

BGer 9C_371/2025 vom 5. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_371_2025

FR: TF 9C_371/2025 du 5 mars 2026

IT: TF 9C_371/2025 del 5 marzo 2026

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

E. 1.2

L'arrêt entrepris a confirmé sur le principe le jugement du TAPI du 11 novembre 2024, par lequel cette juridiction a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouveaux bordereaux dans le sens des considérants. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi, qui constitue en principe une décision incidente, contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final (art. 90 LTF) lorsqu'il ne reste à l'autorité fiscale plus qu'à calculer le montant de l'impôt ou l'amende dû, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi et qu'elle ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre (cf. arrêt 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 1.3, non publié in ATF 146 II 111).

En l'occurrence, le renvoi opéré par le TAPI et confirmé par la Cour de justice ne laisse aucune latitude de jugement à l'intimée, qui doit seulement recalculer l'impôt conformément aux instructions judiciaires. L'arrêt attaqué constitue dans cette mesure une décision finale au sens de l' art. 90 LTF , qui peut faire directement l'objet d'un recours en matière de droit public (cf. arrêt 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.2).

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (

art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

E. 3

Le litige porte, pour l'IFD de l'année 2016 et l'ICC des années 2012 à 2016, sur les amendes pour soustraction d'impôt, telles que prononcées à l'encontre du recourant par l'intimée et confirmées par la Cour de justice.

E. 4.1

Répondant à l'argument du contribuable selon lequel les amendes litigieuses devaient être annulées au motif qu'elles violaient le principe

ne bis in idem (car des amendes lui avaient déjà été infligées pour participation à la soustraction d'impôt commise par la société), la Cour de justice a considéré qu'il n'y avait pas d'identité d'objet, ni de faits entre les deux procédures. Le fondement des poursuites n'était pas le même: une partie de l'état de fait concernait la situation fiscale irrégulière de l'individu (personne physique), notamment sa propre déclaration fiscale, ses revenus et sa fortune, alors que l'autre concernait la situation fiscale irrégulière de la personne morale, notamment son bénéficiaire et son capital. Il s'agissait donc de deux comportements distincts qui étaient punissables, ce qui justifiait à chaque fois une sanction.

E. 4.2

Le recourant reproche à la cour cantonale d'avoir violé le principe

ne bis in idem . Il fait en substance valoir que c'est en raison de ses manquements en tant qu'administrateur de la société et pour lesquels il a déjà été puni que la présente procédure portant sur une soustraction d'impôt le concernant a été ouverte. Par conséquent, il aurait été condamné une seconde fois pour un acte pour lequel il se serait déjà vu infliger une amende. En se référant notamment aux critères rappelés par la CourEDH dans son arrêt

A et B c. Norvège du 15 novembre 2016 (requêtes n° 24130/11 et 29758/11), il soutient qu'il y aurait une identité, de même qu'un lien matériel et temporel entre les deux procédures qui le concernent, ainsi que les mêmes faits à la base de celles-ci. En définitive, les amendes litigieuses devraient être annulées.

E. 5.1.1

Selon le principe

ne bis in idem , qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État (art. 8 al. 1 et 29 al. 1 Cst.; cf. ATF 149 II 74 consid. 8.1 et les références). L'autorité de chose jugée et le principe

ne bis in idem requièrent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (ATF 149 II 74 consid. 8.1 et les références).

E. 5.1.2

Dans l'arrêt

Pirttimäki contre Finlande du 20 août 2014 (requête n° 35232/11), la CourEDH a conclu qu'il n'y avait pas de même infraction et partant pas de violation du principe

ne bis in idem dans le cas d'un contribuable qui s'était vu infliger une majoration d'impôt en lien avec la perception d'un dividende dissimulé de la société dont il était actionnaire, et qui avait ensuite été reconnu coupable de fraude fiscale aggravée et de violation du droit comptable en lien avec la comptabilité défailante de la société. La CourEDH a jugé en substance que les personnes concernées étaient différentes dans les deux procédures et que les circonstances divergeaient: dans la première, il était question de la déclaration d'impôt personnelle du contribuable, alors que la seconde procédure concernait la déclaration d'impôts de la société (§ 49 à 52 de l'arrêt). La CourEDH est aussi parvenue à une conclusion de non-violation du principe

ne bis in idem sur la base d'un raisonnement similaire dans l'arrêt

Heinänen contre Finlande du 29 janvier 2015 (requête n° 947/13, cf. § 36-38; cf. ATF 144 IV 136 consid. 10.6).

E. 5.2

Vu ces principes, c'est en vain que le recourant se plaint d'une violation du principe ne bis in idem.

On constate que la première procédure initiée contre le recourant a été ouverte en raison du fait qu'il était participant accessoire à une soustraction d'impôt commise par la société (cf. art. 177 LIFD ; ATF 149 II 74 consid. 8.2 et la référence; arrêt 9C_627/2023 du 25 juin 2024 consid. 6.2.2). Or dans le cadre de la présente procédure, le recourant s'est vu infliger des amendes sur la base de l' art. 175 LIFD , au motif que ses déclarations d'impôt pour les années en cause étaient irrégulières et incomplètes.

La constellation du cas d'espèce est donc similaire à celle ayant été examinée par la CourEDH dans son arrêt

Pirttimäki contre Finlande précité et dans lequel, dans le contexte de distributions dissimulées de bénéfices, le requérant s'était vu infliger des amendes à la fois dans le contexte de ses propres déclarations fiscales que pour avoir donné, au nom de la société lui appartenant, des informations inexactes. On doit ainsi considérer que la procédure fondée sur l' art. 175 LIFD concerne le recourant lui-même alors que dans le contexte de l' art. 177 LIFD , les amendes infligées au recourant l'ont été dans le contexte de soustractions commises par la société, et donc, par une personne morale. De plus, les circonstances factuelles entre les deux procédures ne sont pas les mêmes: le dépôt d'une déclaration fiscale pour les personnes physiques diffère dans la forme et dans le contenu de celui d'une déclaration d'impôt pour les personnes morales, ces deux déclarations d'impôt ont été déposées à des moments différents et, dans le cas de celle de la société, le processus a pu possiblement impliquer d'autres personnes (comme par exemple des auxiliaires comptables qui ont aidé à établir les états financiers; comp. arrêt de la CourCEDH

Pirttimäki contre Finlande, § 51). Vu ces considérations, les recourants ne peuvent rien tirer de l'arrêt de la CourEDH

A et B c. Norvège du 15 novembre 2016. Le grief tiré d'une violation du principe ne bis in idem doit donc être écarté.

E. 6.1.1

Au sujet des amendes infligées en application des art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17, lequel est conforme à l' art. 56 al. 1 LHID ; sur les conditions d'application de ces dispositions, cf. arrêt 9C_534/2024 du 3 juin 2025 consid. 7.1 et les références), la cour cantonale a retenu ce qui suit.

Le recourant était actionnaire, directeur et administrateur de la société de sorte qu'il ne pouvait pas ignorer la manière dont les affaires étaient gérées. Il était en charge d'établir les stratégies commerciales, de prendre les décisions, de gérer la facturation et l'encaissement et signait les contrats de la société avec les autres entités du groupe, ainsi que ses états financiers et ses déclarations fiscales. Il avait en particulier décidé de l'octroi de prêts et de facturation à des prix de faveur et signé des contrats de consignation pour dissimuler des bénéfices. Rompu aux affaires en raison de sa fonction et de ses connaissances professionnelles, il ne pouvait pas avoir agi par négligence, comme il le soutenait. En effet, l'ensemble de l'architecture mise en place grâce à ses diverses sociétés, de même que les contrats conclus par sa propre signature, en dehors de toute logique commerciale usuelle, ne pouvaient avoir d'autre but que de réduire les éléments imposables de ses sociétés, et donc les siens propres, puisqu'il les détenait quasiment toutes en totalité. La structure de son groupe, comprenant de nombreuses sociétés "offshores" dont il détenait la totalité du capital social, tendait également à démontrer ses capacités à mettre en place des stratégies commerciales visant à réduire ses charges fiscales. Au surplus, le fait que ni les comptes bancaires ni la possession du capital social de diverses sociétés n'avaient été déclarés, éléments que tout contribuable devait savoir devoir déclarer, jetait "un doute sur son honnêteté" et laissait également penser que celui-ci n'avait pas agi simplement par négligence sur les autres éléments qui lui sont reprochés.

Pour les juges cantonaux, le recourant avait conscience que diverses opérations et écritures comptables de la société n'étaient pas justifiées commercialement et fiscalement et que les informations données à l'intimée dans le cadre de sa propre déclaration d'impôt étaient incorrectes ou incomplètes. En omettant de déclarer les prestations appréciables en argent fondées sur les opérations entre la société et les entités soeurs concernées, de même que certains comptes bancaires, le recourant avait agi de manière intentionnelle, soit avec pleine conscience et volonté.

E. 6.1.2

Le recourant soutient en premier lieu que la cour cantonale "aurait dû retenir le défaut d'intention" et "donc uniquement un comportement négligent", ce qui justifierait "à lui seul une réduction de la quotité des amendes" à 0,5 fois le montant d'impôt soustrait.

Cette argumentation n'emporte pas la conviction. Le recourant ne démontre pas l'arbitraire dans les constatations cantonales relatives à son intention, en se limitant à affirmer notamment qu'il était accaparé par la conduite de ses affaires, qu'il n'avait "certes pas prêté une attention suffisante à ses affaires administratives et fiscales [...] mais n'[avait] pas cherché à se soustraire à ses obligations fiscales", que les prêts simulés consentis par la société à d'autres sociétés du groupe apparaissaient pour lui "comme la solution la plus simple pour financer les sociétés qui avaient besoin de fonds" ou encore que dans ce contexte, il aurait été pour lui difficile d'identifier une prestation en sa faveur, car la théorie du triangle ne serait "pas connue des contribuables" (sur la théorie du triangle, cf. arrêt 9C_420/2023 du 19 novembre 2024, consid. 6.2.1 et les références). Il n'y a par ailleurs rien

à redire sur le raisonnement que les juges cantonaux ont tiré de leurs constatations; ils pouvaient en effet, sans que cela fût contraire au droit fédéral, considérer en substance que puisque le recourant était rompu aux affaires, qu'il avait mis en place de nombreuses sociétés offshore démontrant sa capacité à réduire ses charges fiscales et qu'il avait omis de déclarer des comptes bancaires ainsi que sa possession du capital social de plusieurs sociétés, il avait agi avec conscience et volonté.

En conséquence, le contribuable ne peut être suivi lorsqu'il soutient qu'un simple comportement négligent aurait dû lui être imputé et que donc, cet élément seul justifiait une réduction de l'amende à 0,5 fois le montant d'impôt soustrait.

E. 6.2.1

La Cour de justice a ensuite considéré que la bonne collaboration du contribuable constituait en principe un élément permettant de réduire les amendes. Toutefois, comme l'avait retenu à juste titre le TAPI, la soustraction d'impôt s'était étendue sur plusieurs années (soit sept ans) et portait sur des montants importants. Ainsi, compte tenu du fait que le recourant avait agi de manière intentionnelle et répétée, l'examen global des circonstances pertinentes permettait de confirmer le résultat auquel était parvenu l'intimée.

E. 6.2.2

Le recourant critique ce raisonnement, en alléguant en substance que contrairement à ce que la cour cantonale avait retenu, sa bonne collaboration aurait dû la conduire à fixer les amendes à 0,5 fois l'impôt soustrait. En effet et selon lui, c'était presque exclusivement grâce à sa participation active qu'une "taxation matériellement juste" avait pu être rendue.

Ce faisant, le recourant ne démontre pas que la cour cantonale aurait arbitrairement confirmé la quotité des amendes litigieuses (sur le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral, cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1). En particulier, elle a considéré à juste titre que la durée durant laquelle la soustraction d'impôt avait été commise, soit sept ans, était relativement longue et que les montants importants qui avaient été soustraits constituaient des éléments déterminants. Par ailleurs, elle a retenu, sans que cela ne soit critiquable, que le recourant avait agi de manière intentionnelle et répétée, ce qui constitue également un élément pertinent pour fixer la quotité des amendes litigieuses. Dans ce contexte, on rappellera que selon les constatations cantonales exemptes d'arbitraire, le recourant avait mis en place une structure comprenant de nombreuses sociétés offshore qui visait à "mettre en place des stratégies commerciales visant à réduire ses charges fiscales". Vu ces éléments, c'est sans avoir abusé ou excédé de son pouvoir d'appréciation que la cour cantonale a considéré que la bonne collaboration du contribuable ne suffisait pas pour contre-balancer un comportement répété et intentionnel, qui avait conduit à une soustraction d'impôt impliquant des montants importants sur une période relativement longue.

En définitive, la Cour de justice a procédé à un examen global des circonstances pertinentes exempt de toute critique.

E. 7

Le recours est mal fondé, tant en matière d'IFD que d'ICC.

E. 8

Vu l'issue du litige et compte tenu des circonstances, le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (68 al. 1 et 3

LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.