

GE_GERICHTE ATA/976/2021 vom 21. September 2021

GE Cour de justice, 2021-09-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_976_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/976/2021 du 21 septembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/976/2021 del 21 settembre 2021

Erwägungen

E. 16

juin 2020).

b. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 61 al. 1 LPFisc). Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), ce délai étant un délai de péremption.

c. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction 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 et al. 2 LIFD et art. 58 al. 2 LHID, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017, cum art. 333 al. 6 let. b du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3

- 9/15 - A/1832/2019 LHID, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, 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 ; art. 58 al. 2 let. a LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 184 al. 2 LIFD ; art. 58 al. 3 LHID) avant l'échéance du délai de prescription. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8).

d. En l'occurrence, la question de la péremption et de la prescription n'est pas problématique pour les amendes ■ tant sous l'angle du nouveau que de l'ancien droit ■ pour les années 2008 à 2010, compte tenu notamment de la décision d'ouverture de la procédure en cause de l'autorité imitée du 26 juin 2018. 3)

Le litige porte sur le principe et la quotité des amendes infligées au recourant pour complicité de soustraction d'impôt. Celui-ci les conteste au motif qu'aucune faute ne peut lui être imputée.

a. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable d'une société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (arrêt du Tribunal fédéral 2C_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). En revanche, si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la déclaration d'impôt. La correction de bilan peut intervenir en faveur ou en défaveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 et les références).

- 10/15 - A/1832/2019

b. En l'espèce, dans l'arrêt précité 2C_333/2017 du 12 avril 2018, le Tribunal fédéral a jugé que le recourant savait que les prix de location des camions et engins de chantier loués à F_____ SA étaient supérieurs à ceux du marché. En outre, il a retenu que les prestations appréciables en argent reçues des sociétés anonymes détenues par le père du recourant correspondaient aux produits enregistrés dans les états financiers qu'il a signés comme administrateur de la société précitée. Le principe de sincérité des comptes n'avait pas été violé, de sorte que l'intéressé était lié par la manière dont il avait comptabilisé les produits concernés.

Aussi, le recourant ne peut pas être suivi lorsqu'il soutient qu'il n'a commis aucune faute dans les soustractions d'impôts commises par F_____ SA dont il était administrateur secrétaire durant les périodes fiscales concernées. 4)

Selon 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, sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable ; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. L'amende est de CHF 10'000.- au plus ; elle est de CHF 50'000.- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (al. 2). L'art. 71 al. 1 et 2 LPFisc a la même teneur.

a. Pour les actes de participation, l'amende s'élève à CHF 10'000.- au plus et à CHF 50'000.- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. Le montant des amendes prononcées n'est plus déterminé en fonction du montant d'impôt soustrait ou que l'on a tenté de soustraire (Administration fédérale des contributions, Circulaire sur le rappel d'impôt et le droit pénal fiscal du 7 avril 1995, n. 4.8 p. 27). Ce montant est toutefois pris en compte dans la détermination de la faute, en particulier s'il s'agit d'examiner si l'on est en présence d'un cas grave (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 26 ad art. 177 LIFD et les auteurs cités).

b. Les auteurs possibles de complicité, d'instigation ou d'autres formes de participation au sens de l'art. 177 LIFD sont tout d'abord des personnes physiques, telles que le représentant du contribuable ou des employés, des organes ou des représentants d'une personne morale contribuable (art. 181 al. 3 LIFD). Lorsqu'une personne morale elle-même incite, prête assistance ou participe, dans l'exercice de son activité, à une soustraction d'impôt commise par un tiers, l'art. 177 LIFD lui est applicable par analogie (arrêt du Tribunal fédéral 2A.258/2005 du 19 octobre 2005 consid. 2.1 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 2 ad art. 177 LIFD ; Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 106).

- 11/15 - A/1832/2019

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. Il n'est toutefois pas nécessaire qu'il soit coupable (Diane MONTI, op. cit., p. 111). En effet, selon le principe de l'accessoriété au sens strict, il est nécessaire, pour que la participation soit punissable, que l'auteur principal ait été puni (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 7 ad art. 177 LIFD).

c. La complicité consiste à prêter intentionnellement assistance à l'auteur principal pour commettre les infractions mentionnées aux art. 175 et 176 LIFD. Le complice apporte une contribution en lien de causalité avec l'acte principal. Ce faisant, il le favorise. Pour que l'action du complice puisse jouer un rôle causal, elle doit intervenir avant que le délit n'ait été achevé. Une fois l'infraction achevée et son résultat intervenu, l'intervention du complice n'est plus punissable. On ne devient toutefois pas complice en laissant commettre un délit, à moins que l'on n'ait une obligation d'agir découlant de la loi ou d'une position de garant (Pierre-Marie GLAUSER, Responsabilité des organes et des mandataires, in Pierre-Marie GLAUSER [éd.], Droit pénal fiscal, 2013, p. 109). L'acte punissable doit toutefois résulter d'un comportement actif vis-à-vis de l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2).

d. La complicité, comme les autres formes de participation, l'instigation et la responsabilité du représentant ne sont punissables que si elles sont commises intentionnellement (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 10 ad art. 177 LIFD).

La jurisprudence relative à l'art. 175 LIFD considère qu'il y a un comportement intentionnel lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données à l'autorité de taxation étaient incomplètes ou incorrectes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2017 et 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9) ; si cette conscience est avérée, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (Xavier OBERSON, Droit fiscal Suisse, 5ème éd., 2021, p. 709 n. 19). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, p. 637). Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du

E. 21

décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du

E. 24

septembre 2018 consid. 9.1 ; ATA/222/2019 du 27 septembre 2019 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017).

e. La complicité peut être matérielle ou intellectuelle (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 110). Le complice peut prodiguer des conseils, renforcer la volonté délictueuse du contribuable, aider le contribuable à remplir sa déclaration

- 12/15 - A/1832/2019 ou établir sciemment des documents inexacts. Le complice apporte une contribution causale qui favorise la réalisation de l'infraction et sans laquelle les événements auraient pris une tournure différente (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 13-14 ad art 177 LIFD ; Diane MONTI, op. cit., p. 99). 5) a.

manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ;

ent personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes

personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 précité consid. 2.4.2). La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité. En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.3 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Il faut notamment admettre l'existence d'un cas grave lorsque le montant d'impôt soustrait est important (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 26-28 ad art. 177 ; Diane MONTI, op. cit., p. 113).

b. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/1151/2017 du 2 août 2017 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017).

c. En droit pénal ordinaire, à l'égard du complice, la loi prévoit l'atténuation de la peine (art. 25 CP). Selon la LIFD, les participants secondaires et le représentant agissant comme auteur direct n'encourent pas la même peine que le contribuable, qui peut être condamné à une amende allant du tiers au triple du montant soustrait. Cette différence s'explique par le fait que les personnes

- 13/15 - A/1832/2019 tombant sous le coup de l'art. 177 LIFD n'enfreignent pas d'obligations de procédure, à la différence du contribuable (Diane MONTI, op. cit., p. 113). 6)

En l'espèce, la chambre administrative relève que le recourant a mis en place au cours de plusieurs exercices fiscaux, dont ceux de 2008 à 2010, un système de location du matériel roulant de sa société et de celle de son père à des prix supérieurs à ceux du marché, et a ainsi permis à F_____ SA de commettre des soustractions s. Il a adopté intentionnellement ce comportement durant chacune les années incriminées, à tout le moins par dol éventuel. Il a ainsi été h h exercices fiscaux, infraction de soustraction fiscale au sens des dispositions

de droit pénal fiscal rappelées ci-dessus, consommée et commise par F_____ SA durant les années en cause.

En agissant comme administrateur de F_____ SA sa faute est grave. Il ne pouvait pas ignorer qu'en louant son matériel roulant à des conditions supérieures à celles du marché et en signant les états financiers de la société, il permettait à celle-ci de ne pas se conformer à ses obligations fiscales. Un tel comportement est punissable au sens de l'art. 177 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 5). E H ' - h y I et IFD, pas violé le principe de la proportionnalité. En outre, il ne ressort pas du dossier que les capacités financières du recourant nt pas été prises en considération.

Le jugement du TAPI qui confirme les amendes prononcées est, dans ces conditions, conforme au droit. 7)

77 al. 1 LIFD 71 al. 1 LPfisc répriment un 7 I D al. A I du principe du ne bis in idem.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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