

# **GE\_GERICHTE ATA/402/2024 vom 19. März 2024**

GE Cour de justice, 2024-03-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_402\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_402_2024)

FR: GE\_GERICHTE ATA/402/2024 du 19 mars 2024

IT: GE\_GERICHTE ATA/402/2024 del 19 marzo 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a, 63 al. 1 let. b et 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).

### **E. 2**

Dans sa réponse, le contribuable demande à être autorisé à consulter l'ensemble des pièces versées à la procédure.

#### **E. 2.1**

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1 et les références citées). Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA).

#### **E. 2.2**

En matière d'ICC, c'est l'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux est applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc qui reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit ainsi que le contribuable peut

- 8/15 - A/832/2023 prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. En matière d'IFD, les principes sont identiques (art. 114 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.1). Ainsi, le droit de consulter les pièces peut être supprimé ou limité dans la mesure où l'intérêt public ou l'intérêt prépondérant de tiers, voire du requérant lui-même exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets

(François BELLANGER, Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, in Les procédures en droit fiscal, 3ème éd., 2015, p. 61 et ss, p. 110). Lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4).

### **E. 2.3**

En l'espèce, par pli du 22 janvier 2024, la chambre de céans a expliqué à l'intimé que la société était une contribuable distincte, qui n'était pas partie à la procédure. La société ayant été radiée le 13 novembre 2023, son administratrice unique ne pouvait plus valablement l'engager en autorisant la levée du secret fiscal. Les intérêts publics à la garantie du secret fiscal primaient ainsi sur l'intérêt privé des contribuables. Toutefois, afin de respecter le droit d'être entendu de l'intimé, la chambre de céans lui a communiqué le contenu essentiel des pièces A et B. En tant que l'intimé réclame que la pièce A soit écartée du dossier, sa demande frise la témérité. Comme l'a relevé la chambre de céans dans son pli du 22 janvier 2024, cette pièce comporte 73 prélèvements du compte bancaire de la société pour la période de 2006 à 2019, dont plusieurs mentionnent spécifiquement son nom. S'ajoute à cela que l'intimé a participé à la procédure judiciaire ayant opposé l'administration fiscale à la société. Or, dans le cadre de cette procédure, les reprises opérées par le fisc, confirmées par les instances judiciaires, étaient notamment fondées sur les prélèvements réguliers mentionnant parfois « F\_\_\_\_\_ », « H\_\_\_\_\_ » ou « H\_\_\_\_\_ Sàrl » à l'instar de la pièce A litigieuse. Il ne saurait ainsi soutenir ne pas en avoir eu connaissance. Il n'y a donc pas lieu d'écarter cette pièce du dossier.

### **E. 3**

L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que la juridiction précédente a annulé les bordereaux d'amendes relatifs à l'IFD et aux ICC 2012 2015 adressés au contribuable intimé pour complicité de soustraction d'impôt commise et tentée par la société durant cette période fiscale.

### **E. 4**

Se pose en premier lieu la question de la prescription et de la péremption.

#### **E. 4.1**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC,

- 9/15 - A/832/2023 lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4). Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b aLIFD en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription, qui était, en cas de soustraction d'impôt consommée, de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184

al. 2 aLIFD). La poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). En cas de tentative de soustraction d'impôt, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription (art. 184 al. 2 LIFD). Le prononcé d'une amende par l'administration fiscale cantonale constitue notamment une telle « décision » (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5e éd., 2021, § 47 p. 718 et la référence citée). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017. Tel est le cas du canton de Genève (art. 77 LPFisc, dont l'al. 1 let. a et 2 diffèrent de l'art. 58 LHID).

#### **E. 4.2**

En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale pour complicité de soustraction d'impôt consommée reprochée au contribuable intimé pour les périodes fiscales 2012 à 2014 n'est pas prescrite, dès lors que la recourante lui a notifié les bordereaux d'amende y relatifs le 12 décembre 2022, soit avant

- 10/15 - A/832/2023 l'échéance du délai de dix ans après la fin de cette période fiscale. En effet, conformément à la doctrine précitée, ces amendes constituent une « décision » au sens de l'art. 184 al. 2 LIFD dont le prononcé a pour effet d'arrêter le cours de la prescription. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin des périodes litigieuses. Enfin, le délai de prescription de la poursuite pénale pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 n'a pas encore commencé à courir, puisque la procédure de taxation au cours de laquelle la tentative de soustraction aurait été commise n'est pas encore close, dès lors qu'elle fait l'objet du présent litige.

#### **E. 5.1**

Conformément à l'art. 177 al. 1 LIFD, celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe, est puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable ; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. La responsabilité personnelle de l'organe de la personne morale est expressément réservée par l'art. 181 al. 3 LIFD, qui dispose que ceux-ci peuvent être pénalement poursuivis en vertu de l'art. 177 LIFD.

## **E. 5.2**

La complicité est définie par les règles générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) (art. 25 par renvoi de l'art. 333). Objectivement, celle-ci suppose que le participant apporte à l'auteur principal une contribution causale à la réalisation de l'infraction, de telle sorte que les événements ne se seraient pas déroulés de la même manière sans cette assistance. Il n'est pas nécessaire que celle-ci soit une condition sine qua non de la réalisation de l'infraction, il suffit qu'elle accroisse les chances de succès de l'acte principal. Subjectivement, il faut que le complice sache ou se rende compte qu'il apporte son concours à un acte délictueux déterminé et qu'il le veuille ou l'accepte. À cet égard, il suffit qu'il connaisse les principaux traits de l'activité délictueuse qu'aura l'auteur et ait l'intention de favoriser l'accomplissement des faits constituant l'infraction principale, le dol éventuel étant suffisant (ATF 132 IV 49 consid. 1.1 ; 121 V 109 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_1437/2020 du 22 septembre 2021 consid. 1.2.3). Au contraire du coauteur, le complice ne veut pas l'infraction pour sienne et n'est pas prêt à en assumer la responsabilité (arrêt du Tribunal fédéral 6B\_1089/2018 du 24 janvier 2019 consid. 5.1 et les arrêts cités). Conformément au principe de l'accessoriété limitée, les participants secondaires sont punissables si l'auteur principal a réalisé les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction et que son acte est illicite (ATF 144 IV 265 consid. 2.3.2; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, CR-LIFD, n° 7 ad art. 177 LIFD; Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse 2001, p. 111).

- 11/15 - A/832/2023

## **E. 5.3**

Concernant la poursuite pénale des organes de la personne morale pour participation à une soustraction fiscale, conformément à l'art. 56 al. 3 LIHD par renvoi de l'art. 57 al. 1 LHID, l'art. 71 LPFisc, par renvoi de l'art. 74 al. 2 LPFisc, correspond aux art. 177 et 181 al. 3 LIFD.

## **E. 5.4**

Selon l'art. 6 par. 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique avant tout en matière de procédure pénale. Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips c. Royaume Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98, § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 98 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 34a et les arrêts cités). Considérée comme une garantie procédurale dans le cadre du procès pénal lui-même, la présomption d'innocence impose des conditions concernant notamment la formulation par le juge du fond ou toute autre autorité publique de déclarations prématurées quant à la culpabilité d'un prévenu (ACEDH Allen contre Royaume-Uni du 12 juillet 2013, req. n° 25424/09, § 93 ; Allenet de Ribemont contre France du 10 février 1995, série A n° 308, §§ 35-36 ; ATF 147

I 386 consid. 1.2 et les arrêts cités). La présomption d'innocence se trouve méconnue si, sans établissement légal préalable de la culpabilité d'un prévenu et, notamment, sans que ce dernier ait eu l'occasion d'exercer les droits de la défense, une décision judiciaire le concernant reflète le sentiment qu'il est coupable. Il peut en aller ainsi même en l'absence de constat formel ; il suffit d'une motivation donnant à penser que le juge ou l'agent d'État considère l'intéressé comme coupable (ACEDH Karaman contre Allemagne du 27 février 2014, req. n° 17103/ 10, § 41; Böhmer contre Allemagne du 3 octobre 2002, req. n° 37568/97, § 54 ; Minelli contre Suisse du 25 mars 1983, série A n° 62, req. n° 8660/79, § 37 ; ATF 147 I 386 consid. 1.2 et les arrêts cités).

### **E. 5.5**

L'art. 6 CEDH n'est pas applicable à la procédure de rappel d'impôt, mais son volet pénal l'est à la procédure – pénale – en soustraction d'impôt (ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_503/2022 du 22 mars 2023 consid. 2).

### **E. 5.6**

En l'occurrence, il est constant que la société a été définitivement sanctionnée pour soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, si bien que la complicité à cette infraction peut également être punissable. Reste à déterminer si les

- 12/15 - A/832/2023 conditions de la complicité au sens de l'art. 177 LIFD sont réalisées dans le cas d'espèce. Dans la décision entreprise, le TAPI a retenu que si le contribuable était le directeur financier de la société jusqu'en 2011 inclus, tel n'était plus le cas dès février 2012. Il n'était dès lors pas possible de retenir qu'il en était organe pendant la période litigieuse, soit de 2012 à 2015. Il n'en était pas non plus le salarié. De plus, aucun élément du dossier ne permettait de retenir qu'il aurait par un quelconque acte concret contribué à la réalisation des infractions commises par la société, ce que l'AFC-GE ne prétendait d'ailleurs pas. Avec ce raisonnement, la juridiction précédente a omis de tenir compte du rôle prépondérant du contribuable dans le cadre des soustractions commises et tentées par la société. Contrairement à ce qu'elle a retenu, les pièces au dossier permettent de retenir que, par ses agissements, l'intéressé a favorisé la réalisation des infractions commises par la société. S'agissant d'abord du plan objectif, il ressort du dossier que, même après la radiation de sa fonction au registre du commerce, le contribuable a joué un rôle actif dans la société. En témoigne le fait que dans ses échanges datant de 2017 avec son précédent mandataire, I\_\_\_\_\_, l'intéressé signait ses courriels en qualité de directeur financier de la société et bénéficiait d'une adresse de courriel électronique en lien avec la société. C'est également l'intimé qui a signé la dénonciation spontanée le 24 août 2017 et le courriel du 31 octobre 2017, confirmant « notre » accord pour une solution négociée avec l'AFC-GE. Il a également participé à l'entretien du 2 novembre 2017 dans les locaux de l'AFC-GE et rédigé un document intitulé « à qui de droit », par lequel il reconnaissait avoir commis des « erreurs ». Ces éléments conduisent à retenir qu'il a contribué, en tant qu'organe de fait et complice, à la réalisation des infractions commises et tentées par la société durant toute la période litigieuse. L'argument de l'intéressé, selon lequel les éléments invoqués en lien avec son attitude dans le cadre de la procédure de contrôle seraient dénués de pertinence, étant postérieurs à la commission des infractions, ne convainc pas. Par son document intitulé « à qui de droit » daté du 16 novembre 2017, l'intéressé a reconnu sa participation à la soustraction litigieuse puisque, se référant à « notre entreprise », il a relevé que, par leurs agissements, ils avaient « imaginé pouvoir

constituer un capital retraite ». Ce faisant, il a admis que ses manquements étaient intervenus avant que le délit n'ait été achevé. On ne saurait ainsi considérer, comme semble le soutenir le contribuable, que sa participation ne serait plus punissable. Cette conclusion est du reste corroborée par les pièces au dossier qui font état de nombreux prélèvements sur le compte courant de la société de 2006 à 2019 contenant son nom ou sa signature, et dont en tout cas deux concernent des prélèvements en faveur du contribuable intimé pendant la période litigieuse. Or, ce dernier savait qu'en effectuant des retraits du compte bancaire de la société, il participait à un acte délictueux puisqu'il a lui-même reconnu, dans son document

- 13/15 - A/832/2023 intitulé « à qui de droit », qu'il avait « imaginé pouvoir constituer un capital retraite de cette manière ». L'attestation de son épouse du 6 février 2024, selon laquelle l'ensemble des prélèvements avaient été effectués sur ses instructions, ne permet pas de revenir sur cette appréciation. Outre que ce document semble avoir été établi pour les besoins de la cause, il ne trouve aucun appui au dossier, étant rappelé que c'est le contribuable, et non son épouse, qui a participé à l'entretien de contrôle fiscal du 2 novembre 2017 dans les locaux de l'AFC-GE. Il avait ainsi tout loisir de faire valoir cet argument. S'ajoute à cela que, comme l'a pertinemment relevé la recourante, en négociant une quote-part de reprise s'agissant des frais de représentation, de téléphone et de véhicule, le contribuable a indirectement admis avoir remis pour la comptabilité de la société des frais à caractère manifestement privé datant de la période litigieuse et mentionnant expressément son nom. Il figure enfin en qualité de conducteur habituel de véhicules automobiles de la société, dont les assurances ont été établies par celle-ci durant la période litigieuse. Concernant les éléments subjectifs, il ressort des constatations de faits définitivement jugés dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_733/2022 du 13 décembre 2022, que le contribuable, en sa qualité d'organe de fait, a recouru de manière intentionnelle à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées. Pour parvenir à cette conclusion, le Tribunal fédéral s'est notamment fondé sur le recours par les organes de la société à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires. Il suit des considérants qui précèdent que le comportement de l'intimé réalise les conditions de la complicité à la soustraction fiscale consommée et tentée pour les périodes fiscales 2012 à 2015. Le recours doit donc être admis en ce qui concerne tant l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux. Le jugement querellé sera annulé en tant qu'il annule la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés au contribuable et confirmé pour le surplus. La décision sur réclamation du 30 janvier 2023 relative aux bordereaux d'amende ICC et IFD 2012, 2013, 2014 et 2015 de l'intimé sera rétablie.

## **E. 6**

Vu l'issue du litige, un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge du contribuable, qui a conclu au rejet du recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante ayant recouru dans son propre intérêt et disposant de son service juridique (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 14/15 - A/832/2023

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