



POUVOIR JUDICIAIRE

P/9003/2019

AARP/198/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre pénale d'appel et de révision

Arrêt du 4 juin 2020

Entre

A _____, domicilié _____ (SZ), comparant par M^e B _____, avocat, _____, Genève,

appellant,

contre le jugement JDTP/1785/2019 rendu le 17 décembre 2019 par le Tribunal de police,

et

L'ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS, Division principale de l'impôt, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

LE MINISTÈRE PUBLIC de la République et canton de Genève, route de Chancy 6B, case postale 3565, 1211 Genève 3,

intimés.

EN FAIT :

- A. a.** En temps utile, A_____ a annoncé appeler du jugement du 17 décembre 2019 par lequel le Tribunal de police (TP) l'a reconnu coupable de soustraction intentionnelle de l'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA ; RS 642.21), l'a condamné à une amende de CHF 15'000.- (peine privative de liberté de substitution : 150 jours), a rejeté ses conclusions en indemnisation (art. 429 du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP ; RS 312.0)) et l'a condamné aux frais de la procédure, qui s'élèvent à CHF 2'282.-, y compris un émolument de jugement de CHF 700.- (art. 426 al. 1 CPP).
- b.** A_____ conclut, sous suite de frais, à son acquittement – subsidiairement au prononcé d'une peine plus clémente – et au versement d'une juste indemnité au sens de l'art. 429 al. 1 CPP.
- c.** Par renvoi en jugement du 15 avril 2019 de l'Administration fédérale des contributions (AFC), valant acte d'accusation et faisant référence à son prononcé pénal du 22 juin 2018, il est reproché à A_____, en sa qualité d'administrateur de C_____ SA, société établie à Genève, de s'être rendu coupable de soustraction intentionnelle de l'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA, pour avoir omis de déclarer des prestations imposables, soit des prestations appréciables en argent de CHF 102'200.- pour l'exercice 2010, de CHF 190'300.- pour l'exercice 2011 et de CHF 13'816.- pour l'exercice 2013, lesquelles ont été attribuées à l'actionnaire de C_____ SA sous forme de rétrocessions de royalties en faveur de la société D_____ LTD, BVI et de non-imputation de parts privées de frais de véhicule, sans contre-prestation équivalente, soustrayant ainsi des montants d'impôt anticipé à la Confédération.
- B.** La Chambre pénale d'appel et de révision (CPAR) entend se référer aux faits retenus par le TP (art. 82 al. 4 CPP) et expose au surplus ce qui suit :
- a.a.** A_____, restaurateur et administrateur unique de C_____ SA, était domicilié à Monaco jusqu'en 2009, année durant laquelle il s'est domicilié à Genève, avec en conséquence un assujettissement illimité à l'imposition sur le revenu et la fortune.
- a.b.** A la fin des années 1990, A_____ a créé, à travers sa société en nom propre E_____, sise à Monaco, un concept de restauration de haute qualité exploité sous la marque « F_____ ».
- a.c.** En 2002, il a souhaité mettre en place, selon ses propres explications, une structure séparée pour développer et gérer la franchise « F_____ » et transférer, à terme, ses activités en Suisse.

La société C_____ SA, Genève, a ainsi été constituée en 2002 et un système de rétrocessions de royalties instauré avec la société D_____ LTD, BVI. Selon mandat de gestion du 31 décembre 2002 (annexe 8 du renvoi en jugement du 15 avril 2019), C_____ SA était en charge, au nom et pour le compte de la société BVI, supposément propriétaire de la marque, de l'exécution de tous mandats de *franchising* dans le domaine de la restauration en lien avec la marque « F_____ » de même que de la facturation des royalties et prestations effectuées en vertu de ce contrat. C_____ SA devait reverser 40% des royalties encaissées à D_____ LTD.

Il est toutefois relevé qu'à teneur de l'extrait Swissreg – l'organe de publication officiel de l'Institut Fédéral de la Propriété Intellectuelle (IPI) – produit par A_____ lui-même durant la procédure préliminaire (annexe 6 du renvoi en jugement du 15 avril 2019), au moment de la mise en place de cette structure, D_____ LTD n'était pas encore propriétaire de la marque puisque E_____ ne la lui a cédée que le _____ 2007.

a.d. A_____ était actionnaire unique de la société C_____ SA.

En tant qu'actionnaire, il avait, au vu de son domicile à l'étranger, mandaté la fiduciaire G_____ SA, plus précisément H_____, aux fins de diriger la société. Il en était devenu l'administrateur unique en 2009 lorsqu'il s'était domicilié à Genève. Il en avait *"toujours été le moteur. Le moteur, ce n'est que moi. Même avant d'être administrateur, j'avais un rôle important dans le côté développement et commercial"* (cf. procès-verbal d'audience de jugement TP du 18 novembre 2019).

a.e. D_____ LTD, BVI était la société-mère de C_____ SA (cf. mandat de gestion du 31 décembre 2002 : annexe 8 du renvoi en jugement du 15 avril 2019).

Cette société BVI figurait dans l'état des titres des déclarations fiscales de A_____ jusqu'en 2012. Il avait à l'encontre de cette société des créances de CHF 1'147'864.- pour la période fiscale 2009, de CHF 959'407.- pour la période fiscale 2010 et de CHF 775'560.- pour la période fiscale 2011 (annexes 17 à 20 du renvoi en jugement du 15 avril 2019).

Selon sa déclaration fiscale 2012, la société ne faisait plus partie de ses titres et il n'avait plus de créance à son encontre (annexe 20 du renvoi en jugement du 15 avril 2019).

Il convient de relever que A_____ a expliqué en cours de procédure qu'à un moment donné, ses conseillers fiscaux l'avaient informé que *"ce n'était plus possible avec la société BVI"*. Il avait alors créé une société luxembourgeoise (*ndr* : I_____ SA) en 2012, à laquelle la marque « F_____ » avait été transférée. Parallèlement, il avait cédé sa société en nom propre sise à Monaco (*ndr* : E_____) et avait alors

procédé à « *toutes les compensations pour toutes les sociétés* », l'idée étant de « *laisser Monaco à ses associés* » et de faire « *un cleaning afin de mettre à zéro tous les comptes* » (procès-verbal d'audience de jugement TP du 18 novembre 2019).

Il sera également souligné qu'il ressort de captures d'écran de recherches J_____ au sujet de la société D_____ LTD et versées au dossier par le TP que cette société était, à la date du 12 novembre 2019, domiciliée auprès de l'Etude d'avocats genevoise K_____ [& associés], étant relevé que Me K_____ était l'avocat de A_____ durant de nombreuses années, et actuellement le directeur de C_____ SA.

b. En 2014, l'AFC a entamé un contrôle de la société C_____ SA, notamment au sujet des royalties créditées en faveur de la société D_____ LTD de 2009 à 2011 en vertu du mandat de gestion du 31 décembre 2002.

Aux termes de son contrôle, en novembre 2015, l'AFC a conclu à la comptabilisation par C_____ SA de charges non justifiées par l'usage commercial, durant les années 2009 à 2013. Plus précisément, la société C_____ SA avait, durant les exercices 2009 à 2011, rétrocédé des royalties à D_____ LTD - dont A_____ était l'ayant droit économique final – et dont la justification économique n'était pas probante. D'autre part, la société n'avait pas comptabilisé des parts privées aux frais de véhicule pour l'année 2013. Ces éléments étaient assimilés à des prestations appréciables en argent, soumises à l'impôt anticipé de 35%.

Le contrôle de l'AFC s'est soldé par un accord avec C_____ SA aux termes duquel celle-ci a accepté de régler les prétentions de l'AFC arrêtées à bien plaie à CHF 123'835.60, intérêts moratoires non compris.

L'AFC a confirmé à C_____ SA par email du 13 octobre 2015 (annexe au procès-verbal d'audience TP du 18 novembre 2019) et par courrier du 4 novembre 2015 (annexe 1 du renvoi en jugement de l'AFC du 15 avril 2019) que le règlement de ses prétentions dans le délai imparti mettrait un terme à son contrôle en matière de perception d'impôt anticipé jusqu'au 31 décembre 2013.

Pour le surplus, l'AFC a indiqué dans son courrier du 4 novembre 2015 que l'état de fait constaté constituait une soustraction pénale au sens de l'art. 61 LIA et qu'une suite pénale était réservée :

« Nous ne pouvons exclure que la procédure entamée connaisse également des suites pénales. Nous vous informerons en conséquence le cas échéant ».

C_____ SA a payé, sans réserve, le montant requis par l'AFC le 3 décembre 2015 ainsi que les intérêts moratoires de CHF 33'928.25 le 12 janvier 2016, ce qui a mis un terme à la procédure administrative de révision.

c.a. Les 15 mars et 24 mai 2016, l'AFC a informé A_____ qu'une procédure pénale était ouverte à son encontre.

Suite au prononcé pénal de l'AFC du 22 juin 2018 condamnant A_____ à une amende CHF 15'000.- pour soustraction intentionnelle d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA, ce dernier a demandé à être jugé par un tribunal. Il a ainsi été renvoyé en jugement le 15 avril 2019.

c.b. Entendu dans le cadre de la procédure pénale, A_____ a contesté les conclusions de l'AFC selon lesquelles il était le bénéficiaire final de la société D_____ LTD. Il s'agissait d'une société tierce à laquelle il avait cédé la marque « F_____ » pour un certain montant et avec laquelle il était en affaires à travers sa société C_____ SA. L'ayant droit économique de cette société BVI était L_____, son ancienne associée basée à Monaco. Si la société figurait parmi l'état de ses titres jusqu'en 2012, c'était en raison d'une erreur de ses conseillers fiscaux. Elle aurait dû rester à Monaco avec son ancienne associée. En 2012, il avait récupéré la marque « F_____ » lorsqu'il avait créé I_____ SA, sise à Luxembourg. Au même moment, il avait cédé l'établissement en son nom personnel à Monaco et procédé à toutes les compensations pour toutes les sociétés.

Confronté au fait que la société D_____ LTD était, au 12 novembre 2019, domiciliée auprès de l'Etude d'avocats genevoise de Me K_____, étant précisé que ce dernier avait été son avocat durant de nombreuses années et était l'actuel directeur de C_____ SA, il a expliqué qu'au moment où il avait récupéré la marque « F_____ », l'Etude d'avocats genevoise avait repris temporairement la gestion de la société D_____ LTD.

Il était erroné de retenir que C_____ SA avait versé des montants à D_____ LTD puisqu'aux termes du mandat de gestion du 31 décembre 2002 c'était cette dernière qui devait verser 60% des royalties à la première citée. Il a ensuite admis et expliqué, en contradiction avec ses précédentes déclarations, que C_____ SA devait en effet verser 40% des royalties à D_____ LTD. C_____ SA n'avait toutefois pas versé les montants dus car elle n'avait pas suffisamment d'argent et cela l'aurait mise en péril. Ils avaient en revanche été comptabilisés. D_____ LTD n'avait de son côté pas réclamé ses créances car ce n'était pas le bon moment. Ces montants avaient ensuite bien fait l'objet d'une compensation de créances entre D_____ LTD et C_____ SA. En tout état, il estimait que les bénéfices de la société C_____ SA avaient été comptabilisés de façon correcte, puisqu'ils correspondaient aux 60% prévus dans le mandat de gestion du 31 décembre 2002. Il ignorait que cette façon de

faire pouvait avoir des conséquences fiscales désastreuses. La structure des contrats et royalties avait été mise en place avant qu'il ne devienne administrateur de C_____ SA en 2009. Il méconnaissait les règles suisses, en sa qualité de ressortissant italien domicilié à Monaco jusqu'en 2009. C_____ SA avait ensuite dû réparer les erreurs de ses conseillers fiscaux, notamment en payant les montants réclamés par l'AFC au titre de l'impôt anticipé.

- C. a. Par ordonnance présidentielle du 11 février 2020, la Chambre pénale d'appel et de révision (CPAR) a ordonné la procédure écrite (art. 406 al. 1 let. c du Code de procédure pénale, du 5 octobre 2007 [CPP ; RS 312.0] et 129 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 [LOJ ; RS/GE E 2 05]) ; un délai a été imparti à l'appelant pour le dépôt de son mémoire d'appel comprenant ses éventuelles conclusions chiffrées en indemnisation.

b.a. Aux termes de son mémoire d'appel, A_____ persiste dans ses conclusions et requiert une indemnité de CHF 23'969.65 pour les dépenses obligatoires occasionnées par la procédure pénale au sens de l'art. 429 al. 1 let. a CPP. Il dépose à l'appui de cette dernière conclusion deux notes d'honoraires de son conseil juridique relative à l'activité déployée pour les procédures de première instance et d'appel (annexe 8 du mémoire d'appel du 3 mars 2020).

Le TP avait violé son droit d'être entendu en ne tenant pas compte de l'email du 13 octobre 2015 de l'AFC produit en audience de jugement selon lequel cette dernière confirmait que le règlement de ses prétentions mettrait un terme à la procédure de contrôle de l'impôt anticipé. Il fallait comprendre par-là qu'aucune procédure pénale ne serait intentée à son encontre. Cet élément de preuve était important dès lors qu'il expliquait la raison pour laquelle C_____ SA et lui-même avaient entamé un processus transactionnel avec l'AFC. Cette dernière avait par ailleurs violé le principe de la bonne foi en entamant une procédure pénale à son encontre.

Le premier juge avait en outre établi les faits de manière arbitraire en retenant qu'il était l'ayant droit économique de D_____ LTD. Il n'y avait aucune preuve que tel était le cas. Certes, ses déclarations fiscales mentionnaient cette société dans ses actifs, mais il s'agissait d'une erreur. Il s'était d'ailleurs séparé de ses conseillers fiscaux notamment pour cette raison.

Le TP avait également constaté de façon arbitraire qu'il avait reconnu les prétentions de l'AFC en payant sans réserve les montants requis au titre de l'impôt anticipé. Les prétentions formulées à son encontre par l'AFC étaient au contraire injustes, ce d'autant qu'elles étaient basées sur des montants exclusivement comptabilisés, mais sans qu'il n'ait encaissé personnellement des montants provenant des royalties comptabilisés dans les comptes de C_____ SA. C'était exclusivement pour une

raison commerciale qu'il avait accepté d'entamer des négociations et de conclure un accord avec l'AFC, aux fins d'éviter une procédure longue et coûteuse. Il était par ailleurs patent que si l'AFC avait accepté une transaction, c'était parce qu'elle doutait elle-même du bien fondé de ses prétentions.

Le jugement querellé retenait encore à tort que A_____ était animé d'une intention – y compris sous la forme du dol éventuel – de soustraire des montants revenant à la Confédération. Il avait au contraire et de manière parfaitement valable, délégué l'exécution de certaines tâches lui revenant en tant qu'administrateur, en l'occurrence celle de gestion de la société sous l'angle comptable et fiscal. Aucun reproche ne pouvait lui être formulé s'agissant de ses devoirs de surveillance dès lors qu'il avait précisément mis fin aux mandats successifs de ses conseillers fiscaux dès qu'il se rendait compte que ceux-ci n'agissaient pas comme ils devaient le faire, sans toutefois remarquer qu'ils avaient commis des erreurs sur le plan fiscal qui avaient engendré l'existence de la présente procédure. Rien ne justifiait qu'il ne se préoccupe ou attire spécifiquement l'attention de ses nouveaux mandataires sur la structure mise en place par ses anciens conseillers, celle-ci n'ayant donné lieu à aucune question ni investigation de la part de l'AFC durant 14 ans.

Il devait être mis au bénéfice d'une erreur sur l'illicéité, s'étant trouvé contraint de se fier aux réponses positives de ses mandataires s'agissant de la question de l'impôt anticipé, étant précisé qu'en tant que restaurateur venant d'une autre juridiction, il ne disposait pas des connaissances lui permettant de déceler par lui-même que la structure mise en place était problématique.

Enfin et à titre subsidiaire, il convenait de réduire l'amende prononcée par le premier juge à une somme maximum inférieure à CHF 5'000.- en raison de l'effet guérisseur du temps écoulé, étant rappelé que la structure reprochée avait été mise en place en 2002, soit il y avait près de 18 ans, pour une période pénale s'étalant entre 2009 et 2013, soit ayant débuté il y avait plus de 10 ans. Il fallait également tenir compte du fait qu'il ne présentait aucun risque de récidive, jouissait d'une excellente réputation et avait fait preuve de collaboration en amont de la procédure pénale.

b.b. A l'appui de son mémoire d'appel, A_____ a produit un bordereau comprenant diverses pièces en sus des notes d'honoraires susmentionnées.

c. Par courriers des 16 janvier et 9 mars 2020, le MP et le TP concluent au rejet de l'appel.

Selon le MP, l'email du 13 octobre 2015 produit par A_____ ne comprenait aucune garantie qu'en cas de paiement, aucune autre procédure ne serait ouverte. Il se limitait à arrêter une assiette de taxation. Le principe de la bonne foi ne saurait faire

opposition à l'application de la sanction pour les actes reconnus par A_____ dans la procédure de régularisation, ne serait-ce que par son paiement de l'impôt soustrait.

d.a. Aux termes de ses écritures du 30 mars 2020, l'AFC conclut au rejet de l'appel.

Elle n'avait jamais donné de garantie à C_____ SA ou à son administrateur qu'aucune suite pénale ne serait donnée à la perception *a posteriori* de l'impôt anticipé dû. Au contraire, l'ouverture d'une procédure pénale avait été expressément réservée. L'argumentation de A_____ en ce sens confinait au téméraire.

Les éléments du dossier démontraient que A_____ était bien l'ayant droit économique de la société D_____ LTD et que la structure mise en place avec C_____ SA n'avait aucune justification économique mais uniquement un but fiscal, puisqu'elle devait permettre de transférer une partie des produits revenant normalement à C_____ SA à la société D_____ LTD et qu'elle visait manifestement à économiser des impôts. Cette structure avait permis de réduire le bénéfice imposable de C_____ SA et de procéder à des distributions dissimulées de bénéfice au profit de l'ayant droit économique de D_____ LTD, soit A_____. Economiquement, la gestion et le développement de la marque « F_____ » ainsi que toutes les charges y relatives avaient été effectués par C_____ SA.

A_____ ne pouvait reporter la violation des obligations fiscales incombant à C_____ SA sur les mandataires externes choisis. Il appartenait à l'administrateur d'une société de communiquer aux mandataires les dividendes ou prestations appréciables en argent à déclarer (cela d'autant plus lorsqu'ils étaient dissimulés et ne ressortaient donc pas d'une décision de l'assemblée générale) et de charger le mandataire d'effectuer cette déclaration. Il ne pouvait pas non plus invoquer les aspects très techniques de l'imposition anticipée pour se disculper. L'impôt anticipé n'était en effet qu'un impôt de garantie ayant pour but de s'assurer que le contribuable qui recevait des bénéfices de la société les déclarât à l'imposition sur le revenu, ce que tout entrepreneur était à même de comprendre. Enfin, il ne pouvait pas tirer argument du fait qu'après sept exercices comptables depuis la mise en place de la structure en 2002, il n'y avait jamais eu aucun problème au niveau fiscal, dès lors qu'il s'était domicilié en Suisse seulement en 2009. Auparavant il n'était pas assujéti en Suisse sur le revenu et sur la fortune. Il n'y avait pas eu de reprise au niveau de l'impôt anticipé antérieurement à 2009 uniquement en raison de la prescription.

Enfin, les explications de l'appelant selon lesquelles l'AFC était consciente du fait qu'il avait accepté de payer les montants requis uniquement pour des raisons commerciales étaient fausses, infondées et au demeurant de nature appellatoire. La reprise de l'impôt anticipé était basée exclusivement sur le contrôle des comptes et la révision opérée dans la société C_____ SA. Elle était totalement indépendante des enjeux économiques ou contractuels auxquels la société devait faire face, qui

n'influaient aucunement sur le contrôle opéré. L'AFC ne doutait nullement du bien-fondé de la créance fiscale réclamée. Elle avait consenti à mettre fin à son contrôle en cas d'acceptation de ses prétentions telles que fixées à bien plaie dans le décompte du 4 novembre 2015, tout en indiquant que l'Administration fiscale du canton de Genève n'était pas liée par cet accord. Par le paiement sans réserve de l'impôt anticipé tel qu'arrêté par l'AFC et en ayant renoncé à requérir une décision susceptible de recours, la société C_____ SA avait reconnu le bien-fondé des prétentions fiscales de l'AFC.

d.b. L'AFC a produit un bordereau de trois pièces complémentaires à l'appui de ses écritures.

e. Les parties ont été informées par courriers de la CPAR du 2 avril 2020, auxquels elles n'ont pas réagi, que la cause serait gardée à juger au 30 avril 2020.

D. A_____ est né le _____ 1963. Il est de nationalité italienne et au bénéfice d'un permis C. Il vit en concubinage et est père d'une fille de 14 ans. Depuis 2016, il est domicilié à M_____ (canton de Schwytz). Il n'a pas terminé ses études et n'est titulaire d'aucun diplôme. Il a commencé à travailler très tôt dans le domaine de la restauration en Italie.

Il a développé les concepts de restauration « F_____ » et « N_____ ». Actionnaire de C_____ SA depuis sa constitution en 2002, il en est l'administrateur depuis 2009. Il estime ses revenus mensuels à environ CHF 10'000.- nets en lien avec C_____ SA et toutes ses activités. Il n'a pas d'autres sources de revenus. Ses charges sont à peu près équivalentes à ses revenus. Sa fortune est constituée par C_____ SA, N_____ HOLDING et d'autres sociétés.

Selon l'extrait de son casier judiciaire suisse, A_____ n'a pas d'antécédents.

EN DROIT :

1. 1.1. L'appel est recevable pour avoir été interjeté et motivé selon la forme et dans les délais prescrits (art. 398 et 399 CPP).

La partie qui attaque seulement certaines parties du jugement est tenue d'indiquer dans la déclaration d'appel, de manière définitive, sur quelles parties porte l'appel, à savoir (art. 399 al. 4 CPP) : la question de la culpabilité, le cas échéant en rapport avec chacun des actes (let. a) ; la quotité de la peine (let. b) ; les mesures qui ont été ordonnées (let. c) ; les prétentions civiles ou certaines d'entre elles (let. d) ; les

conséquences accessoires du jugement (let. e) ; les frais, les indemnités et la réparation du tort moral (let. f) ; les décisions judiciaires ultérieures (let. g).

La Chambre limite son examen aux violations décrites dans l'acte d'appel (art. 404 al. 1 CPP).

1.2. Conformément à l'art. 129 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ ; E 2 05), lorsque des contraventions font seules l'objet du prononcé attaqué et que l'appel ne vise pas une déclaration de culpabilité pour un crime ou un délit, la direction de la procédure de la juridiction d'appel est compétente pour statuer.

1.3. En matière contraventionnelle, l'appel ne peut être formé que pour le grief que le jugement est juridiquement erroné ou que l'état de fait a été établi de manière manifestement inexacte ou en violation du droit. Aucune nouvelle allégation ou preuve ne peut être produite (art. 398 al. 4 CPP).

Le pouvoir d'examen de l'autorité d'appel est ainsi limité dans l'appréciation des faits à ce qui a été établi de manière arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 6B_362/2012 du 29 octobre 2012 consid. 5.2). Il s'agit là d'une exception au principe du plein pouvoir de cognition de l'autorité de deuxième instance qui conduit à qualifier d'appel "*restreint*" cette voie de droit (arrêt du Tribunal fédéral 1B_768/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.1).

Le libre pouvoir de cognition dont elle dispose en droit confère à l'autorité cantonale la possibilité, si cela s'avère nécessaire pour juger du bien-fondé ou non de l'application d'une disposition légale, d'apprécier des faits que le premier juge a omis d'examiner, lorsque ceux-ci se révèlent être pertinents (arrêt du Tribunal fédéral 6B_1247/2013 du 13 mars 2014 consid. 1.3).

1.4.1. En application de l'art. 389 al. 1 CPP, la procédure d'appel se fonde sur les preuves administrées pendant la procédure préliminaire et la procédure de première instance.

Si ce principe laisse la place à des exceptions (art. 389 al. 2 et 3 CPP), ce n'est pas le cas lorsque l'appel porte sur une contravention (art. 406 al. 1 let. c CPP cum art. 398 al. 4 CPP). L'art. 398 al. 4 dernière phrase CPP prévoit en effet que lorsque seules des contraventions ont fait l'objet de la procédure de première instance aucune nouvelle allégation ou preuve ne peut être produite, au motif qu'il s'agit d'une voie d'appel où la juridiction d'appel ne revoit pas les faits mais se contente de corriger l'état de fait si celui-ci est entaché d'une erreur grossière (A. KUHN / Y. JEANNERET (éds), Commentaire romand : Code de procédure pénale suisse, Bâle 2011, n. 30 ad art. 398).

1.4.2. Le présent appel porte sur une contravention, de sorte que la production de pièces nouvelles en appel est prohibée. Il ne sera ainsi pas tenu compte des pièces produites en appel par les parties, celles-ci n'étant en tout état de cause pas susceptibles d'influer sur l'issue de la procédure et ayant pour partie déjà été produites lors de la procédure préliminaire.

- 2. 2.1.** Le principe *in dubio pro reo*, qui découle de la présomption d'innocence, garantie par l'art. 6 ch. 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH ; RS 0.101) et, sur le plan interne, par les art. 32 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) et 10 al. 3 CPP, concerne tant le fardeau de la preuve que l'appréciation des preuves.

En tant que règle sur le fardeau de la preuve, ce principe signifie qu'il incombe à l'accusation d'établir la culpabilité de l'accusé, et non à ce dernier de démontrer son innocence. Il est violé lorsque le juge rend un verdict de culpabilité au seul motif que l'accusé n'a pas prouvé son innocence ; lorsqu'il résulte du jugement que, pour être parti de la fausse prémisse qu'il incombait à l'accusé de prouver son innocence, le juge l'a condamné parce qu'il n'avait pas apporté cette preuve (ATF 127 I 38 consid. 2a p. 40 et les arrêts cités) ou encore lorsque le juge condamne le prévenu au seul motif que sa culpabilité est plus vraisemblable que son innocence (arrêts du Tribunal fédéral 6B_1145/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.2 ; 6B_748/2009 du 2 novembre 2009 consid. 2.1).

Comme principe présidant à l'appréciation des preuves, la présomption d'innocence est violée si le juge du fond se déclare convaincu de faits défavorables à l'accusé sur lesquels, compte tenu des éléments de preuve qui lui sont soumis, il aurait au contraire dû, objectivement, éprouver des doutes. Il ne doit pas s'agir de doutes abstraits ou théoriques, qui sont toujours possibles ; ces principes sont violés lorsque l'appréciation objective de l'ensemble des éléments de preuve laisse subsister un doute sérieux et insurmontable quant à la culpabilité de l'accusé, autrement dit lorsque le juge du fond retient un état de fait défavorable à l'accusé alors qu'il existe un doute raisonnable quant au déroulement véritable des événements (ATF 127 I 38 consid. 2a p. 41 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_784/2011 du 12 mars 2012 consid. 1.1).

2.2. Lorsque l'appréciation des preuves et la constatation des faits sont critiquées en référence au principe *in dubio pro reo*, celui-ci n'a pas de portée plus large que l'interdiction de l'arbitraire (ATF 138 V 74 consid. 7 p. 82).

Une décision n'est pas arbitraire du seul fait qu'elle apparaît discutable ou même critiquable ; il faut qu'elle soit manifestement insoutenable, et cela non seulement dans sa motivation mais aussi dans son résultat. En matière d'appréciation des

preuves et d'établissement des faits, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266 et les références citées).

2.3.1. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment pour le justiciable le droit de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222 s. ; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299).

2.3.2. Le droit d'être entendu est certes une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 226 s. et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 1B_24/2015 du 19 février 2015 consid. 2.1).

2.4. Le principe de la bonne foi, concrétisé à l'art. 3 al. 2 let. a CPP, ne concerne en procédure pénale pas seulement les autorités pénales mais le cas échéant les différentes parties, y compris le prévenu. On déduit en particulier de ce principe l'interdiction des comportements contradictoires (ATF 143 IV 117 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_35/2017 du 26 février 2018 consid. 3.2).

2.5.1. Selon l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions. L'art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (ci-après: OIA) prévoit qu'est un rendement imposable d'actions, parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation

est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation etc.).

Selon la jurisprudence constante, encore rappelée dans un arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2018 (2C_382/2018), est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1 ; 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2).

2.5.2. Aux termes de l'art. 10 al. 1 LIA, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable. Par ailleurs, l'art. 38 al. 2 LIA dispose que le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt (art. 16), remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (art. 19 et 20).

2.5.3. L'art. 61 let. a LIA dispose que celui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers, soustrait des montants d'impôt anticipé à la Confédération, encourt, pour soustraction d'impôt, une amende jusqu'à concurrence de 30 000 francs ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait, à moins que l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif ne soit applicable.

L'infraction de soustraction comprend, en plus de la faute (intention ou négligence), trois éléments constitutifs objectifs: une atteinte portée aux intérêts financiers de la collectivité, un certain comportement du contribuable ou du bénéficiaire de la prestation soumise à impôt anticipé ou d'un tiers ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement de l'auteur et le résultat dommageable pour la collectivité (HENRI TORRIONE, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA in Les procédures en droit fiscal*, 3e éd., Berne 2015, p. 992).

Les conditions de la soustraction sont remplies aussi dans le cas où une société anonyme fait une prestation appréciable en argent – aisément reconnaissable comme telle pour les participants – sans toutefois déclarer ou payer spontanément l'impôt anticipé. Cela vaut aussi pour les distributions dissimulées de bénéfices, comme par exemple le fait pour une SA d'assumer des frais d'entretien d'un actionnaire ou de sa famille ou le fait de ne pas refacturer des dépenses privées ou de les facturer à un montant insuffisant (HENRI TORRIONE, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la*

TVA in *Les procédures en droit fiscal*, 3e éd., Berne 2015, p. 995 et 996). L'avantage peut aussi consister en ce que des versements qu'obtient la société ne sont pas comptabilisés par celle-ci comme rendement, mais distribués directement aux actionnaires ou à des personnes la ou les touchant de près (ATF 119 Ib 116 consid. 2 et les références cités ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 3.3.2).

Les sociétés appartenant à un même groupe doivent, sauf disposition contraire, être traitées fiscalement comme des entités juridiques indépendantes. Les opérations qu'elles réalisent entre elles doivent ainsi intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence et obéir aux conditions du marché (principe du « *dealing at arm's length* »). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (cf. ATF 131 I 722 consid. 4.1 et 119 Ib 116 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-579/2009 du 29 août 2011 consid. 3.2). A défaut, l'AFC est fondée à considérer qu'il s'agit de mises à disposition d'actifs de la société en faveur de son actionnaire, sans contre-prestation correspondante, à savoir de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5433/2015 précité consid. 3.3.3).

2.5.4. Aux termes de l'art. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA ; RS 313.0), les dispositions générales du code pénal suisse sont applicables aux actes réprimés par la législation administrative fédérale, à moins que la présente loi ou une loi administrative spéciale n'en dispose autrement.

2.5.5. Conformément à l'art. 12 al. 2 CP, agit intentionnellement quiconque commet un crime ou un délit avec conscience et volonté. L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel). Le dol éventuel suppose que l'auteur, qui ne veut pas le résultat dommageable pour lui-même, envisage le résultat de son acte comme possible et l'accepte au cas où il se produirait (ATF 133 IV 9 consid. 4.1 ; 131 IV 1 consid. 2.2 ; 130 IV 58 consid. 8.2). La différence entre le dol éventuel et la négligence consciente réside dans la volonté de l'auteur et non dans la conscience. Dans les deux cas, l'auteur est conscient que le résultat illicite pourrait se produire, mais, alors que celui qui agit par négligence consciente escompte qu'il ne se produira pas, celui qui agit par dol éventuel l'accepte pour le cas où il se produirait (ATF 133 IV 9 consid. 4).

2.5.6. Aux termes de l'art. 6 al. 1 DPA, lorsqu'une infraction est commise dans la gestion d'une personne morale, d'une société en nom collectif ou en commandite, d'une entreprise individuelle ou d'une collectivité sans personnalité juridique ou de quelque autre manière dans l'exercice d'une activité pour un tiers, les dispositions

pénales sont applicables aux personnes physiques qui ont commis l'acte. L'alinéa 2 de l'art. 6 DPA prévoit en outre que le chef d'entreprise, l'employeur, le mandant ou le représenté qui, intentionnellement ou par négligence et en violation d'une obligation juridique, omet de prévenir une infraction commise par le subordonné, le mandataire ou le représentant ou d'en supprimer les effets, tombe sous le coup des dispositions pénales applicables à l'auteur ayant agi intentionnellement ou par négligence.

2.5.7. L'art. 716a de la loi fédérale du 30 mars 2011 complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations ; RS 220) dispose que le conseil d'administration a les attributions intransmissibles et inaliénables suivantes: 1. exercer la haute direction de la société et établir les instructions nécessaires; 2. fixer l'organisation; 3. fixer les principes de la comptabilité et du contrôle financier ainsi que le plan financier pour autant que celui-ci soit nécessaire à la gestion de la société; 4. nommer et révoquer les personnes chargées de la gestion et de la représentation; 5. exercer la haute surveillance sur les personnes chargées de la gestion pour s'assurer notamment qu'elles observent la loi, les statuts, les règlements et les instructions données; 6. établir le rapport de gestion; préparer l'assemblée générale et exécuter ses décisions; 7. informer le juge en cas de surendettement. Par ailleurs, les membres du conseil d'administration, de même que les tiers qui s'occupent de la gestion, exercent leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et veillent fidèlement aux intérêts de la société (art. 717 al. 1 CO).

2.6. L'art. 21 CP prévoit que quiconque ne sait ni ne peut savoir au moment d'agir que son comportement est illicite n'agit pas de manière coupable. Le juge atténue la peine si l'erreur était évitable.

L'erreur sur l'illicéité vise le cas où l'auteur agit en ayant connaissance de tous les éléments constitutifs de l'infraction, et donc avec intention, mais en croyant par erreur agir de façon licite (ATF 129 IV 238 consid. 3.1 ; cf. ATF 141 IV 336 consid. 2.4.3). La réglementation relative à l'erreur sur l'illicéité repose sur l'idée que le justiciable doit faire tout son possible pour connaître la loi et que son ignorance ne le protège que dans des cas exceptionnels (ATF 129 IV 238 consid. 3.1 ; arrêts 6B_524/2016 du 13 février 2017 consid. 1.3.2; 6B_1102/2015 du 20 juillet 2016 consid. 4.1). Pour exclure l'erreur de droit, il suffit que l'auteur ait eu le sentiment de faire quelque chose de contraire à ce qui se doit ou qu'il eût dû avoir ce sentiment (ATF 104 IV 217 consid. 2 ; arrêt 6B_524/2016 du 13 février 2017 consid. 1.3.2). Toutefois, la possibilité théorique d'apprécier correctement la situation ne suffit pas à exclure l'application de l'art. 21, 1^{ère} phrase, CP. Ce qui est déterminant c'est de savoir si l'erreur de l'auteur peut lui être reprochée (ATF 116 IV 56 consid. II.3a p. 68 ; arrêt 6B_784/2018 du 4 octobre 2018 consid. 1.1.2).

Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que seul celui qui avait des "raisons suffisantes de se croire en droit d'agir" pouvait être mis au bénéfice de l'erreur sur l'illicéité. Une raison de se croire en droit d'agir est "suffisante" lorsqu'aucun reproche ne peut être adressé à l'auteur du fait de son erreur, parce qu'elle provient de circonstances qui auraient pu induire en erreur toute personne consciencieuse (ATF 128 IV 201 consid. 2 ; ATF 98 IV 293 consid. 4a ; arrêt 6B_403/2013 du 27 juin 2013 consid. 1.1).

La tolérance constante de l'autorité – administrative ou pénale – à l'égard d'un comportement illicite déterminé peut, dans certains cas, constituer une raison suffisante de se croire en droit d'agir (ATF 91 IV 201 consid. 4). Ainsi, il existe des raisons suffisantes excluant la nécessité de réflexions supplémentaires lorsque la police a toléré des comportements semblables depuis longtemps. Il en va de même en présence d'une pratique constante et non contestée. En revanche, le simple fait que l'autorité n'intervienne pas ne suffit pas pour admettre l'existence d'une erreur de droit (ATF 128 IV 201 consid. 2 ; arrêt 6S.46/2002 du 24 mai 2002 consid. 4b, publié *in* SJ 2002 I 441; TRECHSEL/JEAN-RICHARD, *Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar*, 3^e éd., 2018, n° 9 *ad* art. 21 CP).

- 3. 3.1.1.** En l'espèce, l'appelant invoque une violation de son droit d'être entendu, le TP n'ayant pas évoqué dans son jugement l'email du 13 octobre 2015 de l'AFC pourtant produit en audience de jugement, lequel démontrait que l'AFC avait fourni une garantie qu'aucune procédure pénale ne serait ouverte.

Le premier juge n'a certes pas mentionné ce document dans son jugement. Toutefois, à supposer que le droit d'être entendu de l'appelant eût ainsi été violé par le TP, force est de constater qu'il peut être réparé devant la cour cantonale qui dispose de tous les éléments lui permettant de prendre une décision au fond. En effet, le vice n'est pas particulièrement grave et le renvoi de la cause à l'instance inférieure, auquel l'appelant ne conclut au demeurant pas, constituerait une vaine formalité prolongeant la procédure de manière incompatible avec l'intérêt de l'appelant à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable.

Il ressort du dossier que l'AFC avait expressément informé l'appelant, par courrier du 4 novembre 2015, que le règlement des prétentions de l'AFC mettrait un terme au contrôle à la date du 31 décembre 2015, mais que l'état de fait constaté constituait une soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 LIA et que l'ouverture d'une procédure pénale était réservée. Suite à ce courrier sans équivoque, A_____ a payé, sans réserve, les montants requis. L'existence de l'email antérieur de l'AFC datant du 13 octobre 2015 n'y change rien. Cet email n'indique aucunement – pas même implicitement – qu'aucune procédure pénale ne serait ouverte si ses prétentions étaient payées. A cet égard, ses allégués en première instance selon lesquels il

n'aurait jamais accepté de payer si un volet pénal devait être ouvert sont douteux au vu du texte clair du courrier du 4 novembre précité.

Il est ainsi retenu, avec le premier juge, que l'AFC avait dûment, et préalablement au paiement des montants requis, informé l'appelant qu'une procédure pénale pouvait être ouverte.

Ce premier grief sera dès lors rejeté.

3.1.2. Au vu de ce qui précède, le grief de l'appelant en violation du principe de la bonne foi par l'AFC sera également rejeté, cette dernière n'ayant jamais fourni de garantie qu'aucune procédure pénale ne serait ouverte en cas de règlement *a posteriori* des montants soustraits de l'impôt anticipé, ni adopté en la circonstance un comportement contradictoire.

3.2.1. A_____ allègue qu'il n'était pas l'ayant droit économique de D_____ LTD et donc le bénéficiaire final des supposées prestations appréciables en argent opérées par C_____ SA et soumises à l'impôt anticipé, si bien qu'aucune soustraction d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA *cum* art. 6 DPA ne pouvait être retenue à son encontre.

Ces allégations sont toutefois en parfaite contradiction avec les éléments de la procédure. Il ressort du dossier que D_____ LTD était la société-mère de C_____ SA, dont il était actionnaire unique. Elle était également détentrice de la marque créée par l'appelant. Elle figurait dans l'état des titres de ses déclarations fiscales 2009 à 2011. Dès 2012, soit dès la constitution de la société I_____ SA au Luxembourg et le transfert de la titularité de la marque à cette dernière, D_____ LTD n'est plus mentionnée dans ses déclarations fiscales comme lui appartenant.

Les explications de A_____ selon lesquelles la société figurait parmi la liste de ses actifs en raison d'une erreur de la part de ses conseillers fiscaux sont dénuées de toute crédibilité. L'appelant ne fournit d'ailleurs aucun élément objectif permettant d'accréditer sa thèse, comme par exemple des notes ou des échanges de correspondance à ce propos.

Ses explications complémentaires selon lesquelles D_____ LTD n'était qu'une société tierce à laquelle il avait cédé sa marque « F_____ » et avec laquelle il était en affaires par le biais de sa société C_____ SA ne sont pas plus crédibles. L'on peine en effet à comprendre, et l'appelant ne l'explique pas, alors qu'il lui aurait été aisé de le faire en cours de procédure, la justification économique d'une telle structure. L'on ne saisit en effet pas l'intérêt de céder sa marque à une société tierce et parallèlement constituer une société à Genève, C_____ SA, pour développer et gérer ladite marque cédée. Bien au contraire, ce faisant, l'appelant aurait perdu une

partie des bénéficiaires découlant des royalties de sa marque. Il ne fournit par ailleurs aucun élément quant aux conditions de cession de sa marque à la société « tierce » D_____ LTD, notamment son prix, ni d'ailleurs celui auquel il aurait par la suite racheté la marque à travers sa société luxembourgeoise I_____ SA.

Il convient de souligner que A_____ a lui-même indiqué en cours de procédure qu'il avait constitué la société I_____ SA au Luxembourg en 2012 puisque « *ce n'était plus possible avec la BVI (ndr : D_____ LTD)* », et qu'à ce moment-là il avait procédé à toutes les compensations de créances entre les différentes sociétés.

En outre, le TP a relevé qu'à la date du 12 novembre 2019, D_____ LTD avait son adresse auprès de l'Etude d'avocats de Me K_____, sise à Genève, et l'appelant a admis que celle-ci était en charge, du moins temporairement, de la gestion de la société, étant précisé que Me K_____, son ancien avocat, était également l'actuel directeur de C_____ SA.

Force est de constater que les diverses sociétés susmentionnées sont intimement liées et que l'appelant a toujours été, directement ou indirectement par l'intermédiaire de ses associés à Monaco depuis 2012, l'ayant droit économique de D_____ LTD. Il convient également de retenir que, contrairement à ses allégations, il a toujours été le détenteur de sa marque « F_____ » et que la cession de celle-ci entre ses différentes sociétés ne s'est pas effectuée conformément aux conditions du marché. Le système de rétrocessions de royalties entre D_____ LTD et C_____ SA, mis en place en 2002, n'était pas d'avantage justifié commercialement, cela d'autant plus qu'à teneur des pièces au dossier D_____ LTD n'est devenue titulaire de la marque qu'en 2007.

L'appelant ne peut pas se réfugier derrière le fait que formellement l'ayant droit économique de D_____ LTD était son ancienne associée L_____. Au contraire, il convient de retenir qu'il cherchait par ce procédé à dissimuler cette société.

Il sera dès lors retenu, avec l'AFC, que la structure mise en place par A_____ avait pour but de déplacer la titularité de sa marque aux BVI, juridiction à fiscalité douce voire inexistante, puis, lorsque selon ses propres explications cela n'a plus été possible, au Luxembourg, par le biais de sa nouvelle société I_____ SA – l'activité opérationnelle, elle, ayant toujours été menée depuis C_____ SA, à Genève. Cette structure lui permettait ainsi de bénéficier, alors qu'il était actionnaire de C_____ SA, de dividendes dissimulés versés sous la forme de supposées rétrocessions de royalties à D_____ LTD dont il était le bénéficiaire final, et d'ainsi éluder ces montants de l'impôt anticipé.

L'appelant n'a en définitive fourni aucun élément objectif permettant de contredire les conclusions de l'AFC et d'expliquer l'éventuelle justification économique de la structure mise en place.

Il les a au contraire reconnues en payant les montants requis par cette dernière. Il ressort en effet du dossier que l'analyse juridique et fiscale de l'AFC, que A_____ conteste aujourd'hui, a été dûment soumise à l'appelant par courrier du 4 novembre 2015 et que c'est suite à ce courrier, en date du 3 décembre 2015, qu'il a payé, sans émettre la moindre réserve, les montants requis. Ce faisant, et en renonçant à faire valoir ses droits, *a fortiori* assisté d'un conseil juridique, il doit se laisser opposer qu'il a accepté les prétentions de l'AFC ainsi que les raisonnements juridique et fiscal qui les sous-tendaient.

L'appelant a par ailleurs lui-même indiqué en cours de procédure qu'il avait dû réparer les erreurs commises par ses conseillers fiscaux qui avaient engendré la présente procédure, en payant les montants requis par l'AFC au titre de l'impôt anticipé. Même s'il argue que les erreurs ne peuvent lui être attribuées, il reconnaît donc que les montants en cause ont été, à tort, soustraits de l'impôt anticipé.

Les explications de A_____ au stade de l'appel selon lesquelles l'AFC était consciente du fait qu'il avait accepté de payer ses prétentions uniquement pour des raisons commerciales ne sauraient être suivies, celles-ci ne trouvant aucun ancrage dans la procédure et n'étant en rien crédibles au vu de ce qui précède.

A l'instar du premier juge, qui n'est nullement tombé dans l'arbitraire dans son appréciation des faits, il doit ainsi être retenu que l'appelant était bien l'ayant droit économique de D_____ LTD et qu'en payant les montants requis par l'AFC, il a reconnu que ceux-ci avaient été indûment soustraits de l'impôt anticipé.

3.2.2. A_____ relève encore qu'il ne peut y avoir de soustraction intentionnelle d'impôt au sens de l'art. 61 let. a LIA *cum* art. 6 DPA sur des montants qui n'ont en réalité pas été versés à D_____ LTD mais exclusivement comptabilisés.

Les explications de l'appelant, ayant varié en cours de procédure, ne revêtent aucune crédibilité. Il a d'abord expliqué que ce n'était pas C_____ SA qui devait verser des royalties à D_____ LTD mais l'inverse. Il a ensuite admis que c'était bien la première citée qui devait des montants à la seconde mais que ceux-ci n'avaient pas été versés, par manque d'argent, mais uniquement comptabilisés. Or à suivre ses explications, l'on peine à comprendre, et ce dernier ne l'explique pas alors qu'il lui aurait été loisible de le faire, l'intérêt de comptabiliser le versement de montants si celui-ci n'a en réalité pas eu lieu – si ce n'est pour réduire le bénéfice imposable de la société débitrice, ce que l'appelant conteste. C'est d'autant moins crédible que D_____ LTD, société supposément tierce, n'aurait jamais réclamé ses créances pourtant dues et exigibles, sur une période s'étendant de 2009 à 2011, à teneur du dossier.

L'appelant argue encore vainement n'avoir personnellement encaissé aucun montant provenant des royalties comptabilisées dans les comptes de C_____ SA. Or c'est précisément le fait d'avoir mis en place une structure lui permettant de ne pas comptabiliser des montants normalement dus à C_____ SA dans le bilan de cette dernière, de les inscrire au bénéfice de D_____ LTD, d'encaisser ensuite les montants litigieux de façon dissimulée de la part de D_____ LTD et ainsi de permettre à C_____ SA d'éluider l'impôt anticipé, qui lui est reproché par l'AFC. Il ressort en outre du dossier que l'appelant a bien perçu des montants de D_____ LTD, pour lesquels il ne fournit d'ailleurs aucune explication, puisqu'il avait des créances à son égard pour les années fiscales en cause, et que celles-ci doivent être considérées comme ayant été réglées n'étant plus mentionnées dans ses déclarations fiscales dès 2012.

En tout état, l'appelant a expliqué avoir procédé, en 2012, à la mise à niveau de toutes les créances entre D_____ LTD et C_____ SA, en compensant les montants dus à la première citée avec la cession de sa société en nom propre à Monaco. Dès lors, il convient de considérer que les montants dus à D_____ LTD, dont il a en définitive bénéficié en tant qu'ayant droit économique, ont bien été comptabilisés dans les charges de C_____ SA.

Faute de plus amples explications pertinentes et objectives de la part de l'appelant sur ce qui précède, la CPAR ne saurait remettre en cause l'analyse de l'AFC, selon laquelle les montants versés, à tout le moins par compensation de créances, à D_____ LTD revêtent la qualité de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé, cela d'autant plus que, comme retenu plus haut, celle-ci a été dûment soumise à A_____ et acceptée par ce dernier par le paiement des montants de l'impôt soustrait.

3.2.3. En ne déclarant pas les montants susmentionnés, qualifiés à juste titre de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé, A_____ a réalisé une soustraction d'impôt causant de la sorte une atteinte aux intérêts financiers de la collectivité équivalant aux montants soustraits pour les années fiscales 2010 et 2011 (les montants versés durant l'exercice fiscal 2009 étant atteints par la prescription). Il a ainsi, en sa qualité d'actionnaire et d'administrateur unique de C_____ SA, réalisé les éléments objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA *cum* art. 6 al. 1 et 2 DPA.

Il en va de même des frais de véhicule pour l'année 2013, ce que l'appelant ne conteste au demeurant pas, étant silencieux sur ce point dans ses écritures d'appel.

3.2.4. A_____ allègue encore qu'aucune intention ne peut lui être reprochée puisqu'à l'époque de la mise en place de la structure litigieuse, il n'était pas administrateur de la société C_____ SA.

Il a été retenu que l'appelant, ayant toujours été, de ses propres aveux, le moteur du développement de la marque « F_____ » et souhaitant transférer en Suisse ses activités, a constitué la structure litigieuse dont il était aux commandes dans le but de se distribuer des dividendes de façon dissimulée sans avoir à les comptabiliser dans le rendement de C_____ SA. S'il n'était pas formellement administrateur de C_____ SA lors de sa constitution en 2002 et ce jusqu'en 2009, c'était en raison de son domicile à l'étranger. Il en était en revanche déjà l'actionnaire unique. A_____ ne peut donc pas sous-entendre, comme il le fait, avoir repris la tête d'une société dont il ne connaissait rien et ne s'être ainsi jamais aperçu des problématiques posées par la structure litigieuse.

Même à supposer que, lors de la mise en place de la structure et la constitution de C_____ SA en 2002, dont il n'était pas encore administrateur, les considérations liées à l'impôt anticipé lui avaient échappées, il aurait eu largement le temps de régulariser la situation par la suite lorsqu'il en a formellement endossé le rôle. Il ne peut pas se réfugier derrière le fait qu'il n'avait jamais décelé une éventuelle non-conformité de la structure mise en place avec les règles fiscales suisses dès lors qu'elle n'avait jamais donné lieu à aucune question ni investigation de la part de l'AFC durant 14 ans, étant précisé d'une part que de 2002 à 2009, l'appelant n'était pas assujéti de façon illimitée en Suisse et d'autre part que l'impôt anticipé repose sur une base d'auto-taxation. Il appartient ainsi au contribuable de déclarer – et non à l'AFC de découvrir – les dividendes ou prestations appréciables en argent versés par la société.

A_____ ne peut pas non plus arguer du fait qu'il méconnaissait les règles en la matière et qu'aucun de ses conseillers fiscaux successifs n'avaient attiré son attention sur ces aspects. En tant qu'administrateur de C_____ SA durant les périodes fiscales en cause, il était en effet – de façon intransmissible et inaliénable – le responsable de la haute direction de la société et de la haute surveillance des personnes chargées de la gestion pour s'assurer qu'elles respectent l'ordre légal (art. 716a al. 1 ch. 1 al. 5 CO). Il lui appartenait à ce titre d'établir les instructions nécessaires (art. 716a al. 1 ch. 1 CO). Le fait de méconnaître les obligations légales en lien avec l'impôt anticipé comme il le prétend, ne le déliait pas de ses devoirs de haute direction et de surveillance, *a fortiori* en tant qu'administrateur unique. S'il ne disposait pas des connaissances nécessaires lui permettant de surveiller le travail de ses délégués, il lui appartenait de se renseigner de façon proactive. Une telle ignorance démontrerait ainsi au contraire qu'il n'a pas rempli ses obligations du droit des sociétés, acceptant ainsi le risque de ne pas se conformer aux dispositions légales et fiscales suisses. C'est sans compter qu'au vu de la structure mise en place, l'attention de l'administrateur qu'il était ne pouvait qu'être concrètement éveillée concernant la question fiscale.

3.2.5. Au vu de ce qui précède, il sera retenu que l'appelant a, avec conscience et volonté, du moins sous la forme du dol éventuel, réalisé les conditions de l'art. 61 let. a LIA *cum* 6 al. 1 et 2 DPA.

Le verdict de culpabilité de ce chef sera confirmé et l'appel rejeté.

3.3. A_____ invoque enfin une erreur sur l'illicéité, alléguant avoir été contraint, au vu de son manque de connaissance en la matière, de se fier aux réponses positives de ses mandataires s'agissant de l'impôt anticipé. Il n'aurait ainsi pas eu conscience d'avoir adopté un comportement illicite.

La configuration prévue à l'art. 21 CP ne trouve pas à s'appliquer dans le cas présent, dans la mesure où aucun élément du dossier ne permet de retenir que l'appelant croyait par erreur, bien qu'ayant réalisé les éléments de l'infraction de soustraction d'impôt avec conscience et volonté, agir de façon licite. L'appelant n'allègue pas que tel aurait été le cas, notamment que l'AFC aurait toléré qu'il élude des montants de l'impôt anticipé si bien qu'il se croyait en droit d'agir ainsi. Au contraire, il conteste avoir réalisé les éléments de l'infraction de soustraction d'impôt anticipé.

Partant, il ne saurait être mis au bénéfice d'une erreur sur l'illicéité et même si tel avait été le cas, elle n'en aurait pas moins été inexcusable, si bien qu'il n'aurait pas pu s'en prévaloir à bon escient.

Ce grief sera rejeté.

4. 4.1.1. L'art. 61 LIA prévoit le prononcé d'une amende jusqu'à concurrence de CHF 30'000.- ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait, à moins que l'art. 14 DPA (escroquerie) ne soit applicable.

4.1.2. Aux termes de l'art. 2 DPA, les dispositions générales du code pénal suisse sont applicables aux actes réprimés par la législation administrative fédérale, à moins que la présente loi ou une loi administrative spéciale n'en dispose autrement.

4.1.3. Les nouvelles dispositions sur le droit des sanctions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018. En l'espèce, l'application de l'ancien ou du nouveau droit ne conduit pas à une solution différente, de sorte que le nouveau droit ne s'applique pas au titre de "*lex mitior*".

4.1.4. L'art. 106 aCP prévoit que, sauf disposition contraire de la loi, le montant maximum de l'amende est de CHF 10'000.- (al. 1). Le juge prononce dans son jugement, pour le cas où, de manière fautive, le condamné ne paie pas l'amende, une peine privative de liberté de substitution d'un jour au moins et de trois mois au plus (al. 2). Le juge fixe l'amende et la peine privative de liberté de substitution en tenant

compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise (al. 3).

À l'instar de toute autre peine, l'amende doit donc être fixée conformément à l'art. 47 CP (arrêts du Tribunal fédéral 6B_337/2015 du 5 juin 2015 consid. 4.1 ; 6B_988/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.1 et 6B_264/2007 du 19 septembre 2007 consid. 4.5). Le juge doit ensuite, en fonction de la situation financière de l'auteur, fixer la quotité de l'amende de manière qu'il soit frappé dans la mesure adéquate (ATF 129 IV 6 consid. 6.1 in JdT 2005 IV p. 215 ; 119 IV 330 consid. 3 p. 337). La situation économique déterminante est celle de l'auteur au moment où l'amende est prononcée (arrêt du Tribunal fédéral 6B_547/2012 du 26 mars 2013 consid. 3.4 et les références citées).

Un jour de peine privative de liberté de substitution (art. 106 al. 2 CP) correspond schématiquement à CHF 100.- d'amende (R. ROTH / L. MOREILLON [éds], *Code pénal I : art. 1-100 CP*, Bâle 2009, n. 19 ad art. 106).

4.1.5. Aux termes de l'art. 47 CP, le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. Il prend en considération les antécédents et la situation personnelle de ce dernier ainsi que l'effet de la peine sur son avenir (al. 1). La culpabilité est déterminée par la gravité de la lésion ou de la mise en danger du bien juridique concerné, par le caractère répréhensible de l'acte, par les motivations et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures (al. 2).

4.1.6. L'art. 48 let. e CP conduit à l'atténuation de la peine à la double condition que l'intérêt à punir ait sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur se soit bien comporté dans l'intervalle. L'atténuation de la peine en raison du temps écoulé depuis l'infraction procède de la même idée que la prescription. L'effet guérisseur du temps écoulé, qui rend moindre la nécessité de punir, doit aussi pouvoir être pris en considération lorsque la prescription n'est pas encore acquise, si l'infraction est ancienne et si le délinquant s'est bien comporté dans l'intervalle. Cela suppose qu'un temps relativement long se soit écoulé depuis le jour de l'infraction jusqu'à celui où les faits sont définitivement constatés et que la prescription de l'action pénale est près d'être acquise. Cette condition est en tout cas réalisée lorsque les deux tiers du délai de prescription de l'action pénale sont écoulés. Le juge peut toutefois réduire ce délai pour tenir compte de la nature et de la gravité de l'infraction. Le juge doit se référer à la date à laquelle les faits ont été souverainement établis, et non au jugement de premier instance. Ainsi, lorsque le condamné a fait appel, il faut prendre en considération le moment où le jugement de seconde instance a été rendu dès lors que ce recours a un effet dévolutif (ATF 140 IV 145 consid. 3.1). Les délais de prescription spéciaux, plus courts que les délais

ordinaires, tel celui prévu par l'art. 109 CP pour les contraventions ou par l'art. 178 al. 1 CP pour les délits contre l'honneur, ne sont pas pris en considération (ATF 132 IV 1 consid. 6.1.1).

4.1.7. Selon l'art. 97 al. 3 CP, la prescription ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. Selon la jurisprudence, il faut entendre par jugement de première instance, au-delà duquel la prescription ne court plus, un jugement de condamnation ou d'acquittement (ATF 139 IV 62 consid. 1.5).

Dans le cas d'affaires pénales qui sont d'abord traitées en procédure administrative en vertu de la loi fédérale sur le droit pénal administratif, le prononcé pénal de l'administration (art. 70 DPA) qui succède au mandat de répression (art. 64 DPA) constitue la décision déterminante qui met fin à la prescription (ATF 139 IV 62 consid. 1.2 p. 65 ; ATF 142 IV 276 consid. 5.2). La prescription de l'action pénale cesse de courir au moment où le jugement de première instance a été rendu, et non pas au moment où il a été notifié (ATF 130 IV 101 consid. 2.3).

4.1.8. En cas de soustraction, de mise en péril de contributions ou d'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription, initialement de cinq ans (art. 11 al. 2 DPA) et augmenté à dix ans par l'art. 333 al. 6 let. a CP, a été limité à sept ans par la jurisprudence (cf. ATF 134 IV 328 consid. 2.1, JdT 2010 IV p. 164ss consid. 2.1).

Le *dies a quo* du délai de prescription de l'action pénale est le jour où l'auteur a exercé son activité coupable conformément à l'art. 98 let. a CP. En matière de soustraction d'impôts, le dépôt des comptes annuels inexacts à l'AFC constitue le départ de la prescription (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 4.3.3).

In casu, l'AFC a retenu à juste titre, et l'appelant ne le remet pas en cause, qu'il convenait de retenir, en l'absence de dépôt de comptes à l'AFC, que le *dies a quo* de la prescription de l'action pénale relatif aux soustractions poursuivies était fixé 30 jours après le terme du délai de six mois de l'art. 699 al. 2 CO pour l'approbation des comptes annuels. Le *dies a quo* pour les soustractions poursuivies pour l'exercice 2009 ont ainsi été fixées au 30 juillet 2010 (qui sont dès lors prescrites), celles concernant l'exercice 2010 au 30 juillet 2011, celles concernant l'exercice 2011 au 30 juillet 2012 et celles concernant l'exercice 2013 au 30 juillet 2014.

4.1.9. Selon l'art. 9 DPA, les dispositions du CP (art 49 CP) sur le concours d'infractions ou de lois pénales ne sont pas applicables aux amendes ou aux peines prononcées en conversion d'amendes.

4.1.10. Lorsque seules des contraventions ont fait l'objet de la procédure de première instance, la cognition de la juridiction d'appel s'agissant du contrôle de la fixation de la peine correspond à celle du Tribunal fédéral. Tant que la peine prononcée par le premier juge apparaît comme défendable, aucune correction de la quotité de la peine ne sera effectuée (A. DONATSCH / T. HANSJAKOB / V. LIEBER, *Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO)*, 2^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2014, n. 23 *ad* art. 398).

4.2. En l'espèce, la faute commise par l'appelant n'est pas négligeable, considérant qu'il a soustrait un impôt dont la perception repose sur une base de confiance avec le contribuable, causant un dommage à la collectivité, et réalisant de la sorte objectivement l'infraction la plus grave prévue dans la LIA.

Il a agi à de réitérées reprises sur une relativement longue période alors qu'il aurait pu en tout temps y mettre un terme.

Le montant soustrait à l'AFC est conséquent, mais il a en définitive été réparé.

Rien dans la situation personnelle de l'appelant n'explique ses agissements.

La prise de conscience et la collaboration du prévenu à la présente procédure sont tenues dans la mesure où il a nié l'évidence – ses allégations étant en contradiction manifeste avec les éléments recueillis dans la procédure. Il a également tenté de rejeter la responsabilité sur son entourage professionnel.

Il jouit financièrement d'une position favorable, étant toutefois observé que ses revenus actuels allégués apparaissent relativement modestes eu égard à sa qualité d'entrepreneur dont l'activité est diversifiée.

Le temps écoulé doit être mesuré à la date du prononcé pénal de l'AFC du 22 mai 2018. Ainsi, le prévenu pourrait bénéficier de cette circonstance atténuante s'agissant des soustractions reprochées pour les exercices 2010 et 2011. Il ne peut toutefois être retenu que le prévenu se soit bien comporté durant tout l'intervalle au sens de l'art. 48 let. e CP dans la mesure où il a poursuivi son activité jusqu'en 2014. Aussi, une réduction de peine ne s'impose pas. Concernant l'exercice 2013, les soustractions poursuivies sont considérées comme ayant été commises au 30 juillet 2014, soit moins de cinq ans (deux tiers du délai de prescription de sept ans) avant le prononcé pénal du 22 mai 2018, si bien que l'application de la circonstance atténuante du temps écoulé est exclue. Par ailleurs, la gravité objective des faits ne justifie d'aucune manière de prendre en considération un délai plus court que les deux tiers du délai de prescription. Il ressort du dossier que tant l'AFC que le TP ont néanmoins pris en compte l'écoulement du temps dans la fixation du montant de l'amende.

Aussi, tout bien pesé, l'amende de CHF 15'000.- fixée par le premier juge ne paraît pas critiquable. Elle sera confirmée, de même que la peine privative de liberté de substitution de 150 jours.

5. L'appelant, qui succombe, supportera les frais de la procédure envers l'État en CHF 2'000.- (art. 428 CPP et 14 al. 1 let. e du règlement fixant le tarif des frais en matière pénale du 22 décembre 2010 [RTFMP - E 4 10.03]).

Par identité de motifs, il ne lui sera pas alloué d'indemnité (art. 429 CPP).

**PAR CES MOTIFS,
LA COUR :**

Reçoit l'appel formé par A_____ contre le jugement JDTP/1785/2019 rendu le 17 décembre 2019 par le Tribunal de police dans la procédure P/9003/2019.

Le rejette.

Condamne A_____ aux frais de la procédure d'appel, en CHF 2'135.-, qui comprennent un émolument de CHF 2'000.-.

Confirme le jugement entrepris, dont le dispositif est le suivant :

"Déclare A_____ coupable de soustraction d'impôt (art. 61 let. a LIA).

Condamne A_____ à une amende de CHF 15'000.- (art. 106 CP).

Prononce une peine privative de liberté de substitution de 150 jours.

Dit que la peine privative de liberté de substitution sera mise à exécution si, de manière fautive, l'amende n'est pas payée.

Rejette les conclusions en indemnisation de A_____ (art. 429 CPP).

Condamne A_____ aux frais de la procédure, qui s'élèvent à CHF 2'282.-, y compris un émolument de jugement de CHF 700.- (art. 426 al. 1 CPP)."

Notifie le présent arrêt aux parties.

Le communique, pour information, au Tribunal de police, au Service des contraventions et à l'Office cantonal de la population du canton de Schwytz.

Siégeant :

Monsieur Pierre BUNGENER ; Monsieur Alexandre DA COSTA, greffier.

Le greffier :

Alexandre DA COSTA

Le président :

Pierre BUNGENER

Indication des voies de recours :

Conformément aux art. 78 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification avec expédition complète (art. 100 al. 1 LTF), par-devant le Tribunal fédéral (1000 Lausanne 14), par la voie du recours en matière pénale.

P/9003/2019

ÉTAT DE FRAIS

AARP/198/2020

COUR DE JUSTICE

Selon les art. 4 et 14 du règlement du 22 décembre 2010 fixant le tarif des frais et dépens en matière pénale (E 4 10.03).

Total des frais de procédure du Tribunal de police : CHF 2'282.00

Bordereau de frais de la Chambre pénale d'appel et de révision

Délivrance de copies et photocopies (let. a, b et c) CHF 0.00

Mandats de comparution, avis d'audience et divers (let. i) CHF 60.00

Procès-verbal (let. f) CHF 0.00

État de frais CHF 75.00

Émoluments de décision CHF 2'000.00

Total des frais de la procédure d'appel : CHF 2'135.00

Total général (première instance + appel) : CHF 4'417.00