2 ch. 2 aCO) joue un rôle central dans la vérification des comptes annuels (PETER BÖCKLI, op. cit., § 8 n° 147 p. 791; CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.152 p. 66). L'étendue des opérations de vérification en dépend. Selon le Manuel suisse d'audit (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.2425 p. 139), «le principe de l'importance relative requiert la présentation et la prise en compte de tous les éléments matériels importants pour les destinataires des comptes annuels [...]. L'application du principe de l'importance relative aide donc le réviseur à prendre une décision sur l'ampleur et l'intensité des opérations d'audit à exécuter [...]. Les comptes annuels ne peuvent contenir aucune anomalie essentielle [...] qui pourrait influencer les destinataires des comptes annuels audités, s'ils en avaient eu connaissance, dans leur décision sur le versement d'un dividende ou l'exécution d'un assainissement par exemple [...]». «Pour l'application de ce principe, le réviseur fixera des limites d'importance relative, sur la base desquelles il peut décider des secteurs à vérifier et dans quelle mesure, ainsi que des erreurs qui peuvent encore être tolérées [...]. Si le réviseur arrive à la conclusion que les erreurs peuvent être importantes, l'étendue des opérations de vérification devrait être augmentée pour réduire le risque d'audit» (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.332 p. 218, resp. 3.333 p. 220). En règle générale, le réviseur procède à la révision par des sondages (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.34 p. 223), et en tenant compte du principe de l'importance relative. L'étendue du contrôle dépend aussi de la situation financière de la société, de la qualité du système de contrôle interne, de l'expérience de contrôles antérieurs (ROLF WATTER, op. cit., n° 19 ad art. 728 CO), et encore, de l'origine et de la fiabilité des informations disponibles. Si, au cours de son travail, le réviseur vient à rencontrer des faits qui lui paraissent insolites, il les examinera à fond. Si à cette occasion, il arrive à la conclusion qu'un événement ou une transaction n'a pas été correctement comptabilisée, il s'en entretiendra avec la direction de l'entreprise et fera, au besoin, une remarque dans son rapport (Normes d'audit 1996, norme 1, 4.28).

Conformément aux art. 662a et 959 CO, les comptes annuels doivent observer le principe de la justification (documentation), corollaire du principe de sincérité:

l'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 1, n° 2.124 p. 17; ég. PETER BÖCKLI, op. cit., n° 152 p. 793). Selon la norme 5 des Normes d'audit 1996 (4.12), la décision portant sur la question de savoir si et dans quelle mesure des confirmations de soldes de ventes et de prestations doivent être demandées dépend de différents critères, et notamment de la nature et de l'importance des chiffres d'affaires réalisés sur livraisons et prestations, mais également du caractère insolite de certaines opérations (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.3262 p. 209 ss).

4.3.2 Les reproches adressés à B. consistent aussi dans le fait qu'il a enregistré des factures antidatées sans en avoir contrôlé l'arrière-plan.

Si un réviseur soutient faussement et intentionnellement avoir révisé des comptes, alors qu'il n'a pas exécuté les travaux utiles de vérification, il commet un faux dans les titres (commission par omission). En effet, par rapport aux destinataires du rapport, le réviseur occupe une position de garant (NIKLAUS SCHMID, op. cit., n° 15).

B. a déclaré s'être fié aux explications données par A. en qui il avait confiance (cl. 9 pag. 022667, 022670 et 022673), sans requérir d'autres justificatifs que les factures litigieuses. Précisant ses propos antérieurs, devant le Tribunal pénal fédéral, B. a affirmé qu'il avait demandé des justificatifs, à savoir ces mêmes factures, et que celles-ci suffisaient (cl. 106/II pag. 106910.48). En ce qui concerne le rapport de révision de l'année 1999, la Cour est d'avis que la documentation dont l'accusé disposait au moment de la révision contenait assez d'informations attestant des activités de la société G. Comme il est apparu plus haut (v. *supra* consid. 3.4.1), un certain nombre d'éléments tendaient à démontrer qu'en effet, la société G. était liée en 1999 par des relations de transit à la société G. Moscou. Cela ressortait notamment des factures classées dans sa comptabilité. En en prenant connaissance, B. pouvait raisonnablement en déduire que la société G. et la société G. Moscou étaient en relation d'affaires. B. savait par ailleurs que A. avait acheté quarante camions qui avaient été immatriculés à Moscou et qui appartenaient à une société russe dans laquelle A. avait des participations (cl. 9 pag. 022663). L'accusé avait du reste pu constater que la société G. payait les frais de transports desdits camions (cl. 9 pag. 022662 s. et cl. 106/II pag. 106910.41). Comme énoncé au considérant 3.4.1, le bilan provisoire de l'exercice 1999 contenait en outre deux positions intitulées «carburants société G.» et «réparations et services société G.» (cl. 12 pag. 023952). Dans ces conditions, il n'y avait rien d'insolite à ce que la société G. facture un certain montant à la société G. Moscou puisque des charges de carburants et de réparations avaient été avancées par la première. Au vu de ces circonstances, la simple production de la facture en cause pouvait sembler

suffisante. Aucun manquement, ni aucune faute ne saurait donc être mis à la charge de B. pour le rapport de révision de 1999. Il doit dès lors être acquitté du chef de faux dans les titres pour ce rapport.

4.3.3 Pour l'exercice 2000, il convient de déterminer si B., au moment de rendre son rapport de révision, disposait de suffisamment d'informations sur les sociétés destinataires des factures et sur leurs liens avec la société G. pour ne pas en exiger d'autres. Faute de disposer des notes d'audit de B. ou d'autres preuves directes, la Cour s'appuiera sur son interrogatoire et sur ses annotations des 12 et 15 mars 2001 apposées sur la première version des comptes 2000 (cl. 106/II pag. 106910. 35-61, cl. 11 pag. 023500 et cl. 12. pag. 023965).

4.3.3.1A la séance de bouclage du 12 mars 2001 (cl. 12 pag. 023965), A. a informé B., par l'intermédiaire de J., que la société G. devait encore facturer des prestations (v. *supra* consid. 3.1.3). Il ne s'agissait pas d'arriérés, puisque les montants facturables avaient déjà été payés précédemment (v. *supra* consid. 3.1.3, 2^e paragraphe: CHF 170'000.- et CHF 150'000.- le 4 mai 2000, resp. le 19 décembre 2000, par le truchement de la société DD., CHF 40'000.- le 14 décembre 2000, par A.). B. a pris note des écritures comptables à passer (cl. 12 pag. 023766 et 023770). Ces écritures entraînaient une diminution de l'ordre de CHF 360'000.- du solde débiteur du compte actionnaire, permettant l'inscription de recettes pour le même montant. B. dit avoir exigé que ces recettes soient justifiées par des factures (cl. 106/II pag. 106910.48).

Comme A. ne maîtrisait pas suffisamment le français écrit, B. a préparé à son attention trois projets de facture pour qu'il puisse les recopier et les signer (cl. 12 pag. 023766, 023806 ss). Les opérations de clôture ont été enregistrées environ deux semaines après la séance du 12 mars, au moment de dresser le bilan définitif et le rapport de révision (cl. 12 pag. 023773). Pour vérifier la comptabilité et les comptes annuels de la société G., B. disposait aussi des pièces comptables dont il avait eu connaissance en tant que fiduciaire participant à la tenue des comptes. B. n'a jamais prétendu avoir eu connaissance d'autres faits, ni avoir oublié ce que A. lui avait précisément expliqué pour l'inciter à accepter les dernières factures.

Se prévalant des factures émises et de la disponibilité des fonds sur le compte actionnaire, l'accusé soutient qu'il pouvait boucler l'exercice et émettre son rapport de révision sans effectuer de plus amples contrôles. En d'autres termes, les factures assorties des explications de A., se seraient suffies à elles-mêmes. S'agissant du comportement de B. en rapport avec la vérification des comptes annuels (art. 728 et 729 aCO), les reproches de l'accusation ne sont pas tous fondés. En premier lieu, pour des raisons évidentes, il était difficile pour B. de formuler une opinion valable au sujet de la société G.. Cela revenait en effet à apprécier le travail

effectué par sa propre fiduciaire et en l'occurrence, à sanctionner des insuffisances dont il aurait été lui-même l'auteur. Sur la base de ce constat, on ne saisit ainsi pas l'utilité d'une réserve. On n'en voit pas davantage l'opportunité. Le rapport de révision et une éventuelle réserve du réviseur sont destinés à l'assemblée générale, afin qu'elle puisse se prononcer sur les comptes annuels en toute objectivité (art. 729 al. 1 aCO). Or, A. étant actionnaire principal de la société G. (98%, cl. 23 pag. 084362), il était aussi le principal destinataire du rapport tout en étant responsable des faits qu'il s'agissait de dénoncer à travers la réserve. En second lieu, la Cour devant s'en tenir aux faits énoncés dans l'acte d'accusation (art. 169 aPPF), la preuve d'une éventuelle impossibilité de vérifier qui aurait également pu entraîner une réserve (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 1, n° 4.12106 p. 405) n'est ni rapportée, ni même offerte, de telle sorte que la procédure définie par le manuel n'était pas applicable. En troisième lieu, l'acte d'accusation retient que la société G. était surendettée et que le réviseur devait le signaler dans son rapport de révision. Cette assertion est cependant inexacte et fait fi de l'état final des comptes. Il sied en effet de considérer que les discussions relatives au bouclage ont eu lieu sur la base d'un «projet de comptes», comme l'a relevé B. Si le projet mettait en évidence un surendettement, les comptes définitifs, eux, n'en comportaient plus. Au moment où les comptes ont été approuvés, la société G. n'avait nul besoin d'être assainie. Il s'ensuit qu'aucun reproche ne peut être fait à B. sous l'angle des articles 728 et 729 al. 1 aCO (respect des prescriptions légales ou statutaires en matière de tenue des comptes).

Il n'incombe pas tant à la Cour de constater que la comptabilité et les comptes annuels sont ou non conformes aux dispositions légales et statutaires que de savoir si un rapport de révision donne des indications inexactes sur le travail exécuté par son auteur. Il n'a pas pu échapper à l'accusé que si les comptes avaient été adoptés dans leur état avant la séance du 12 mars 2001, la société G. aurait dû déposer le bilan (art. 725 al. 2 CO). B. ne pouvait ignorer – et ne prétend pas avoir ignoré – que les opérations voulues par son coaccusé lors des discussions ayant eu lieu quant au bouclage entraîneraient un changement radical de la situation au 31 décembre 2000. La société G. n'était alors plus surendettée et pouvait même afficher un résultat positif. B. a lui-même expliqué que l'éventualité d'un surendettement avait été évoquée, tant en 1999 qu'en 2000 (cl. 106/II pag. 106910.43). Cette seule circonstance exigeait que B., en tant que professionnel de la révision, fasse preuve d'esprit critique.

Si le contrat lui-même n'est pas antidaté, le manuel régissant la profession de réviseur autorise la prise en compte d'évènements postérieurs au bilan, et même de factures antidatées, mais il doit s'agir de transactions économiquement justifiées et non d'opérations fictives (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 1, n° 2.38422 p. 405). Or, pour s'en assurer, B. devait obtenir plus d'éléments que de simples

factures. Il ne pouvait se contenter de constater la présence des fonds sur le compte actionnaire. B. ne peut sérieusement soutenir que l'obligation de justification (art. 662a CO) s'épuise dans la simple obtention de factures. Il affirme s'être basé sur la bonne foi de l'administrateur, sans être plus précis, et sans prétendre non plus n'avoir pas été en mesure de vérifier. Il aurait ainsi pu et dû requérir des explications complémentaires sur les sociétés destinataires des factures. S'il s'était heurté à un refus de renseignements, il pouvait se prémunir contre d'ultérieurs reproches en gardant une trace écrite, par exemple des notes d'audit qu'il lui aurait été aisé de produire. Lors des débats, B. a soutenu, en se fondant sur l'inscription «contrats» sur le projet de bilan (cl. 12 pag. 023967), avoir requis ce type de justificatif, tout en reconnaissant n'avoir pas vérifié si des contrats avaient été fournis (cl. 106/II pag. 106910.44). Cette déclaration n'est cependant guère convaincante et ne saurait être retenue. En effet, elle contredit les précédentes déclarations de l'accusé qui a, de manière constante, affirmé s'être fié à la parole de A. (cl. 9 pag. 023767, 023808, 023814). B. a aussi allégué avoir vu des contrats, mais seulement à partir de l'année 2002 (cl. 9 pag. 022676, cl. 12 pag. 023814), ce qui tend à démontrer qu'il estimait ne pas disposer de tous les éléments nécessaires pour les années antérieures mais qu'il en a fait abstraction.

A cela s'ajoute que les corrections exigées par A. correspondaient à des sommes nettement supérieures aux recettes habituelles de la société G. De surcroît, plus de deux mois s'étaient écoulés depuis la fin de l'exercice. Ayant examiné la comptabilité 2000, la Cour n'a en outre pas trouvé trace de supposés rapports de location entre la société P. et la société G., ni de pièces qui témoigneraient de contacts commerciaux entre ces sociétés. Faute d'avoir disposé d'éléments comptables en suffisance, contrairement à ce qu'il affirme, B. devait, avant de pouvoir rendre son rapport, en clarifier l'arrière-plan économique. Il devait demander des contrats, des pièces de correspondance, des justificatifs des frais pris en charge par la société G., des pièces démontrant l'existence des sociétés, etc., autant de documents que B. a découverts, le cas échéant, seulement à l'occasion des débats. Quant à A., il avait du reste l'obligation de lui fournir de tels justificatifs (art. 728 al. 2 aCO).

B. ne saurait se disculper en invoquant que la facture libellée au nom de la société P. se rapportait à un avis de crédit du 4 mai 2000 portant la mention «avance transport». D'une part, ce montant a été versé non par la société P. mais par la société DD. Or, de cette société, B. a déclaré ne savoir quasiment rien hormis qu'il s'agissait d'une offshore intervenant comme intermédiaire (cl. 9 pag. 022755; cl. 9 pag. 022764 s.), ce qui était aussi de nature à éveiller des soupçons. D'autre part, l'avis de crédit se réfère à des transports, et non à un contrat de location. B. exagère en outre la portée et la signification qu'il s'agit d'accorder au constat par lui-même que les quatre factures avaient été honorées (cl. 12 pag. 023767). En l'occurrence, ce constat n'avait rien de concluant puisque les factures ont été ac-

quittées par A. et par la société DD. Si, comme l'a expliqué B., la société G. avait la faculté d'épurer ses comptes en fin d'exercice (cl. 12 pag. 023768), cela ne veut pas dire que le réviseur soit dispensé de tout sens critique sur les modalités de cette opération. S'il pouvait tolérer que le compte actionnaire soit utilisé en cours d'exercice comme compte «fourre-tout», en tant que réviseur, il devait faire montre de plus de rigueur. L'acceptation dans les comptes de la société de postes reposant sur de simples justificatifs au demeurant douteux n'est pas digne du travail dont doit s'acquitter un réviseur dans l'exercice de son mandat.

Il n'est pas exigé du réviseur qu'il procède à des investigations systématiques et détaillées de toute la comptabilité, les contrôles se faisant en principe par pointage (pas de contrôle intégral, CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.34 p. 223). En l'occurrence, les corrections apportées entre les 12 et 28 mars 2001 influençaient de façon essentielle les comptes de la société G. Elles exigeaient donc une investigation, ce d'autant que les fausses factures ont finalement amélioré artificiellement la structure du bilan au 31 décembre 2000 par une augmentation fictive du bénéfice de la société G., permettant à la société d'é luder les exigences de l'art. 725 CO. La Cour retiendra donc que l'affirmation selon laquelle «les postes des comptes annuels ont été révisés suivant les exigences du droit civil» est fautive. Dans cette mesure, le rapport de révision du 28 mars 2001 est mensonger.

4.3.3.2 L'infraction étant ainsi réalisée d'un point de vue objectif, il faut encore se demander si elle l'est sur le plan subjectif et si B. était animé d'un dessein spécial.

S'agissant de la fausseté de ses écrits, B. n'a jamais contesté être l'auteur du rapport de révision du 28 mars 2001, rapport qu'il a consciemment rédigé et dont il connaissait le contenu. Il savait que l'affirmation selon laquelle «les postes des comptes annuels avaient été révisés suivant les exigences du droit civil» était fautive puisqu'il s'était abstenu de contrôler les factures. B. a admis n'avoir vu aucun contrat (cl. 1 pag. 020272 et cl. 106/II pag. 106910.44) et s'être fié aux déclarations de A., en qui il avait confiance, en croyant que les prestations correspondaient à des services effectivement rendus (cl. 9 pag. 022662). Chargé de la comptabilité de la société G., B. savait que la société G. n'était pas aussi prospère que prévu et que c'était A. qui à l'occasion renflouait les caisses de la société. Que B. ait pu constater, d'une part, dans le compte de charges, des postes qui lui permettaient de penser que la société G. avait fourni des prestations pour des véhicules (cl. 9 pag. 022671) et, d'autre part, sur la pièce n° 22754, la mention «avance transport» (cl. 12 pag. 02380) ne l'autorisait pas à faire l'économie des vérifications d'usage, et ce surtout pas en sa qualité de réviseur. En effet, les factures litigieuses avaient été établies seulement après que A. a su que la société G. était déficitaire. Elles ne pouvaient tenir lieu de justificatifs sans être étayées par

d'autres pièces. B. avait pu prendre connaissance de par lui-même des résultats provisoires de la société G. et, comme il l'a reconnu, était conscient que si les projets de bouclement avaient été adoptés tels quels, la société G. aurait été surendettée. B. était à l'évidence conscient que les factures permettaient de donner une image très différente de la société G. Il ne pouvait donc ignorer l'influence décisive que les factures avaient sur les résultats de la société. Il a du reste reconnu avoir été conscient de ne pas respecter les règles de sa profession en se fondant sur la simple bonne foi de l'administrateur pour s'assurer de la réalité d'une facture (cl. 9 pag. 022667, 022673).

Revenant partiellement sur ses propos antérieurs, l'accusé a reconnu qu'il eût été judicieux, mais non impératif selon lui, de contrôler les montants facturés aux sociétés russes en demandant des confirmations de solde (cl. 12 pag. 023813). Il se défend cependant de sa passivité en arguant que les factures suffisaient (cl. 12 pag. 023769 s.). B. semble toutefois oublier que «dans la comptabilité, la meilleure justification peut être adéquate pour la documentation, mais qu'elle n'est pas forcément suffisante pour la révision» (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 1, n° 2.124 p. 17 s.). Ainsi, s'il pouvait croire à la réalité comptable des opérations en tant que comptable, en sa qualité de réviseur, il devait recourir à des justificatifs tels qu'une confirmation de soldes (CHAMBRE FIDUCIAIRE, op. cit., Tome 2, n° 3.3261 ss p. 208 ss) ou demander des informations sur le type de services rendus (v. *supra* consid. 4.3.3.1).

4.3.3.3 Par son comportement, B. a permis à A. et à sa famille de voir leur permis de séjour renouvelé sans complication. B. savait que le renouvellement du permis de séjour de A. dépendait de l'évolution de la société G. (cl. 9 pag. 022673). Sans l'intervention de son frère BB., de J. et d'autres personnages, hauts placés sur la scène politique valaisanne, les autorités compétentes n'auraient probablement pas accordé de permis de séjour à A. et n'auraient en tout cas pas renouvelé ce permis en 1997 et 1998 (v. *supra* consid. 3.4.2.4). B. était conscient de l'importance de l'évolution de la société G., comme en témoigne une inscription dont il est l'auteur sur le projet de compte 1998 qui disait: «*Bouclement des comptes, par le compte actionnaire, extourner les avances au titre de recettes à concurrence du déficit et un bénéfice à laisser apparaître. Bon pour accord, le document étant nécessaire à la demande de permis*» (pièce séquestrée n° 22/perquisition du 16 novembre 2004 de la fiduciaire AA. et cl. 12 pag. 023708, 023713, 023717 et 023728).

Interrogé par le JIF, l'accusé a reconnu que, sans les apports effectués par l'actionnaire, la société G. aurait été virtuellement en faillite (cl. 1 pag. 020272). Il en avait d'ailleurs informé son frère BB. (cl. 1 pag. 020232). B. savait que la société G. avait des dettes et que les montants facturés, notamment à la société Q. et à

la société P. étaient destinés à les épouger et à améliorer la présentation des comptes (cl. 1 pag. 020272; cl. 9 pag. 022662, 022673-022674). D'ailleurs, B. était conscient que A. renflouait parfois les caisses de la société au travers du compte actionnaire (cl. 1 pag. 020272; cl. 9 pag. 022662-022663) et que c'était ce compte qui avait servi à honorer les factures litigieuses (cl. 12 pag. 023767 à 023769; cl. 12 pag. 023806).

4.3.3.4 S'agissant de l'intention de tromper autrui (MARKUS BOOG, op. cit., Art. 251 StGB n° 59), pour renouveler le permis de séjour, la société G. devait produire ses comptes dont il n'y a pas lieu de douter qu'ils étaient importants et essentiels pour les autorités compétentes. B. poursuivait d'autant plus certainement le but de favoriser l'obtention par A. du renouvellement de son permis de séjour que l'Office fédéral des étrangers (ci-après: OFE) notamment avait très clairement signifié l'importance que revêtait à ses yeux l'état des comptes de la société G. pour accorder ou non un renouvellement du permis de séjour. L'OFE avait en effet écrit le 10 mai 2000 (cl. 12 pag. 023744): «*Nous constatons, notamment à la lecture du bilan des années 99 et 98, que la société G. peine à réaliser les objectifs fixés lors de sa création; depuis plusieurs années, elle rencontre de grosses difficultés à équilibrer ses comptes – CHF 10'266.- en 99 et CHF 19'434.- en 98*»). D'ailleurs, il appert que A. a effectivement rencontré des difficultés pour obtenir le renouvellement de son permis en 1997 et 1998, en raison des résultats insuffisants de la société de transport (v. *supra* consid. 3.4.2.4). B. savait pertinemment que le rapport de révision ne serait pas lu que par le fisc, mais par d'autres services administratifs susceptibles de valoir, à A., un avantage tout à fait concret.

Compte tenu de ce qui précède, B. doit être reconnu coupable de faux dans les titres pour le rapport de révision du 28 mars 2001.

5. Peines

5.1 Les actes retenus à la charge des accusés ont été commis avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, des nouvelles dispositions régissant le droit des sanctions. Ainsi, en application du principe de la *lex mitior* (art. 2 al. 2 CP), il convient de se demander quel est le droit le plus favorable aux accusés. A cette fin, il faut considérer l'ancien et le nouveau droit dans leur ensemble et dans leur application concrète au cas d'espèce (ATF 119 IV 145 consid. 2c; FRANZ RIKLIN, Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs. Fragen des Übergangsrechts, PJA 2006 p. 1473; JOSÉ HURTADO POZO, Droit pénal. Partie générale, Genève/Zurich/Bâle 2008, n° 335-337). Le nouveau droit doit être appliqué s'il conduit effectivement à un résultat plus favorable au condamné (ATF 114 IV 1 consid. 2a p. 4; arrêt du Tribunal fédéral 6B_202/2007 du 13 mai 2008, consid. 3.2). L'ancien et le nouveau droit ne peuvent être combinés. Ainsi, on ne saurait, à raison d'un seul et même

état de fait, appliquer l'ancien droit pour déterminer quelle infraction a été commise et le nouveau droit pour décider si et comment l'auteur doit être puni. Si l'un et l'autre droit conduisent au même résultat, c'est l'ancien droit qui est applicable (ATF 134 IV 82 consid. 6.2, 126 IV 5 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 6B_33/2008 du 12 juin 2008, consid. 5.1).

L'infraction de faux dans les titres était punie selon l'ancien droit de la réclusion pour cinq ans au plus ou de l'emprisonnement (art. 251 CP). Les nouvelles peines prévues pour cette disposition sont la peine privative de liberté de cinq ans au plus ou la peine pécuniaire. Ainsi, dans la mesure où en tant que peine patrimoniale, la peine pécuniaire est plus favorable qu'une peine privative de liberté selon l'ancien droit, le nouveau droit doit être appliqué déjà pour cette première raison (ATF 134 IV 82 consid. 7.2.2). De plus, selon l'ancien droit, le sursis était possible pour des peines privatives de liberté n'excédant pas 18 mois et était exclu en cas d'amende (art. 41 ch. 1 aCP). Le nouveau droit permet d'assortir du sursis les peines privatives de liberté de six mois au moins et de deux ans au plus ainsi que la peine pécuniaire et le travail d'intérêt général (art. 42 al. 1 CP). Alors que, sous l'ancien droit, l'octroi du sursis était subordonné à l'existence d'un pronostic favorable, l'art. 42 al. 1 CP crée la présomption du pronostic favorable en exigeant que soit formé, le cas échéant, un pronostic défavorable (DUPUIS/GELLER/MONNIER/MOREILLON/PIGUET, Code pénal, Partie générale, Bâle 2008, n° 9 ad art. 42). Comme la loi présume ainsi l'existence d'un pronostic favorable, cette présomption doit être renversée par le juge pour que soit exclu le sursis. Celui-ci constitue la règle dont on ne peut ainsi s'écarter qu'en présence d'un pronostic défavorable. Il prime en cas d'incertitude (ATF 134 IV 1 consid. 4.2.2; arrêts du Tribunal fédéral 6B_713/2007 du 4 mars 2008 consid. 2.1, publié dans SJ 2008 I p. 277 ss; 6B_435/2007 du 12 février 2008, consid. 3.2). En outre, le nouveau droit prévoit la possibilité, inconnue auparavant, du sursis partiel à l'exécution d'une peine pécuniaire, d'un travail d'intérêt général ou d'une peine privative de liberté d'un an au moins et de trois ans au plus, aux conditions définies à l'art. 43 CP. Au vu des nouvelles règles en matière de sursis, le nouveau droit se révèle donc dans son ensemble plus favorable au prévenu et doit par conséquent être appliqué dans le cas d'espèce.

- 5.2** La peine doit être fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en prenant en considération les antécédents et la situation personnelle de ce dernier ainsi que l'effet de la peine sur son avenir (art. 47 al. 1 CP). La culpabilité est notamment 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 la motivation et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures (art. 47 al. 2 CP). Les critères à prendre en considération pour la fixation de la

peine selon cette nouvelle disposition sont ainsi essentiellement les mêmes que ceux que la jurisprudence appliquait dans le cadre de l'ancien art. 63 CP (ATF 129 IV 6 consid. 6.1). Comme sous l'ancien droit, la peine doit être fixée de sorte qu'il existe un certain rapport entre la faute commise par le condamné et l'effet que la sanction produira sur lui. Les critères déterminants sont dès lors la faute, d'une part, les antécédents et la situation personnelle, notamment la sensibilité du condamné à la peine, d'autre part. L'importance de la faute dépend aussi de la liberté de décision dont disposait l'auteur; plus il lui aurait été facile de respecter la norme enfreinte, plus sa décision de l'avoir transgressée pèse lourdement et partant, sa faute est grave; et vice-versa (ATF 127 IV 101 consid. 2a, 122 IV 241 consid. 1a; HANS WIPRÄCHTIGER, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, 2^e éd., 2007, Art. 47 StGB n° 90; GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil II, 2^e éd., Berne 2006, § 6 n° 13). Le texte du nouvel art. 47 CP ajoute aux critères mentionnés par l'ancien art. 63 CP la nécessité de prendre en considération l'effet de la peine sur l'avenir du condamné. Il ne fait en cela que codifier la jurisprudence selon laquelle le juge doit éviter les sanctions qui pourraient détourner l'intéressé de l'évolution souhaitable (ATF 128 IV 73 consid. 4, 127 IV 97 consid. 3, 121 IV 97 consid. 2c, 119 IV 125 consid. 3b, 118 IV 337 consid. 2c). Sous réserve de ce que prévoient les dispositions relatives au sursis, cette considération de prévention spéciale n'autorise que des tempéraments marginaux, l'effet de la peine devant toujours rester proportionné à la faute (arrêt du Tribunal fédéral 6B_673/2007 du 15 février 2008, consid. 3.1); le juge ne saurait, par exemple, renoncer à toute sanction en cas de délits graves (STRATENWERTH/WOHLERS, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Handkommentar, Berne 2007, n° 17-18 ad art. 47 CP; SCHWARZENEGGER/HUG/JOSITSCH, Strafrecht II. Strafen und Massnahmen, 8^e éd., Zurich 2007, p. 104). Comme l'ancien art. 63 CP, le nouvel art. 47 CP confère un large pouvoir d'appréciation au juge (arrêt du Tribunal fédéral 6B_207/2007 du 6 septembre 2007, consid. 4.2.1, publié in *forum-poenale* 2008, n° 8, p. 25 ss).

En vertu du nouvel art. 50 CP – qui reprend les exigences précédemment fixées par la jurisprudence (Message du Conseil fédéral concernant la modification du code pénal suisse du 21 septembre 1998, FF 1998 p. 1787 ss, spéc. p. 1869) – le juge doit indiquer dans sa décision de quels éléments, relatifs à l'acte ou à l'auteur, il tient compte pour fixer la peine, de façon à ce que l'on puisse vérifier si tous les aspects pertinents ont été pris en considération et, le cas échéant, comment (arrêt du Tribunal fédéral 6B_207/2007 du 6 septembre 2007, consid. 4.2.1, publié in *forum-poenale* 2008, n° 8, p. 26 ss). Le juge n'est pas obligé d'exprimer en chiffres ou en pourcentages l'importance qu'il accorde à chacun des éléments qu'il cite, mais la motivation de son jugement doit permettre aux parties et à l'autorité de recours de suivre le raisonnement qui l'a conduit à adopter le quantum de la peine

prononcée (ATF 127 IV 101 consid. 2c; STRATENWERTH/WOHLERS, op. cit., n° 2 ad art. 50 CP).

Fixation de la peine en ce qui concerne A.

6. A. est reconnu coupable de faux dans les titres pour les factures des 28 août et 30 décembre 2000 (v. *supra* consid. 3.4.2 ss et 3.4.3 ss). Il s'expose à une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou à une peine pécuniaire. Les deux actes consistant en l'établissement de fausses factures constituent une infraction unique et n'entrent donc pas en concours au motif qu'ils procèdent d'une décision unique prise le 12 mars 2001 et apparaissent objectivement comme un ensemble en raison de leur relation étroite dans le temps et dans l'espace.

6.1 A charge de A., il faut relever en priorité que par son comportement, l'accusé a permis à la société G. d'afficher des comptes plus favorables qu'ils n'auraient dû l'être en réalité. Dans ce contexte, on rappellera que le bilan est une pièce maîtresse en droit de la société anonyme. Il exprime la situation financière d'une société et sa santé économique. Vis-à-vis des actionnaires, les comptes jouent un rôle essentiel. Ils constituent l'instrument d'information par excellence sur le bénéfice réalisé par la société (art. 696 al. 1 CO). Le bilan permet aussi à des tiers de se déterminer en connaissance de cause (banques, etc.), comme en l'occurrence à des autorités de police des étrangers lorsqu'elles s'interrogent sur l'opportunité de renouveler un permis de séjour. A cet égard, l'accusé a usé de moyens importants pour induire en erreur les autorités dont il dépendait que son permis de séjour soit ou non renouvelé.

Il semble relativement important à la Cour de considérer que, jusqu'aux débats, il n'a manifesté aucun regret, ni remord, préférant s'en tenir à une dénégation de toute faute ou responsabilité. Il a agi dans son seul intérêt personnel dès lors qu'il a travesti la situation comptable de la société G. aux fins d'éviter de nouvelles difficultés lors de la prolongation de son permis de séjour. Ce comportement est d'autant moins excusable qu'il est parfaitement contraire à ce que l'on peut raisonnablement attendre d'un administrateur et dirigeant d'entreprise responsable et soucieux d'agir dans le respect des lois. Il semble aussi fort important à la Cour de relever que, depuis son arrivée en Suisse et depuis qu'il avait repris la direction de la société G. en 1994, l'accusé était pourtant entouré de personnes qualifiées qui connaissaient les obligations d'administrateur de société anonyme et à qui il pouvait en tout temps s'adresser. C'est dire que lorsqu'il s'est installé en Suisse, A. a pu compter sur la présence de nombreuses personnes à qui il pouvait demander conseil, parmi lesquels J., BB. (également administrateurs de la société G.), Me II. ou encore l'ex-administrateur de la société G. JJ. (décédé) (cl. 105/IV pag. 105910.51-53). Même si l'accusé est originaire d'un pays où la gestion des

affaires est différente qu'en Suisse et qu'il a quitté la Russie durant la période de la *Perestroïka* (restructuration de l'organisation économique et politique en Russie), lors des faits incriminés, il dirigeait la société G. depuis déjà six années.

A la décharge de A., et cela vaut aussi pour B., il sied de relever que la société G. n'a subi aucun dommage, ni ses créanciers. Il importe également de noter qu'on ne saurait faire le reproche à A. d'une grande volonté délictueuse. Il a agi à une seule reprise et son passage à l'acte a été facilité par la passivité du réviseur. Ni B., ni même J., qui participait à la réunion du 12 mars 2001, n'ont cherché à dissuadé A. d'agir, ni ne lui ont proposé d'alternative. Or, pour avoir des comptes équilibrés, il aurait par exemple été loisible à A. d'augmenter le capital-actions de la société G.

Sa situation personnelle ne justifie en rien son comportement. Accessoirement, la Cour relève, qu'au chapitre des antécédents, A. a été condamné à une reprise, le 18 juin 2004, par la Préfecture de Lausanne, à une amende de CHF 650.- avec sursis pendant un an pour violation grave des règles de la circulation routière.

- 6.2** En vertu de l'art. 48 let. e CP, le juge atténue la peine si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle. L'atténuation de la peine sur la base de cette disposition procède du même principe que l'institution de la prescription. L'effet guérisseur du temps écoulé, qui rend moindre la nécessité de punir, doit aussi pouvoir être pris en considération lorsque la prescription n'est pas encore acquise, si l'infraction est ancienne et si le délinquant s'est bien comporté dans l'intervalle. Cela suppose qu'un temps relativement long se soit écoulé depuis l'infraction. Cette condition est en tout cas réalisée lorsque les deux tiers du délai de prescription de l'action pénale sont écoulés (ATF 132 IV 1 consid. 6.2.1).

En l'espèce, l'infraction retenue à la charge de A. est punissable d'une peine privative de liberté de cinq ans ou d'une peine pécuniaire (art. 251 CP). Elle se prescrit donc par quinze ans (art. 97 al. 1 let. b CP). En l'occurrence, le délai de prescription a commencé à courir en mars 2001 (art. 98 let. a CP). Au jour du prononcé du jugement, un peu plus de dix ans s'étaient écoulés, soit un laps de temps supérieur au deux tiers du délai de quinze ans. Il est vrai que A. a été condamné le 18 juin 2004 pour violation grave des règles de la circulation routière (art. 90 ch. 2 LCR). Il faut donc se demander si l'on peut considérer qu'il s'est bien comporté depuis la commission de l'infraction en 2001, ainsi que l'exige l'art. 48 let. e CP. Il s'agit toutefois en l'espèce de constater que l'infraction commise en 2004 et celle de faux dans les titres sont dirigées contre des biens juridiques foncièrement différents, d'une part, et que, d'autre part, depuis 2004 l'accusé s'est bien comporté. La

Cour considère donc qu'en l'espèce les conditions de la circonstance atténuante de l'art. 48 let. e CP sont remplies.

6.3 Finalement, outre cette circonstance atténuante, la Cour retient, à la décharge de l'accusé et sous l'angle de l'art. 47 CP, l'absence d'atteinte aux intérêts pécuniaires de la société G. et de ses créanciers. En considération de tous ces éléments objectifs et subjectifs de culpabilité, une peine pécuniaire de 70 jours-amende doit être prononcée.

7. Le montant du jour-amende doit être fixé en fonction des capacités financières de l'auteur. Il est de CHF 3'000.- au plus et dépend de sa situation personnelle et économique 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 (art. 34 al. 2 CP). Le critère du niveau de vie fournit un argument supplémentaire, lorsque la situation sur le plan des revenus doit être évaluée parce qu'elle ne peut être établie avec exactitude ou que l'auteur ne fournit que des informations insuffisantes ou imprécises. Une augmentation de la quotité du jour-amende est alors justifiée lorsqu'un train de vie ostensiblement élevé contraste avec des revenus significativement bas (ATF 134 IV 60 consid. 6.1 et 63; ANETTE DOLGE, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, 2^e éd. 2007, Art. 34 StGB n° 55 et 67-69).

Se fondant sur un contrat de travail et sur un décompte produit aux débats (cl. 105/IV pag. 105910.241-242) ainsi que sur les données figurant sur la décision de taxation des autorités fiscales valaisannes pour l'année 2009, la Cour constate que A. réalise un revenu net qui se situe entre CHF 44'181.- et 36'850.- en travaillant à 60%. Son épouse travaille et gagne CHF 2'500.- nets par mois. Dans ces conditions, on peut partir de l'idée que A. n'a pas à entretenir son épouse. Le couple a un enfant majeur qui gagne sa vie. Les autres dettes de A. n'ont pas à être prises en considération (ATF 134 IV 60 consid. 6.4). Au niveau fiscal, A. déclare une fortune à l'étranger d'environ CHF 530'000.- et dispose de biens immobiliers en Valais évalués à environ CHF 370'000.-, soit une fortune qui contraste avec un revenu plutôt bas. Compte tenu par ailleurs que A. disposait au début des années 2000 de millions et avait un train de vie élevé, il est fort peu vraisemblable qu'il se contente de CHF 2'500.- par mois. Avant les débuts de la procédure, A. affirmait gagner environ CHF 60'000.- bruts par année (cl. 1 pag. 020048). Il y a dès lors lieu de penser qu'il pourrait encore réaliser un revenu de cet ordre, en augmentant son temps de travail de 60% à 100%. Au vu de tous ces éléments d'appréciation de la situation de A., le jour-amende est fixé à CHF 160.- le jour.

8. Selon l'art. 42 CP, le juge suspend en règle générale l'exécution d'une peine pécuniaire, d'un travail d'intérêt général ou d'une peine privative de liberté de six

mois au moins et de deux ans au plus lorsqu'une peine ferme ne paraît pas nécessaire pour détourner l'auteur d'autres crimes ou délits (al. 1). Si, durant les cinq ans qui précèdent l'infraction, l'auteur a été condamné à une peine privative de liberté ferme ou avec sursis de six mois au moins ou à une peine pécuniaire de 180 jours-amende au moins, il ne peut y avoir de sursis à l'exécution de la peine qu'en cas de circonstances particulièrement favorables (al. 2). L'octroi du sursis peut également être refusé lorsque l'auteur a omis de réparer le dommage comme on pouvait raisonnablement l'attendre de lui (al. 3). Le juge peut prononcer, en plus du sursis, une peine pécuniaire sans sursis ou une amende selon l'art. 106 CP (al. 4). Sur le plan subjectif, le juge doit poser, pour l'octroi du sursis, un pronostic quant au comportement futur de l'auteur. La question de savoir si le sursis sera de nature à détourner l'accusé de commettre de nouvelles infractions doit être tranchée sur la base d'une appréciation d'ensemble, tenant compte des circonstances de l'infraction, des antécédents de l'auteur, de sa réputation et de sa situation personnelle au moment du jugement, notamment de l'état d'esprit qu'il manifeste. Le pronostic doit être posé sur la base de tous les éléments propres à éclairer l'ensemble du caractère de l'accusé et ses chances d'amendement. Il n'est pas admissible d'accorder un poids particulier à certains critères et d'en négliger d'autres qui sont pertinents. Le juge doit par ailleurs motiver sa décision de manière suffisante (art. 50 CP); sa motivation doit permettre de vérifier s'il a été tenu compte de tous les éléments pertinents et comment ils ont été appréciés (ATF 134 IV 1 consid. 4.2.1, 128 IV 193 consid. 3a, 118 IV 97 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 6B_713/2007 du 4 mars 2008, consid. 2.1).

In casu, la peine de 70 jours-amende infligée à l'accusé est comprise dans les limites pour l'octroi du sursis au sens de l'art. 41 CP. Les motifs objectifs d'un refus prévus par les art. 42 al. 2 et 3 CP ne sont pas donnés. A. n'a pas été condamné dans les cinq ans qui ont précédé la commission de l'infraction. Son comportement depuis lors permet par ailleurs d'exclure un pronostic défavorable. Le sursis peut ainsi être prononcé. Compte tenu de la personnalité et du caractère du condamné ainsi que du risque peu important de récidive, un délai d'épreuve fixé au minimum légal de deux ans est adapté.

Fixation de la peine en ce qui concerne B.

9. B. est reconnu coupable de faux dans les titres pour avoir établi un faux rapport de révision pour l'année comptable 2000 (v. *supra* consid. 4.3.3. ss). L'accusé est passible d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.
- 9.1 A la charge de B., la Cour retiendra principalement que le comportement qui lui est reproché n'est pas aussi bénin et que, jusque lors des débats, il en minimise réso-

lument la gravité. La mission de réviseur est essentielle et son importance a encore été rappelée lors de la récente refonte du cadre législatif en matière de révision (FF 2004 p. 3757 ss). Elle l'est pour les actionnaires qui doivent pouvoir se fier aux constatations du réviseur et pour d'autres destinataires qui seraient amenés à entrer en relation avec la société révisée. En sa qualité d'organe de révision de la société G., l'accusé avait des devoirs dont celui d'offrir une vérification des états financiers de la société G. qui soit neutre, objective et chiffrée. En tentant de nier ou de minimiser ses responsabilités, B. démontre qu'il accorde bien peu d'importance à la crédibilité dont doit pouvoir bénéficier la profession de réviseur. A son crédit, il faut reconnaître, dans une certaine mesure, que l'accusé a agi pour accommoder A. et probablement sous une certaine pression. Il n'a toutefois pas agi, et c'est aussi d'importance, de manière complètement désintéressée puisque le client G. lui rapportait CHF 10'000.- par année, sans compter les autres retombées économiques que la famille de A. et son réseau de connaissances ont pu apporter à son frère BB., propriétaire d'une agence immobilière à Z. et futur membre du conseil d'administration de la société E. dont il est actuellement le président (vente de chalets, investissements dans la société E., etc.; à ce dernier sujet, cl. 2 pag. 020392, cl. 32 pag. 000263).

Il n'est pas négligeable de relever que la situation personnelle de B. ne justifiait en rien son comportement. Il n'a jamais été condamné et sa situation financière est excellente. Comme on l'a dit pour A., ni la société G. ni les créanciers n'ont subi de préjudice. S'agissant de la sensibilité de B. à la peine, celle-ci l'atteindra dans doute de façon non négligeable dans sa réputation professionnelle et dans sa liberté de continuer à œuvrer en qualité d'expert-réviseur, impact dont la Cour tiendra grandement compte pour la fixation de la peine. On appliquera aussi en faveur de B. l'art. 48 let. e CP et ce, par identité de motifs à ceux invoqués au considérant 6.2.

- 9.2** En considération de tous ces éléments, une peine pécuniaire de 30 jours-amende est adéquate.
- 9.3** En ce qui concerne le montant du jour-amende, en se fondant sur les données figurant sur la décision de taxation des autorités fiscales valaisannes pour l'année 2008 (revenu annuel de CHF 117'172.-), déduction faite des primes d'assurance-maladie (CHF 3'240.- par année, cl. 106/II pag. 106910.5) et des impôts courants (environ CHF 20'000.- par année), la Cour retient que ce montant doit être fixé à CHF 220.- par jour.
- 9.4** Les motifs objectifs d'un refus du sursis prévus par les art. 42 al. 2 et 3 CP ne sont pas réalisés en l'espèce. Le condamné n'a pas d'antécédent et son évolution depuis les faits qui lui sont reprochés ne permet pas de faire de pronostic défavora-

ble. La Cour considère que le sursis doit être prononcé. Compte tenu de la personnalité et du caractère du condamné ainsi que du risque peu important de récidive, un délai d'épreuve fixé au minimum légal de deux ans paraît adapté.

Frais et dépens

- 10.** La répartition des frais, dépens et émoluments dans la poursuite pénale est réglée par l'art. 172 aPPF (application de l'ancien droit de procédure, v. *supra* consid. 2) et, pour le surplus, par les art. 62 à 68 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF), applicable par renvoi de l'art. 245 al. 1 aPPF. Le montant des frais judiciaires est de CHF 200.- au moins et de CHF 250'000.- au plus. Si des motifs particuliers le justifient, le Tribunal pénal fédéral peut doubler ces montants (art. 245 al. 2 aPPF). Les frais comprennent les émoluments et débours exposés pendant la procédure de recherches, l'instruction préparatoire, la rédaction de l'acte d'accusation et les débats (art. 172 al. 1 aPPF). La répartition des frais dans la procédure pénale fédérale est réglée par l'art. 73 de la loi fédérale du 19 mars 2010 sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération (LOAP; RS 173.71) et le 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) entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2011, et qui s'appliquent aussi aux affaires pendantes au moment de son entrée en vigueur.

Les frais sont en principe à la charge du condamné, la Cour pouvant, pour des motifs spéciaux, les remettre totalement ou partiellement (art. 172 al. 1 aPPF). Une telle remise est notamment possible lorsque le condamné est indigent ou s'il existe une disproportion évidente entre le montant des frais et la culpabilité du condamné. S'il y a plusieurs condamnés, la Cour décide s'ils répondent solidairement ou non de ces frais (art. 172 al. 1 et 2 aPPF). En cas d'acquiescement complet, les frais sont à la charge de la Confédération.

- 10.1** Selon les conclusions du MPC consignées par écrit lors des débats, les frais de la cause s'élèvent à CHF 26'165.95 dont CHF 15'000.- d'émoluments et CHF 11'165.95 de débours.
- 10.2** Parmi les débours, le MPC a exposé ses frais de repas et de nuitées pour les débats qui se sont déroulés en mars 2011. Ce poste ne saurait toutefois être admis. En effet, de telles dépenses ne constituent pas des débours mais sont compris dans les émoluments (arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2006.7 du 8 novembre 2006, consid. 1.3 p. 35). En ce qui concerne les autres débours exposés par le MPC, il s'agit de frais qui ne peuvent être comptabilisés dans la mesure où ils se réfèrent soit à la procédure de blanchiment d'argent, soit à des frais de traduction lesquels, en application de l'art. 6 § 3 let. e CEDH, ne peuvent être mis à la charge

de l'accusé s'ils ont été engagés aux fins de lui permettre de comprendre les pièces essentielles du dossier (ATF 133 IV 324 consid. 5.2; 127 I 141 consid. 3a).

Enfin, aucun débours ne doit être comptabilisé pour les débats puisque C., qui a été entendu à titre de renseignements, a renoncé à son indemnité et que les autres débours sont des frais qui concernent des traductions et qui ne peuvent pas être mis à la charge des accusés.

10.3 A teneur de l'art. 5 RFPPF, le montant de l'émolument est calculé en fonction de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties, de leur situation financière et de la charge de travail de chancellerie. La présente cause vise deux accusés qui ont commis une infraction identique. L'état de fait pour chaque accusé est cependant totalement différent et soulève des questions complexes. En ce qui concerne A., c'est le contenu des quatre factures qui a été analysé alors qu'en ce qui concerne B., ce sont ses devoirs de réviseur. Le JIF a dû procéder à de nombreux interrogatoires et a ordonné plusieurs actes d'enquête. Il se justifie d'arrêter à CHF 5'000.- l'émolument pour l'instruction préparatoire. La Cour fixe à CHF 6'000.- l'émolument pour la rédaction de l'acte d'accusation et le soutien de l'accusation. Le Tribunal pénal fédéral prélèvera un émolument de CHF 5'000.- pour les débats et le jugement.

10.4 Au total, les frais de procédure s'élèvent à CHF 16'000.- répartis comme suit:

- pour l'instruction préparatoire: un émolument de CHF 5'000.-;
- pour l'acte d'accusation et son soutien: un émolument de CHF 6'000.-;
- pour les frais devant le Tribunal pénal fédéral: un émolument de CHF 5'000.-.

10.5 Afin de tenir compte des acquittements partiels ayant été prononcés, une partie des frais de procédure sont mis à la charge de la Confédération. Les frais à la charge des accusés s'élèvent ainsi à CHF 8'000.-. A. et B. sont condamnés à supporter ces frais à raison de CHF 4'000.- chacun.

10.6 La Cour retient que, même si les accusés ont bénéficié d'un acquittement partiel, une participation de la Confédération aux frais d'avocat de leurs défenses est exclue dans le cas d'espèce. En effet, le travail déployé par les conseils de A. et de B. quant aux faits pour lesquels un acquittement a été prononcé n'a pas entraîné de prolongation du temps de travail occasionné par les faits pour lesquels leurs mandants sont condamnés.

Séquestres

11. La Cour prononce la restitution aux ayants droit, par l'intermédiaire de l'autorité d'exécution, de toutes les pièces saisies lors des perquisitions des locaux de la société G., de la société H. et de la société KK. Les pièces en question seront libérées lors de l'entrée en force du présent arrêt.

La Cour décide:

I. En ce qui concerne A.

1. L'acquitte du chef d'accusation de faux dans les titres pour l'établissement de la facture du 30 décembre 1999 adressée à la société G. à Moscou et de la facture du 30 décembre 2000 adressée à la société Q. en Russie.
2. L'acquitte du chef d'accusation de complicité de faux dans les titres pour l'établissement des rapports de révision de 1999 et 2000 pour la société G.
3. Le déclare coupable de faux dans les titres pour l'établissement de la facture du 28 août 2000 adressée à la société PP. en Russie et la facture du 30 décembre 2000 adressée à la société O. en Russie (art. 251 ch. 1 CP).
4. Le condamne à une peine de 70 jours-amende, le montant du jour-amende étant fixé à CHF 160.-.
5. Le met au bénéfice du sursis et fixe le délai d'épreuve à deux ans.
6. Le condamne à participer aux frais de la procédure à hauteur de CHF 4'000.-.

II. En ce qui concerne B.

1. L'acquitte du chef d'accusation de faux dans les titres pour l'établissement du rapport de révision relatif aux comptes de la société G. pour l'année 1999.
2. Le déclare coupable du chef d'accusation de faux dans les titres pour l'établissement d'un faux rapport de révision relatif aux comptes de la société G. pour l'année 2000 (art. 251 ch. 1 CP).
3. Le condamne à une peine de 30 jours-amende, le montant du jour-amende étant fixé à CHF 220.-.
4. Le met au bénéfice du sursis et fixe le délai d'épreuve à deux ans.
5. Le condamne à participer aux frais de la procédure à hauteur de CHF 4'000.-.

III. Séquestres

Ordonne la levée des séquestres et la restitution aux ayants droit, par l'intermédiaire de l'autorité d'exécution, des pièces saisies lors des perquisitions dans les locaux de la société G., de la société H. et de la société KK. Les pièces séquestrées seront libérées lorsque l'arrêt sera entré en force.

IV. La portée du sursis

Vu l'absence des accusés au moment du prononcé oral du jugement, les condamnés sont rendus attentifs au fait que le sursis à l'exécution de la peine est une chance accordée au condamné qui remplit certaines conditions; celui-ci n'aura pas à subir la peine prononcée à son encontre, pour autant qu'il ne récidive pas dans le délai d'épreuve. Selon l'art. 45 CP, si le condamné a subi la mise à l'épreuve avec succès, il n'exécute pas la peine prononcée avec sursis. Selon l'art. 46 CP, si, durant le délai d'épreuve, le condamné commet un crime ou un délit et qu'il y a dès lors lieu de prévoir qu'il commettra de nouvelles infractions, le juge révoque le sursis. S'il n'y a pas lieu de prévoir que le condamné commettra de nouvelles infractions, le juge renonce à ordonner la révocation. Il peut adresser aux condamnés un avertissement et prolonger le délai d'épreuve de la moitié au plus de la durée fixée initialement. Il peut ordonner une assistance de probation et imposer des règles de conduite pour le délai d'épreuve ainsi prolongé.

Cette décision a été lue à l'issue des débats. Vu l'absence des parties, elle leur a été communiquée par fax.

Une expédition complète de l'arrêt écrit est adressé à:

- Ministère public de la Confédération, Patrick Lamon, Procureur fédéral,
- Maître Christian Favre, défenseur de A.
- Maître Stéphane Riand, défenseur de B.

Au nom de la Cour des affaires pénales
du Tribunal pénal fédéral

Le président

La greffière

Indication des voies de recours

Le recours contre les décisions finales de la Cour pénale du Tribunal pénal fédéral doit être déposé devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, **dans les 30 jours** qui suivent la notification de l'expédition complète (art. 78, art. 80 al. 1, art. 90 et art. 100 al. 1 LTF).

Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral et du droit international (art. 95 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF).