



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

501 2025 21

Arrêt du 2 février 2026

Cour d'appel pénal

Composition

Président :

Michel Favre

Juges :

Dina Beti, Markus Ducret

Greffier :

Pascal Tabara

Parties

A. _____, **prévenu et appellant**, représenté par Me Justin Brodard,
avocat

contre

MINISTÈRE PUBLIC, intimé

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, partie
plaignante**

Objet

Escroquerie en matière de contributions (art. 14 DPA), soustraction
fiscale (art. 96 LTVA)

Appel du 17 février 2025 contre le jugement de la Juge de police de
l'arrondissement de la Gruyère du 10 janvier 2025

considérant en fait

A. A. _____ était l'administrateur président de B. _____ SA avec signature individuelle depuis 2003, avant d'en devenir l'administrateur unique le 13 mars 2014. Le but statutaire de la société est l'exécution de tous travaux d'isolation de sols, de revêtement de sols et la pose de chapes. Depuis le 20 février 2018, le précité est également l'administrateur unique de la société C. _____ SA, à D. _____, née de la transformation de la société E. _____ Sàrl, dont il était associé gérant avec signature individuelle et dont le but est l'exploitation d'une entreprise générale de construction ainsi que la réalisation de toutes opérations immobilières. Il est en outre administrateur avec signature individuelle de la société F. _____ SA, dont le but est de prendre des participations dans toutes entreprises, ainsi que de la société G. _____ SA, qui a pour but la réalisation de toutes opérations immobilières. Les fonctions de son épouse H. _____ en qualité d'administratrice secrétaire des trois dernières sociétés citées ont été radiées en date du 3 février 2020.

B. A l'occasion d'un contrôle effectué du 10 au 12 octobre 2017 portant sur les périodes fiscales 2012 à 2016 des sociétés B. _____ SA et E. _____ Sàrl, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a constaté plusieurs irrégularités. Ainsi, plusieurs paiements de clients en faveur de B. _____ SA – non comptabilisés – avaient été effectués sur des comptes bancaires dont A. _____ était le bénéficiaire. En outre, certaines factures de E. _____ Sàrl destinées aux clients mentionnaient la TVA due, alors que les copies de ces factures se trouvant dans la comptabilité ne comportaient aucune mention de la TVA.

Le 19 décembre 2017, l'AFC a arrêté la correction de l'impôt en sa faveur due par E. _____ Sàrl à CHF 9'473.-, montant que celle-ci a acquitté.

Une procédure pénale administrative en raison de soupçons d'infractions à la TVA commises au sein des sociétés B. _____ SA et E. _____ Sàrl au cours des périodes fiscales 2012 à 2016 a été ouverte contre A. _____ par ordonnance du 13 mai 2019, et étendue aux années 2017 et 2018 par ordonnance du 20 mai 2020.

Par décision de perception du 5 octobre 2021, l'AFC a arrêté la correction de l'impôt en sa faveur dû par l'assujettie B. _____ SA au montant de CHF 133'172.-, montant auquel devait s'ajouter l'intérêt moratoire à partir du 15 octobre 2015. Contestée par réclamation de l'assujettie du 3 novembre 2021, cette décision a été confirmée par décision sur réclamation de l'AFC du 16 septembre 2022. La société B. _____ SA ayant porté la cause au Tribunal administratif fédéral, ce dernier, par arrêt A-4704/2022 du 6 août 2024, a rejeté le recours, considérant que c'était à bon droit que l'AFC avait refusé la déduction d'un montant d'impôt préalable de CHF 119'359.89 revendiqué par l'assujettie, celle-ci n'ayant pas apporté la preuve suffisante de s'en être acquittée.

C. Par prononcé pénal du 16 septembre 2022, l'Administration fédérale des contributions (AFC), par la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, a reconnu A. _____ coupable d'escroquerie en matière de contributions et de soustraction de l'impôt durant les périodes fiscales 2012 à 2017 et l'a condamné à une amende de CHF 25'000.- et mis les frais de procédure, par CHF 1'970.- à sa charge. Le 23 septembre 2022, A. _____ a formulé une demande de jugement et, par acte du 16 août 2023, l'AFC a renvoyé la cause au Ministère public du canton de Fribourg pour jugement par un tribunal.

Par courrier du 18 septembre 2023, le Ministère public a, à son tour, renvoyé la cause à la Juge de police de l'arrondissement de la Gruyère.

D. Par jugement du 10 janvier 2025, A. _____ a été condamné par la Juge de police à une amende de CHF 25'000.- (ch. 2 et 3 du dispositif) pour escroquerie en matière de contributions et soustraction fiscale (ch. 1 du dispositif). Il a également été reconnu solidairement responsable du paiement du montant de CHF 130'749.- en capital à titre d'impôt (TVA) dû par la société B. _____ SA (ch. 4 du dispositif). Les frais de la procédure administrative de la procédure judiciaire ont été mis à sa charge (ch. 5 et 6 du dispositif) et aucune indemnité ne lui a été allouée (ch. 7 du dispositif).

La Juge de police a retenu en substance les faits suivants.

Lors des périodes fiscales 2012-2015, des paiements en faveur de la société B. _____ SA pour un montant global de CHF 1'542'046.- ont été effectués sur le compte privé du prévenu, ne laissant de ce fait aucune trace dans la comptabilité de la société. En percevant ces montants sur son compte privé, le prévenu a faussé la comptabilité de la société. L'atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité s'est élevée à CHF 115'933.-, soit la part d'impôt soustrait.

Durant la période fiscale 2017, un montant de CHF 200'016.- destiné à B. _____ SA a été encaissé sur un compte privé du prévenu, qui a de la sorte soustrait un impôt de CHF 14'816.-

Pendant les périodes fiscales 2012-2017, le prévenu, agissant au nom de la société E. _____ Sàrl, a établi deux factures par prestation, l'une pour le client, qui mentionnait la TVA, et l'autre, destinée à la comptabilité de la société E. _____ Sàrl, ne mentionnant pas la TVA. Par ce procédé, un montant de CHF 11'901.89 a été soustrait au détriment de l'Etat.

E. Par acte du 17 février 2025, A. _____ a déposé une déclaration d'appel motivée à l'encontre du jugement du 10 janvier 2025. Il conclut à son acquittement du chef d'inculpation d'escroquerie en matière de contributions et à sa condamnation pour soustraction d'impôt par négligence concernant la période fiscale 2012-2017 en lien avec la société E. _____ Sàrl. Il requiert en outre qu'il soit tenu compte de cet acquittement et de la requalification de l'infraction dans le cadre de la fixation de la peine, de la détermination de la peine par substitution, de la solidarité du paiement de l'amende et de la fixation des frais de procédure. Enfin, en ce qui concerne la quotité de la peine, il conteste l'appréciation de sa situation financière effectuée par la première juge au moment de fixer le montant de l'amende.

Le 23 avril 2025, l'appelant a donné son accord au traitement de la cause en procédure écrite et a confirmé la motivation et les conclusions de sa déclaration d'appel.

Le 7 mai 2025, le Ministère public a renoncé à déposer des observations et a conclu au rejet de l'appel. Quant à la Juge de police de l'arrondissement de la Gruyère, elle s'est référée au jugement attaqué et a conclu au rejet de l'appel. Enfin, l'AFC a déposé des observations en date du 26 mai 2025 et conclu au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement attaqué.

en droit

1. *Recevabilité*

1.1. La déclaration d'appel, déposée en temps utile contre un jugement final directement motivé rendu par un tribunal de première instance en matière de droit pénal administratif fédéral (art. 398 al. 1, 399 al. 1 et 3 CPP, applicable par renvoi de l'art. 80 de la loi du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA; RS 313.0]), est recevable, dans la mesure où le prévenu condamné a indubitablement qualité pour interjeter appel (art. 104 al. 1 let. a, 382 al. 1 et 399 al. 1 et 3 CPP).

1.2. La procédure écrite a été ordonnée dès lors que le prévenu y a expressément consenti et que les autres parties n'ont pas déclaré s'y opposer. Par ailleurs, l'appel porte sur un jugement de première instance rendu par un juge unique (art. 406 al. 2 let. b CPP).

Le mémoire d'appel doit alors être motivé et déposé dans le délai judiciaire fixé par la direction de la procédure (art. 406 al. 3 CPP). En l'espèce, l'appelant a déposé une déclaration d'appel motivée, munie d'une motivation conforme au prescrit de l'art. 385 al. 1 CPP.

L'appel est ainsi recevable à la forme.

1.3. Saisie d'un appel contre un jugement ne portant pas seulement sur des contraventions, la Cour d'appel pénal jouit d'un plein pouvoir d'examen sur tous les points attaqués du jugement (art. 398 al. 2 CPP). Elle revoit la cause librement en fait, en droit et en opportunité (art. 398 al. 3 CPP), sans être liée par les motifs invoqués par les parties, ni par leurs conclusions, sauf lorsqu'elle statue sur l'action civile (art. 391 al. 1 CPP). Elle n'examine toutefois que les points attaqués du jugement de première instance, sauf s'il s'agit de prévenir – en faveur de l'appelant – des décisions illégales ou inéquitables (art. 404 CPP).

En l'espèce, l'appelant conclut à son acquittement du chef d'inculpation d'escroquerie en matière de contributions et à la requalification de l'infraction commise en lien avec la société E. _____ Sàrl en soustraction d'impôt par négligence et, par voie de conséquence, à la modification des autres chiffres du dispositif du jugement, qui est par conséquent attaqué dans son ensemble.

2. *Système légal en matière d'infractions fiscales de droit fédéral*

2.1. Sous le titre de l'escroquerie en matière de prestations et de contributions, l'art. 14 al. 1 DPA, dans sa teneur actuelle, prévoit que quiconque induit astucieusement en erreur l'administration, une autre autorité ou un tiers par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits vrais ou les conforte astucieusement dans leur erreur, et obtient sans droit de la sorte, pour lui-même ou pour un tiers, une concession, une autorisation, un contingent, un subside, le remboursement de contributions ou une autre prestation des pouvoirs publics ou évite le retrait d'une concession, d'une autorisation ou d'un contingent, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. Lorsque l'attitude astucieuse de l'auteur a pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires, l'auteur est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire (art. 14 al. 2 DPA). Enfin, selon l'art. 14 al. 4 DPA, si une loi administrative spéciale prévoit une amende pour une infraction correspondant aux al. 1, 2 ou 3, mais dépourvue de caractère astucieux, une amende est infligée

en sus dans les cas visés aux al. 1 à 3. Elle est fixée conformément à la loi administrative correspondante.

Cette disposition a été modifiée par la loi fédérale du 17 décembre 2021 sur l'harmonisation des peines, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2023 (RO 2023 259; FF 2018 2889). Le texte en vigueur jusqu'au 30 juin 2023 prévoyait, pour le même comportement, une peine d'emprisonnement ou l'amende (art. 14 al. 1 aDPA). Lorsque l'attitude astucieuse de l'auteur aura eu pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires, la peine sera l'emprisonnement pour un an au plus ou l'amende jusqu'à concurrence de CHF 30 000.- (art. 14 al. 2 aDPA). Si une loi administrative spéciale prévoit pour les infractions analogues, mais dépourvues de caractère astucieux, un maximum de l'amende plus élevé, celui-ci est également applicable dans les cas prévus aux al. 1 et 2 (art. 14 al. 3 aDPA).

Toutefois, lors de la révision du Code pénal entrée en vigueur en 2007 (RO 2006 3459), le législateur n'a pas adapté toutes les lois fédérales contenant des dispositions pénales vu l'ampleur de la tâche. Il a alors introduit une clé de conversion qui permet de conformer les anciennes sanctions prévues dans le droit pénal accessoire au nouveau système du droit des sanctions du Code pénal (CR CP II – DELÈZE, 2^e éd. 2025, art. 333 n. 10). L'emprisonnement est remplacé par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou par une peine pécuniaire (art. 333 al. 2 let. b CP). En outre, si une loi fédérale prévoit l'amende pour un crime ou un délit, l'art. 34 CP est applicable (art. 333 al. 3 CP) et une peine pécuniaire doit donc être prononcée à la place de l'amende. Tel est en particulier le cas lorsque le montant maximal de l'amende prévu par le droit pénal accessoire est inférieur à CHF 1'080'000.-. La limitation audit montant maximal est alors supprimée (art. 333 al. 3 CP *in fine*; CR CP II – DELÈZE, art. 333 n. 19).

2.2. Conformément à l'art. 96 al. 1 let. a de la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), est puni d'une amende de CHF 400'000.- au plus quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'État en ne déclarant pas toutes ses recettes, en gonflant les recettes provenant d'opérations exonérées, en ne déclarant pas toutes les dépenses soumises à l'impôt sur les acquisitions ou en déclarant trop de dépenses donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, dans le cadre d'une période fiscale. Celui qui transfère l'impôt soustrait de la sorte sous une forme donnant droit à la déduction de l'impôt préalable est puni d'une amende de CHF 800'000.- au plus (art. 96 al. 2 LTVA).

L'amende est fixée conformément à l'art. 106 al. 3 CP. Si l'avantage obtenu est supérieur au montant maximal de la peine encourue, l'amende peut atteindre le double de l'avantage fiscal en cas d'infraction intentionnelle.

Enfin, la condamnation en vertu de l'art. 14 DPA exclut l'application, à raison du même fait, des art. 96 et 97 LTVA (art. 101 al. 3 LTVA). L'infraction de soustraction d'impôt (art. 96 LTVA) et de soustraction d'impôt qualifiée (art. 97 LTVA) sont ainsi absorbées par l'infraction d'escroquerie en matière de contributions si elles sont fondées sur le même fait (PARIS, *in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson* (éd.), *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, 2025, art. 101 LTVA n. 5).

2.3. En ce qui concerne la conversion de l'amende en peine pécuniaire prévue par l'art. 333 al. 5 CP, la comparaison entre une peine pécuniaire et une amende fait référence à la constellation dans laquelle l'amende de l'ancien droit, qui ne servait pas seulement à sanctionner des contraventions, a été remplacée par la peine pécuniaire. Dans de tels cas, les peines pécuniaires et

les amendes sont qualitativement équivalentes, car les deux sanctions affectent le délinquant dans son patrimoine. Dans le cas d'une peine pécuniaire avec sursis, cet effet est moins intense – même si le montant de la peine pécuniaire est supérieur à celui de l'amende – et il faut la considérer comme plus clémente (ATF 147 IV 471 consid. 5.1.1; 134 IV 82 consid. 7.2.4 et 8.3). Dans la mesure où l'escroquerie en matière de contributions prévue par l'art. 14 DPA est un délit, le prononcé d'une peine pécuniaire en raison de la modification découlant de l'art. 333 al. 5 CP ne conduit donc pas à une aggravation de la sanction si elle est prononcée avec sursis (ATF 147 IV 471 consid. 5.1.3; arrêt TF 6B_1309/2020 du 2 juin 2021 consid. 1.2.2). En revanche, si la peine pécuniaire est ferme, son montant ne saurait dépasser celui de l'amende prononcée par la première instance sans violer l'interdiction de la *reformatio in pejus* (art. 391 al. 2 CPP).

2.4. Selon l'art. 2 al. 1 CP, la loi pénale ne s'applique qu'aux faits commis après son entrée en vigueur. Cependant, en vertu de l'art. 2 al. 2 CP, une loi nouvelle s'applique aux faits qui lui sont antérieurs si, d'une part, l'auteur est mis en jugement après son entrée en vigueur et si, d'autre part, elle est plus favorable à l'auteur que l'ancienne. Il en découle que l'on applique en principe la loi en vigueur au moment où l'acte a été commis, à moins que la nouvelle loi ne soit plus favorable à l'auteur. La règle de la *lex mitior* constitue une exception au principe de non-rétroactivité. Elle se justifie par le fait qu'en raison d'une conception juridique modifiée le comportement considéré n'apparaît plus ou apparaît moins punissable pénalement (ATF 149 IV 240 consid. 3.2; 134 IV 82 consid. 6.1). La détermination du droit le plus favorable s'effectue par une comparaison concrète de la situation de l'auteur, suivant qu'il est jugé à l'aune de l'ancien ou du nouveau droit. Doivent en principe être examinées au premier chef les conditions légales de l'infraction litigieuse. Lorsque le comportement est punissable tant en vertu de l'ancien que du nouveau droit, il y a lieu de procéder à une comparaison d'ensemble objective des sanctions encourues. L'importance de la peine maximale joue alors un rôle décisif. Lorsque l'application du nouveau droit comme de l'ancien droit aboutit à la même solution, il convient d'appliquer l'ancien (ATF 147 IV 241 consid. 4.2.2; 135 IV 113 consid. 2.2).

Conformément à l'art. 333 al. 1 CP et à l'art. 2 DPA, la règle de l'art. 2 al. 1 CP s'applique également au droit pénal accessoire, à savoir les infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que ces lois n'en disposent autrement.

2.4. En l'espèce, les faits reprochés au prévenu concernent les périodes fiscales 2012 à 2017. Les dispositions de la loi sur le droit pénal administratif antérieures au 1^{er} juillet 2023 étant manifestement plus favorables au prévenu dès lors que les peines-menace sont moins importantes, il convient d'appliquer ces dispositions sous les réserves précitées s'agissant de la peine pécuniaire qui devra, le cas échéant, être prononcée.

3. *Escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 aDPA)*

3.1. En application de l'art. 14 al. 2 aDPA, est punissable celui qui aura, par une attitude astucieuse, soustrait aux pouvoirs publics un montant important ou porté atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires. La réalisation de l'infraction requiert par conséquent la présence de trois éléments constitutifs, à savoir une soustraction, une attitude astucieuse et un montant important.

La soustraction est la conséquence du comportement de l'auteur. Elle lèse la collectivité publique – concrètement la Confédération – d'une taxe, d'une contribution ou d'une autre prestation (MAEDER, *in* BSK VStrR, 2020, art. 14 n. 110).

La définition de l'attitude astucieuse mentionnée à l'art. 14 al. 2 aDPA s'inspire de la jurisprudence rendue en lien avec l'infraction d'escroquerie de l'art. 146 CP (ATF 115 Ib 68 E. 3a/bb). Il y a notamment manœuvre frauduleuse lorsque l'auteur fait usage de titres falsifiés ou de documents mensongers (arrêt TF 6B_797/2023 du 29 novembre 2023 consid. 6.1 et les références). La comptabilité commerciale et ses éléments sont, en vertu de la loi, propres et destinés à prouver des faits ayant une portée juridique. Ils ont une valeur probante accrue ou, autrement dit, offrent une garantie spéciale de véracité, de sorte que de tels documents dont le contenu est faux doivent être qualifiés de faux intellectuels (ATF 146 IV 258 consid. 1.1.1). Si le contribuable produit des titres faux, falsifiés ou dont le contenu est inexact sur des points de fait importants pour le calcul de l'impôt, il est en droit de prévoir que l'autorité fiscale ne les vérifiera pas. Toute personne qui trompe les autorités fiscales en produisant de tels titres agit par conséquent de manière astucieuse au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA (ATF 125 II 250 consid. 3b).

Selon la jurisprudence, est considéré comme un montant important au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA toute soustraction supérieure à CHF 15'000.- (arrêt TF 6B_79/2011 du 5 août 2011 consid. 6.3.4 et les références).

3.2. En l'occurrence, l'appelant ne conteste plus en appel ni le fait que l'infraction commise par la société B. _____ SA dont il est l'administrateur unique lui est imputable en raison de cette qualité (voir jugement attaqué consid. 6), ni l'absence de prescription de l'infraction (voir jugement attaqué consid. 7; voir à ce sujet aussi l'arrêt TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 3). Il admet également dans son appel, bien qu'à demi-mot, que "*certaines paiements relatifs à des plus-values de chantier ont été crédités sur son compte privé*", de sorte qu'il reconnaît avoir porté atteinte aux intérêts pécuniaires de l'Etat par un comportement consistant à encaisser personnellement des créances dues à la société, le lien de causalité entre son comportement et le dommage subi n'étant pas remis en question. Sans le dire expressément, il admet également que son comportement remplit les conditions de l'astuce telle que définie en matière de fiscalité (voir ci-avant consid. 3.1).

L'appelant conteste en revanche que son comportement dommageable a porté sur un montant important. Il se plaint à cet égard d'une appréciation arbitraire des preuves et de la violation du principe *in dubio pro reo*. Il fait valoir que le calcul retenu omet de tenir compte de la déduction de l'impôt préalable, ce qui fausse substantiellement l'évaluation du montant effectivement soustrait à la collectivité. Il se prévaut à cet égard de 32 factures établies par ses sous-traitants, attestant de la TVA facturée et ouvrant à son avis droit à la déduction de l'impôt préalable, factures que la Juge de police a omis d'examiner. Il ajoute que, dans le cadre de la procédure administrative menée à l'encontre de la société B. _____ SA, le Tribunal administratif fédéral a retenu que, "*s'il n'est pas possible d'exclure que la recourante ait effectivement réglé les montants de TVA dont elle requiert la déduction à titre d'impôt préalable, il s'agit cependant de constater que les preuves présentées ne suffisent pas à établir de façon suffisamment certaine que tel est bien le cas*", et relève que le doute exprimé par l'autorité administrative doit lui profiter au regard de la présomption d'innocence gouvernant la procédure pénale.

3.3. La présomption d'innocence, garantie par les art. 10 CPP, 32 al. 1 Cst., 14 par. 2 Pacte ONU II et 6 par. 2 CEDH, ainsi que son corollaire, le principe *in dubio pro reo*, concernent tant le fardeau de la preuve que l'appréciation des preuves au sens large. En tant que règle sur le fardeau de la preuve, elle signifie, au stade du jugement, que le fardeau de la preuve incombe à l'accusation et que le doute doit profiter au prévenu. Comme règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence signifie que le juge ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable à l'accusé si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes quant à l'existence de ce fait. Il importe

peu qu'il subsiste des doutes seulement abstraits et théoriques, qui sont toujours possibles, une certitude absolue ne pouvant être exigée. Il doit s'agir de doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire de doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective (ATF 143 IV 500 consid. 1.1; arrêt TF 9C_342/2024 du 6 janvier 2025 consid. 5.2.2).

L'appelant tente de rouvrir des questions de fait déjà examinées dans la procédure relative à la taxation subséquente. Étant donné que l'impôt subséquent corrigé a été fixé définitivement par l'arrêt TAF A_4704/2022 du 6 août 2024 et que la question de l'infraction pénale est étroitement liée à la taxation, il n'est pas d'emblée évident que cette question puisse être examinée à nouveau dans la présente procédure. Il découle en revanche de la présomption d'innocence que, dans les procédures pénales fiscales, les décisions de taxation ne peuvent pas fonder sans autres une condamnation dans la mesure où la personne concernée supporte la charge de la preuve dans la procédure de taxation (voir arrêts TF 9C_640/2024 du 22 mai 2025 consid. 4.3; 2C_298/2020 du 9 octobre 2020 à 6.1), mais pas dans la procédure pénale.

3.4. Conformément à l'art. 28 al. 1 let. a LTVA et sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, la personne assujettie peut notamment déduire dans le cadre de son activité entrepreneuriale l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé. Dès lors que le bien ou le service grevé est affecté à l'activité entrepreneuriale de la personne assujettie, la TVA facturée pour autant qu'elle soit effectivement réglée par la personne assujettie, est ainsi déductible, ce en principe également pour le cas où le montant de l'impôt inscrit sur la facture est trop élevé, voire n'est pas dû. L'impôt est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire d'une manière reconnaissable pour celui-ci, ce qui est le cas lorsque la facture indique le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation et/ou le taux d'imposition applicable (art. 26 al. 2 let. f LTVA). Toute facture comportant les indications prévues par la loi ne donne toutefois pas nécessairement droit à la déduction de l'impôt. La valeur probante d'un tel document doit être appréciée concrètement, en tenant compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, conformément au principe de la libre appréciation des preuves (arrêt TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 6.1 et les références).

Selon l'art. 28 al. 1 let. a LTVA, la personne assujettie peut déduire l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'elle prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 3 LTVA, qui correspond à l'art. 28 al. 4 LTVA avant la modification du 30 septembre 2018, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018 [RO 2017 3575, FF 2015 2467]). Il ressort ainsi du texte clair de la loi que le règlement effectif de l'impôt est une condition du droit à la déduction de la personne assujettie. Dès lors, si la facture constitue un indice important que la TVA a bien été transférée au destinataire, elle n'indique en principe pas que celui-ci a bien réglé le montant en question au prestataire. La preuve de ce règlement sera en règle générale apportée au moyen de pièces comptables et justificatifs de paiement, qui revêtent à cet égard une valeur probante accrue. Selon le principe rappelé à l'art. 81 al. 3 LTVA, la personne assujettie demeure cependant libre de prouver par tout autre moyen qu'elle a effectivement acquitté l'impôt (arrêt TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 6.2 et les références).

3.5. En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel la personne assujettie est tenue de s'annoncer et de remettre spontanément à l'AFC le décompte de la créance fiscale, ainsi que d'acquitter celle-ci dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 66 al. 1, art. 71 al. 1 et art. 86 al. 1 LTVA). La personne assujettie demeure seule responsable de l'établissement correct et complet de ses décomptes et l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle

(art. 78 LTVA); elle n'établit le montant de l'impôt à la place de la personne assujettie que si celle-ci ne remplit pas ses obligations (arrêt TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 5.1 et les références).

Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, la personne assujettie doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial. La tenue des livres comptables doit permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible. La personne assujettie doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires, lesquels doivent être justifiés par les pièces correspondantes. Le compte caisse, qui fait partie du grand livre, doit être le reflet du livre de caisse. Il saisit l'intégralité des transactions au comptant et enregistre les mouvements et variations de liquidités d'une entreprise, ainsi que leur montant à la fin de l'exercice annuel. Chaque écriture au compte caisse doit être justifiée par une pièce comptable correspondante. Conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, la personne assujettie doit en outre conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale (arrêt TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 5.2 et les références).

3.6.

3.6.1. Selon l'art. 12 al. 2 CP, l'élément subjectif intentionnel d'une infraction peut se présenter sous deux formes. Le code pénal distingue le dol direct et le dol éventuel. Lorsque l'auteur veut la commission de l'infraction, il agit par dol direct. En d'autres termes, une infraction est intentionnelle lorsqu'elle réunit la conscience et la volonté de l'auteur, qui portent sur l'ensemble des éléments constitutifs objectifs de l'infraction (CR CP I – VILLARD/CORBOZ, 2^e éd. 2021, art. 12 n. 25).

Selon l'art. 12 al. 2 CP, l'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte – s'en accommode – au cas où celle-ci se produirait, alors qu'il n'y a que négligence lorsque l'auteur, par une imprévoyance coupable, agit en supputant que le résultat qu'il considère comme possible ne surviendra pas. Pour retenir un dol éventuel, le juge doit se fonder sur les circonstances du cas d'espèce pour déterminer si l'auteur s'est accommodé de la réalisation de l'état de fait. Font partie de ces circonstances l'importance du risque, connu de l'auteur, de réalisation de l'état de fait, la gravité de sa violation du devoir de diligence, ses mobiles et sa façon d'agir. Plus la probabilité de la réalisation de l'état de fait est importante et plus la violation du devoir de diligence est grave, plus on sera porté à conclure que l'auteur s'est accommodé de la réalisation de l'état de fait (ATF 137 IV 1 consid. 4.2.3).

3.6.2. Conformément à l'art. 12 al. 3 CP, il y a négligence si, par une imprévoyance coupable, l'auteur a agi sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. Il faut que l'auteur ait, d'une part, violé les règles de prudence que les circonstances lui imposaient pour ne pas excéder les limites du risque admissible et que, d'autre part, il n'ait pas déployé l'attention et les efforts que l'on pouvait attendre de lui pour se conformer à son devoir (ATF 145 IV 154 consid. 2.1).

Dans le cas de la négligence, on doit se demander si l'auteur a fait les efforts que l'on pouvait attendre de lui pour respecter la loi pénale. Cela suppose essentiellement que l'on se demande ce qu'il aurait pu et dû faire pour éviter la réalisation de l'état de fait visé par la norme pénale. Plutôt que de s'attacher au for intérieur de l'auteur, il s'agit d'analyser son comportement extérieurement constatable et porter un jugement à son égard (CR CP I – VILLARD/CORBOZ, art. 12 n. 89). La négligence est consciente si l'auteur se rend compte des dangers de son comportement, mais pense pouvoir éviter la réalisation du risque. S'il accepte l'éventualité que le résultat illicite survienne, il agit

alors par dol éventuel, ce qui constitue l'une des formes de l'intention (CR CP I – VILLARD/CORBOZ, art. 12 n. 108).

3.6.3. La délimitation entre dol éventuel (art. 12 al. 2 2^e phrase CP) et négligence consciente (art. 12 al. 3 CP) peut se révéler délicate. L'un et l'autre supposent en effet que l'auteur connaisse la possibilité ou le risque que l'état de fait punissable se réalise. Il n'y a que négligence lorsque l'auteur, par une imprévoyance coupable, agit en supputant que le résultat qu'il considère comme possible ne surviendra pas. Il y a en revanche dol éventuel lorsque l'auteur tient pour possible la réalisation de l'infraction et s'en accommode au cas où celle-ci se produirait. Celui qui s'accommode à ce point du résultat le "veut" au sens de l'art. 12 al. 1 CP. Il n'est pas nécessaire que l'auteur "approuve" le résultat (ATF 147 IV 439 consid. 7.3.1).

3.7. En l'espèce, les 32 factures produites le 6 janvier 2021 (DO 6/99-133) invoquées à l'appui du droit à la déduction de l'impôt préalable émanent de deux sociétés, à savoir I. _____ Sàrl, devenue en octobre 2015 J. _____ Sàrl, mise en faillite en 2018 et radiée d'office en 2019 après la suspension de la faillite faute d'actif, et K. _____ Sàrl, devenue en septembre 2015 L. _____ Sàrl, mise en liquidation par voie de faillite en octobre 2016 en raison de carences dans l'organisation de la société, et radiée d'office en 2017 après la suspension de la faillite faute d'actif. Il ressort de l'enquête menée par l'AFC (DO 12/610-617) que les factures produites ne figurent ni dans la comptabilité de la société B. _____ SA, ni dans celle des prétendus sous-traitants, dont les dossiers de faillite ont été édités. Il apparaît de plus que la majorité des signatures sur les factures en cause, au sujet desquelles le prévenu a expliqué qu'elles correspondent à une quittance de réception de l'argent puisque "*toute personne qui a encaissé de l'argent a signé la facture devant moi*" (DO 10033), ne correspondent pas à celles des administrateurs des sociétés sous-traitantes. À cela s'ajoute que, dans la procédure menée par l'AFC, le prévenu a affirmé le 6 janvier 2021, par l'intermédiaire de son mandataire (DO 6/141), avoir payé ses sous-traitants le plus souvent au comptant en opérant des prélèvements sur ses comptes privés. Or, il n'a pas été possible de retracer le paiement des factures en cause par le compte caisse de la société B. _____ SA alors que, si ces factures avaient effectivement été payées par des fonds provenant du compte privé du prévenu, ce compte caisse devrait les mentionner au titre de leur remboursement au prévenu. Enfin, les encaissements effectués sur le compte privé de l'appelant comptabilités par l'AFC effectués entre 2012 et 2015 totalisent CHF 1'594'386.33 (DO 11/443) alors que le total des factures invoquées au titre de la déduction de l'impôt préalable se monte à CHF 883'450.- (DO 6/99-133).

En raison de comptabilités défailtantes et de règlements en espèces, il faut conclure de ce qui précède qu'aucun élément au dossier permet de retenir que la TVA indiquée sur les 32 factures produites par l'appelant a été acquittée en mains de l'AFC. Bien au contraire, force est de relever que, même si elles devaient correspondre à des travaux effectivement effectués par les prétendus sous-traitants en faveur de la société B. _____ SA, et ont été acquittées par des versements au comptant avec des fonds prélevés sur les comptes privés de l'appelant, elles n'ont à aucun moment été comptabilisées ni par la société B. _____ SA, ni par les prétendus sous-traitants. Contrairement à ce que fait valoir l'appelant, c'est donc sans aucun doute sérieux et irréductible qu'il convient de retenir que ces factures n'ont jamais été acquittées par la société B. _____ SA. Celle-ci ne pouvait donc pas prétendre à la déduction d'un impôt préalable.

Dans ces conditions, la Cour de céans retient, à l'instar de la Juge de police, que le montant des recettes non comptabilisées et non déclarées à l'AFC, encaissées sur le compte privé du prévenu du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015 se monte à un chiffre d'affaires brut de CHF 1'542'046.- (DO 11/443). Le prévenu a d'ailleurs admis par-devant la Juge de police (DO 10033) que, "*pour tous*

les travaux effectués en plus-value par nos sous-traitants, nous faisons verser cette plus-value sur mon compte privé". Il a également reconnu que c'était lui-même qui établissait toutes les factures pour les clients de ses sociétés (DO 10032). En se faisant verser ces montants dus à la société B. _____ SA sur son compte privé, le prévenu a faussé la comptabilité de la société, puisque lesdits montants n'y ont jamais figuré et ce à aucun titre, ce qu'il ne pouvait ignorer. La TVA à prélever s'est ainsi trouvée amoindrie. La comptabilité revêtant la qualité de titre, le procédé mis en place est constitutif d'une manœuvre frauduleuse et, en agissant ainsi, le prévenu a agi de manière astucieuse. Il a en outre agi intentionnellement dès lors que, au vu de ses explications, ce n'est pas par erreur mais au terme d'une décision explicite que les clients ont été invités à verser les montants en cause sur son compte privé et non sur le compte de la société. Aucun impôt préalable ne pouvait être déduit, l'impôt soustrait s'élève à CHF 115'933.-. Il dépasse par conséquent largement le seuil de CHF 15'000.- établi par la jurisprudence pour définir le montant important au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA. Le prévenu occupant une position dirigeante dans deux sociétés depuis plus de vingt ans, la perception sur son compte privé de montants issus de l'activité de la société B. _____ SA ne peut être considérée comme une simple erreur, comme il l'a fait valoir devant la Juge de police (DO 10032): "*Vous me demandez ce que j'ai encaissé sur les comptes privés, je vous réponds les plus-values obtenues de chantier. [...] L'erreur que nous avons faite c'est de ne pas avoir comptabilisé ces factures et de ne pas avoir payé l'impôt*". Or, dès lors qu'il s'agissait d'un procédé qu'il appliquait pour toutes les plus-values, on ne saurait parler d'erreur. Il ne pouvait en effet qu'être conscient qu'en agissant de la sorte, il dissimulait lesdits montants non seulement à la fiduciaire qui établissait le décompte TVA, mais également à l'AFC. Le fait de donner à ses clients la référence de son compte bancaire privé, ainsi que d'y recevoir l'argent, ne peut qu'être constitutif d'un comportement conscient et volontaire. Il a ainsi agi intentionnellement. Quant aux conséquences fiscales de son comportement, force est de constater que, dans la mesure où tout montant non comptabilisé "disparaît", la probabilité que les taxes et impôts dus sur les résultats de l'entreprise ne seront pas acquittés est évidente. Il faut en conclure qu'en sa qualité d'administrateur le prévenu s'est forcément accommodé de la réalisation de cet état de fait.

Partant, pour les périodes fiscales 2012-2015 de la société B. _____ SA, c'est à juste titre que le prévenu a été reconnu coupable d'escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA. L'appel sera rejeté sur ce point et la condamnation confirmée.

4. Soustraction d'impôt (art. 96 al. 1 let a et al. 2 LTVA)

4.1. L'action de l'infraction de soustraction de l'impôt en raison d'une fausse déclaration (art. 96 al. 1 let. a-c LTVA) consiste, de manière intentionnelle ou par négligence, à donner des informations contraires à la vérité (PITTET, *in* Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson (éd.), Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2025, art. 96 n. 11). Une déclaration incomplète n'est pas *ipso facto* constitutive d'une des formes de soustraction de l'impôt exposées. Encore faut-il qu'elle conduise à un avantage fiscal indu au profit de celui qui la commet et donc à une réduction effective de la créance fiscale au détriment de l'Etat (PITTET, art. 96 n. 14). En ce qui concerne la sanction, la loi ne fait pas de distinction entre une infraction commise intentionnellement ou par négligence (PITTET, art. 96 n. 22).

L'art. 96 al. 2 LTVA protège le droit de l'Etat de ne devoir rembourser l'impôt préalable que s'il a été déclaré par l'assujetti. Cette disposition est à mettre en lien avec les art. 26 et 27 LTVA. En effet, celui qui facture de la TVA et donc, par cette facturation, la transfère à son débiteur, ouvre droit à la déduction de cette TVA au titre de l'impôt préalable. Il est dès lors légitime qu'il soit plus durement

sanctionné s'il ne déclare pas complètement ce montant d'impôt puisque l'AFC ne va pas encaisser cette TVA alors qu'elle va la rembourser au débiteur de l'indélicat contribuable, au titre de l'impôt préalable déductible (PITTET, art. 96 n. 20).

4.2. Dans son appel, le prévenu ne remet pas en cause sa condamnation en tant qu'elle concerne l'impôt soustrait durant la période fiscale 2017 par l'intermédiaire de la société B. _____ Sàrl. À cet égard, la Cour de céans retiendra donc, à l'instar de la Juge de police, qu'un versement brut de CHF 200'016.- destiné à la société B. _____ SA a été encaissé sur un compte privé du prévenu le 10 mai 2017. Ce versement n'a été ni comptabilisé, ni déclaré à l'AFC. Par son comportement, le prévenu a soustrait un impôt de CHF 14'816.-. Compte tenu de la position dirigeante du prévenu, la perception sur son compte privé de montants issus de l'activité de la société B. _____ SA ne peut être considérée comme une simple erreur, mais doit être qualifiée d'acte intentionnel, à tout le moins par dol éventuel (voir aussi ci-avant consid. 3.7 *in fine*).

4.3. S'agissant des faits commis en lien avec la société E. _____ Sàrl durant les périodes fiscales 2012 à 2017, la Juge de police a retenu que deux factures étaient établies par prestation, l'une destinée au client qui mentionnait la TVA, et l'autre destinée à la comptabilité de la société, qui ne l'indiquait pas. Par ce procédé, la créance fiscale a été réduite à hauteur de CHF 11'901.89 au détriment de l'Etat.

L'appelant, qui ne conteste plus l'état de fait objectif, fait valoir que c'est à tort que la Juge de police a retenu qu'il avait agi intentionnellement. Il relève dans son appel que la double facturation ne résulte pas d'une volonté frauduleuse de dissimuler une partie du chiffre d'affaires et de contourner les obligations fiscales, mais est la conséquence d'un problème technique propre au logiciel comptable utilisé par la société E. _____ Sàrl.

Cette argumentation ne saurait être suivie. Devant la Juge de police, il a expliqué que c'était "*le programme*" qui établissait une facture pour le client et une autre pour la fiduciaire, celle-ci étant en charge de la comptabilité (DO 10032). Or, il paraît peu crédible que ce genre de manipulation soit le résultat automatique d'un programme de facturation. L'état de fait constaté par l'enquête de l'AFC, à savoir que le prévenu établissait et envoyait les factures, puis en modifiait les copies afin que la référence à la TVA n'y figure plus avant qu'elles ne soient classées dans la comptabilité (voir prononcé pénal du 16 septembre 2022 consid. 7.2), apparaît bien plus vraisemblable. Le prévenu a de son côté déclaré qu'il ne faisait pas un grand chiffre d'affaires avec E. _____ Sàrl et que celle-ci n'était donc pas assujettie à la TVA. Il a ajouté qu'environ la moitié de ses clients lui demandaient des factures TTC et qu'il avait voulu leur rendre service et que "*l'erreur que nous avons faite c'est d'avoir laissé cela sur les factures*" (DO 10034). Il faut en conclure que c'est bien le prévenu qui manipulait les factures. Dans ces conditions, le caractère intentionnel de son activité ne fait aucun doute. Quant aux conséquences fiscales de son comportement, force est de constater que, dans la mesure où, compte tenu de l'établissement de factures modifiées, la probabilité que la mauvaise version finisse dans les documents comptables remis à la fiduciaire et que les taxes et impôts dus sur les résultats de l'entreprise ne seraient pas acquittés est évidente. Il faut en conclure qu'en sa qualité d'administrateur le prévenu s'est forcément accommodé de la réalisation de cet état de fait.

De plus, en insérant un poste TVA dans la facture des clients alors que la société E. _____ Sàrl ne comptabilisait et ne payait pas de TVA sur leur montant, le prévenu a permis à ceux-ci de bénéficier de déductions de l'impôt préalable, ceci au détriment de la collectivité qui non seulement ne percevait aucune TVA, mais devait en plus accorder des déductions d'impôt préalable aux clients. Il n'est pas nécessaire d'établir qu'une déduction est intervenue, étant donné que l'infraction

énoncée à l'al. 2 de l'art. 96 LTVA sanctionne une simple mise en danger abstraite et que celle-ci a manifestement eu lieu.

Partant, pour les périodes fiscales 2012-2017 de la société E. _____ Sàrl, c'est à juste titre que le prévenu a été reconnu coupable de soustraction de l'impôt au sens de l'art. 96 al. 1 let a et al. 2 LTVA. L'appel sera rejeté sur ce point et la condamnation confirmée.

5. Quotité de la peine

L'appelant conteste à titre indépendant la quotité de la peine qui lui a été infligée par la Juge de police.

5.1. Comme exposé ci-avant (voir consid. 2), les infractions commises par le prévenu sont sanctionnées, s'agissant de l'escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA, par une peine privative de liberté de un an au plus ou par une peine pécuniaire, et, en ce qui concerne la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 96 al. 1 let a et al. 2 LTVA, par une amende de CHF 800'000.- au plus.

5.2. En ce qui concerne l'escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14 al. 2 aDPA, le prévenu encourt une peine pécuniaire. En effet, le jugement attaqué a renoncé à prononcer une peine privative de liberté et seul le prévenu a fait appel de ce jugement. Une *reformatio in pejus* n'est donc pas envisageable (art. 391 al. 2 CPP).

5.2.1. 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 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). La culpabilité de l'auteur doit être évaluée en fonction de tous les éléments objectifs pertinents, qui ont trait à l'acte lui-même, à savoir notamment la gravité de la lésion, le caractère répréhensible de l'acte et son mode d'exécution ("*objektive Tatkomponente*"). Dans ce cadre, le juge tiendra compte également du mode d'exécution et, éventuellement, de la durée ou la répétition des actes délictueux. Du point de vue subjectif, sont pris en compte l'intensité de la volonté délictuelle ainsi que les motivations et les buts de l'auteur ("*subjektive Tatkomponente*"), de même que la liberté de décision dont il disposait au moment d'agir; plus il aurait été possible de respecter la loi, plus grave apparaît alors sa décision de la violer. A ces composantes de la culpabilité, il faut ajouter les facteurs liés à l'auteur lui-même ("*Täterkomponente*"), à savoir les antécédents, la réputation, la situation personnelle (état de santé, âge, obligations familiales, situation professionnelle, risque de récidive, etc.), la vulnérabilité face à la peine, de même que le comportement après l'acte et au cours de la procédure pénale (ATF 134 IV 17 consid. 2.1; arrêt TF 6B_657/2023 du 23 mars 2025 consid. 1.1.1 et les références citées).

5.2.2. Selon l'art. 42 al. 1 CP, le juge suspend en règle générale l'exécution d'une peine pécuniaire ou d'une peine privative de liberté de deux ans au plus lorsqu'une peine ferme ne paraît pas nécessaire pour détourner l'auteur d'autres crimes ou délits. 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 serait 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. Le sursis est donc la règle dont on ne peut s'écarter qu'en présence d'un pronostic défavorable ; il prime en cas d'incertitude (ATF 134 IV 1 consid. 4.2.1 et 4.2.2). Dans l'émission du pronostic, le juge dispose d'un large pouvoir d'appréciation (arrêt TF 7B_742/2023 du 27 juin 2025 consid. 5.2.2 et les références).

5.2.3. En l'espèce, en ce qui concerne l'escroquerie en matière de contributions énoncée à l'art. 14 al. 2 aDPA, et comme relevée par la Juge de police, le prévenu a soustrait, durant les périodes fiscales allant de 2012 à 2017, un montant total d'impôt de CHF 115'933.-. À cet effet, il a encaissé sur son compte privé certains versements destinés à la société B._____ SA et cela de manière répétée, sur plusieurs années et intentionnellement. Le prévenu a agi de manière vénale dans le but d'augmenter le bénéfice de la société et, par conséquent, sa propre situation financière. En outre, les agissements du prévenu n'ont pris fin qu'à la suite du contrôle effectué par l'administration fiscale. Enfin, il lui aurait été facile de se conformer aux exigences légales en matière de TVA. Partant, la faute commise par le prévenu doit être qualifiée de sérieuse.

Le prévenu est marié et père de trois enfants en âge de scolarité. Il est administrateur avec signature individuelle d'au moins quatre sociétés. Il semble avoir pris conscience des erreurs commises dans la gestion de ses sociétés, ayant déjà remboursé une partie du montant dû à l'AFC et ayant mis en place de nouvelles procédures de contrôle au sein de ses sociétés, ainsi qu'il l'a exposé devant la Juge de police (DO 10133).

Compte de ces éléments, il se justifie de condamner le prévenu à une peine pécuniaire de 90 jours-amende.

5.2.4. Selon l'avis de taxation pour la période fiscale 2021 qu'il a produit, il dispose d'une fortune imposable de CHF 1'955'762.- et réalise un revenu annuel net de CHF 122'555.-, soit CHF 10'212.- par mois, montant auquel s'ajoute le revenu de son épouse, par CHF 49'196.- par an, soit CHF 4'099.- par mois, auxquels il faut ajouter des rendements annuels de placement privés de CHF 14'029.- et des rendements immobiliers de CHF 18'000.-. Le couple bénéficie donc d'un revenu mensuel cumulé de CHF 16'980.-. L'épouse du prévenu est par ailleurs propriétaire d'un immeuble où se trouve tant leur logement privé que le siège des sociétés dont le prévenu est administrateur. Leur charge hypothécaire est par ailleurs modeste, selon ce qu'il a déclaré à la Juge de police (DO 10033), puisqu'elle se monte à CHF 8'000.- par année.

Compte tenu de la situation financière du prévenu qui vient d'être décrite, le montant du jour-amende sera fixé à CHF 220.-.

5.2.5. Le prévenu n'a pas d'antécédents en matière d'infractions fiscales, et il a pris des mesures pour que les infractions pour lesquelles il est condamné ce jour ne se reproduisent pas au sein de ses sociétés. Compte tenu de ces éléments, on ne saurait conclure à l'existence d'un pronostic très incertain ou défavorable quant au comportement futur du prévenu et la menace de devoir acquitter le montant de la peine pécuniaire en cas de récidive constitue une cautèle suffisante. La peine pécuniaire prononcée ce jour sera donc assortie du sursis. Le délai d'épreuve sera fixé à 5 ans. Une amende à titre de sanction immédiate au sens de l'art. 42 al. 4 CP ne se justifie pas.

En application de l'art. 44 al. 3 CP, l'appelant est avisé que si, durant le délai d'épreuve, il commet un nouveau crime ou un délit, le sursis accordé ce jour pourra être révoqué.

5.3. Il reste à fixer le montant de l'amende pour les deux infractions à l'art. 96 al. 1 let a et al. 2 LTVA.

5.3.1. Conformément à l'art. 97 al. LTVA, l'amende est fixée conformément à l'art. 106 al. 3 CP. Si l'avantage obtenu est supérieur au montant maximal de la peine encourue, l'amende peut atteindre le double de l'avantage fiscal en cas d'infraction intentionnelle.

Aux termes de l'art. 106 al. 3 CP, 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. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2).

Les dispositions code pénal sur le concours d'infractions ne sont pas applicables aux amendes prononcées en application de la loi sur le droit pénal administratif (art. 9 DPA). Toutefois, s'agissant des infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'art. 101 al. 1 LTVA prévoit que l'art. 9 DPA n'est pas applicable. En outre, si en raison d'un ou de plusieurs actes, l'auteur réalise les éléments constitutifs de plusieurs infractions qui ressortissent à l'AFC, la peine est celle qui sanctionne l'infraction la plus grave; elle peut être augmentée dans une juste proportion (art. 101 al. 5 LTVA), ce qui correspond à la réglementation sur le concours d'infractions prévue par l'art. 49 CP. L'autorité ne peut ainsi pas se contenter de fixer une peine correspondant à l'addition de toutes les amendes, mais elle doit aussi tenir compte des ressources financières du contribuable, de sa situation professionnelle et familiale (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2).

5.3.2. S'agissant de la soustraction d'impôt au sens de l'art. 96 al. 1 let a et al. 2 LTVA, elle relève de deux agissements distincts. Le prévenu a soustrait un montant total de CHF 14'816.- en une seule opération durant la période fiscale 2017 par l'intermédiaire de la société B. _____ SA, et un montant de CHF 11'901.- sur plusieurs années par le biais de la société E. _____ Sàrl. Ces infractions ont été commises par dol éventuel et n'atteignent pas un montant important. La culpabilité du prévenu pour ces infractions peut par conséquent être qualifiée de légère à moyenne. En ce qui concerne la situation personnelle et financière du prévenu, il peut être renvoyé à ce qui vient d'être exposé s'agissant de la peine pécuniaire. Il convient également de tenir compte du fait que la taxe due par la société E. _____ Sàrl a déjà été remboursée.

Compte tenu de ces éléments, il se justifie de fixer l'amende au montant de CHF 5'000.-. En application des art. 333 al. 3 CP et 106 al. 2 CP, la peine privative de liberté de substitution est fixée à 22 jours.

5.4. Au vu de la quantité et du montant des jours-amende retenus pour sanctionner l'escroquerie en matière de contributions, la peine pécuniaire globale se monte à CHF 19'800.-. Additionnée à l'amende sanctionnant la soustraction d'impôt, le montant total, soit CHF 24'800.-, ne dépasse pas celui de l'amende prononcée en première instance et ne viole donc pas l'interdiction de la *reformatio in pejus*.

L'appelant estime que le montant de CHF 25'000.- retenu par la Juge de police, est trop élevé et ne tient pas compte du fait que sa fortune ne lui permet pas de mobiliser immédiatement ces fonds pour honorer une telle amende. Dans la mesure où la peine pécuniaire est assortie d'un sursis total, seule l'amende de CHF 5'000.- devra être acquittée immédiatement et, compte tenu des revenus de l'appelant, cela ne devrait pas lui poser de problèmes insurmontables.

Enfin, en tant que l'appelant fait valoir qu'il y a lieu de tenir compte de son acquittement du chef d'inculpation d'escroquerie en matière de contributions et de l'absence d'intention dans le cadre de la soustraction d'impôt en lien avec la société E._____ Sàrl, il ne saurait être entendu dès lors que la Cour de céans a rejeté l'appel sur ces questions.

5.5. En ce qui concerne les conséquences accessoires de l'amende prononcée, à savoir la détermination de la peine de substitution et la solidarité du paiement de l'amende, elles ne sont pas contestées pour elles-mêmes. Elles peuvent donc être confirmées, d'autant qu'il n'apparaît pas que ces points du jugement seraient illégaux ou inéquitable (art. 404 al. 2 CPP). Le taux de conversion de l'amende en cas de non-paiement sera toutefois adapté au montant définitif de l'amende et fixé à 18 jours de peine privative de liberté.

6. *Frais et indemnités*

6.1. Selon l'art. 426 al. 1 CPP, le prévenu supporte les frais de procédure de première instance s'il est condamné. Quant aux frais d'appel, ils sont à la charge des parties dans la mesure où elles ont obtenu gain de cause ou succombé (art. 428 al. 1 CPP); si elle rend une nouvelle décision, l'autorité d'appel se prononce également sur les frais fixés par l'autorité inférieure (art. 428 al. 3 CPP).

La condamnation du prévenu étant confirmée en tous points, il n'y a pas lieu de modifier le jugement de première instance sur la question des frais (art. 428 al. 2 CPP). L'appel étant rejeté sur la question des acquittements demandés par le prévenu, la peine étant modifiée d'office et sa quotité globale correspondant à celle prononcée par la Juge de police, les frais de seconde instance sont mis à la charge de l'appelant. Ils sont fixés à CHF 1'600.- (émolument CHF 1'500.-; débours CHF 100.-).

6.2. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu d'octroyer une indemnité au sens de l'art. 429 CPP à l'appelant.

la Cour arrête :

I. L'appel est admis partiellement.

Le dispositif du jugement de la Juge de police de l'arrondissement de la Gruyère du 10 janvier 2025 est modifié. Il a dorénavant la teneur suivante:

1. A._____ est reconnu coupable d'escroquerie en matière de contribution et soustraction de l'impôt.
2. En application des art. **34, 42, 47, 105 al. 1, 106 al. 3 et 333 CP, 14 al. 2 aDPA et 96 al. 1 let. a et al. 2 LTVA**, A._____ est condamné
 - **à une peine pécuniaire de 90 jours-amende, avec sursis pendant 5 ans, le montant du jour-amende étant fixé à CHF 220.-;**
 - **au paiement d'une amende de CHF 5'000.-.**

En application de l'art. 90 DPA, l'AFC est chargée d'encaisser le montant de l'amende.

3. En application des **art. 333 al. 3 et 106 al. 2 CP**, en cas de non-paiement de l'amende dans le délai fixé par l'AFC, celle-ci fera place à **22 jours** de peine privative de liberté.

4. En application de l'art. 12 al. 3 DPA, A. _____ est solidairement responsable du paiement du montant de CHF 130'749.- à titre de l'impôt (TVA), ainsi que des intérêts moratoires à hauteur de 4% l'an dus à partir du 15 octobre 2015 par la société B. _____ SA, sous réserve des versements déjà effectués.
 5. En application des art. 21 al. 4 et 79 al. 1 DPA, les frais relatifs à la procédure administrative sont mis à la charge de A. _____.
Ils sont fixés à CHF 1'970.-, charge à l'AFC d'encaisser ce montant (art. 90 DPA).
 6. En application des art. 421 et 426 CPP, les frais de la procédure judiciaire sont mis à la charge de A. _____.
Ils sont fixés à CHF 500.- pour l'émolument de justice et à CHF 110.- pour les débours, soit CHF 610.- au total.
 7. Aucune indemnité n'est allouée à A. _____.
- II. Les frais judiciaires d'appel, arrêtés à CHF 1'600.- (émolument CHF 1'500.-; débours CHF 100.-), sont mis à la charge de A. _____.
- III. Aucune indemnité de partie n'est allouée à A. _____.
- IV. Notification.

Cet arrêt peut faire l'objet d'un recours en matière pénale au Tribunal fédéral dans les trente jours dès la notification de l'arrêt rédigé. La qualité et les autres conditions pour interjeter recours sont déterminées par les art. 78 à 81 et 90 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF). L'acte de recours motivé doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14.

Fribourg, le 2 février 2026/dbe

Le Président

Le Greffier