

GE_GERICHTE A/3764/2023 vom 20. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3764_2023

FR: GE_GERICHTE A/3764/2023 du 20 mai 2025

IT: GE_GERICHTE A/3764/2023 del 20 maggio 2025

Regeste

IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT;PRESCRIPTION;SOUSTRACTION D'IMPÔT;TENTATIVE(DROIT
PÉNAL);FIXATION DE L'AMENDE;NE BIS IN IDEM | LIFD.175.al1; LIFD.175.al2;
LPFisc.69.al1; LPFisc.69.al2

Erwägungen

E. 4

Le recourant se prévaut en premier lieu d'une violation du principe ne bis in idem . Il existait une identité d'objet, de faits et de personne visée entre la présente procédure et celle intentée à son encontre pour participation à la soustraction d'impôt commise par sa société, pour laquelle il avait déjà été condamné.

E. 4.1

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. Ce droit, qui appartient avant tout au droit pénal fédéral matériel, découle en outre implicitement de la Constitution fédérale, à savoir des art. 8 al. 1 et 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et est également garanti par l'art. 4 ch. 1 du Protocole additionnel n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (RS 0.101.07) et l'art. 14 par. 7 du Pacte ONU II (RS 0.103.2). 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 ; 145 IV 383 consid. 2.2 ; 144 IV 136 consid. 10.1 ; 137 I 363 consid. 2.1 ; 125 II 257 consid. 5a). Concernant le cas spécifique de l'infraction de soustraction d'impôt, la doctrine précise que lorsque l'état de fait constitue à la fois une soustraction en matière d'impôt sur le bénéfice et une soustraction en matière d'impôt sur le revenu (par exemple en cas de distribution dissimulée de dividende en faveur de l'actionnaire unique et seul membre du Conseil d'administration), l'on est en présence de deux comportements distincts punissables justifiant à chaque fois une sanction sans que le principe ne bis in idem ne soit violé (Daniel DE VRIES REILINGH/Iiriana DRENI, Commentaire de l'ATF 149 II 74 , in RDAF 2023 II 287 , p. 290).

E. 4.2

En l'espèce, dans le cadre de la présente procédure, le recourant est poursuivi en qualité d'auteur principal en raison d'une soustraction en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, tandis qu'il a, par le passé, été poursuivi dans le cadre de l'infraction commise par

sa société, en sa qualité d'organe, en tant que participant accessoire. Il n'y a dès lors pas d'identité d'objet, ni de faits dans cette situation, car le fondement des poursuites n'est pas le même : une partie de l'état de fait concerne la situation fiscale irrégulière de l'individu, notamment sa propre déclaration fiscale, ses revenus et sa fortune, alors que l'autre concerne la situation fiscale irrégulière de la personne morale, notamment son bénéfice et son capital. Par conséquent, l'on est en présence de deux comportements distincts punissables justifiant à chaque fois une sanction sans que le principe ne bis in idem ne soit violé. Partant, le grief est rejeté.

E. 5

Le recourant sollicite la réduction de la quotité des amendes à la moitié des impôts soustraits, au regard de son absence d'intention et de sa bonne collaboration.

E. 5.1

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1 ; ATA/1183/2023 du 31 octobre 2023 consid. 7.1). En l'occurrence, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale n'est pas remise en cause. Le recourant conteste uniquement avoir commis une faute.

E. 5.2

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ;

2C_1066/2018 précité consid. 4.1). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Selon la jurisprudence, la conformité du comportement du contribuable à ses obligations légales s'examine de manière objective, et non suivant la représentation subjective que celui-ci avait des événements à l'époque (ATA/203/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 6c). En outre, les administrés ne sauraient se prévaloir de leur méconnaissance du droit (ATF 126 V 308 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 6). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, fournir notamment des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD et 31 al. 1 et 2 LPFisc). Le contribuable est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en principe en droit de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1)

E. 5.3

En cas de soustraction fiscale, en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de la faute de l'auteur (ATF 143 IV 130 consid. 3.3). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1 ; 2C_777/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans, par une personne morale, sur plusieurs exercices (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^e édition, 2017, n. 54 ad art. 175). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3). Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en

soustraction d'impôt constitue en principe un élément permettant de réduire la peine, tout comme la négligence (arrêts du Tribunal fédéral 9C_763/2023 du 25 juillet 2024 consid. 10.3 ; 2C_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 8.2.2 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 47 ad art. 175). L'art. 175 al. 2 LIFD a vocation à s'appliquer à toutes les soustractions fiscales, y compris celles qui s'étendent sur plusieurs périodes fiscales, ce qui est du reste fréquemment le cas lorsque la soustraction est liée à un comportement durable, tel que la non-déclaration d'un compte bancaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et 7.3.1).

E. 5.4

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/376/2024 du 12 mars 2024 consid. 6.3). Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou lorsqu'elle viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 143 III 140 consid. 4.1.3).

E. 5.5.1

En l'espèce, il a été constaté que les déclarations d'impôt du recourant pour les années en cause étaient irrégulières et incomplètes, puisqu'elles ne contenaient pas tous les éléments de ses revenus et fortune devant être déclarés, dont en particulier les prestations appréciables en argent, ainsi que des comptes bancaires. Le dommage subi par la collectivité est équivalent au montant des rappels d'impôt, qui ne sont pas contestés. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction réprimée par les art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc sont réunis. L'élément subjectif de la soustraction fiscale, soit la faute, apparaît aussi donné. En effet, au vu de l'ensemble des éléments figurant au dossier, la chambre administrative ne peut que reprendre l'analyse effectuée par le TAPI dans son jugement, à savoir que le recourant était actionnaire, directeur et administrateur de la société et qu'il ne pouvait dès lors pas ignorer la manière dont les affaires étaient gérées. Il était, en effet, 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 sa fonction et ses connaissances professionnelles, il ne peut pas avoir agi par négligence, comme il le soutient en se fondant sur la soi-disant complexité de la théorie du triangle. 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, tend 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 précités ni la possession du capital social de diverses sociétés n'ont été déclarés, éléments que tout contribuable doit savoir devoir déclarer, jette un doute sur son honnêteté et laisse également penser que celui-ci n'a pas agi simplement par négligence sur les autres éléments qui lui sont reprochés. La chambre de céans considère ainsi que 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'AFC-GE dans le cadre de sa propre déclaration d'impôts étaient incorrectes ou incomplètes. En omettant de déclarer les prestations appréciables en argent fondées sur les opérations entre la société et les entités sœurs concernées et certains comptes bancaires, le recourant a agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire avec pleine conscience et volonté. Les amendes sont ainsi parfaitement justifiées dans leur principe.

E. 5.5.2

Reste à examiner leur quotité, contestée par le recourant, qui se prévaut de sa bonne collaboration et de sa négligence comme circonstances atténuantes. Il résulte des éléments mentionnés supra, que le recourant a commis une soustraction d'impôt intentionnelle, si bien que la négligence ne peut pas être retenue comme circonstance atténuante à son égard. Dans le cadre de la fixation des amendes, l'intimée a pris en considération l'impact financier des pénalités sur l'avenir de l'entreprise du recourant. Elle a toutefois refusé de tenir compte de sa bonne collaboration au regard des nombreuses relances pour obtenir les pièces demandées, auxquelles l'intéressé n'a que partiellement donné suite. La juridiction précédente ne l'a pas suivie sur ce point, estimant que le recourant avait collaboré activement et « du mieux qu'il a pu » compte tenu des circonstances personnelles détaillées dans ses écritures (blocage et difficultés économiques dus à la crise sanitaire et la guerre en Ukraine, comptes bancaires détenus au Liban, drame familial, ressources limitées de sa société). Elle a néanmoins considéré que les deux circonstances atténuantes ne justifiaient pas une diminution de la quotité des amendes, compte tenu de la durée de la soustraction et du montant cumulé non négligeable des reprises. Cette appréciation n'est pas critiquable. Certes, la bonne collaboration du contribuable dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt constitue en principe un élément permettant de réduire la quotité de l'amende. Or, comme retenu par la juridiction précédente, la soustraction d'impôt s'est étendue sur plusieurs années – soit sur une période de sept ans – et porte sur des montants importants. Ainsi, en application de la jurisprudence précitée, et compte tenu du fait que le recourant a agi de manière intentionnelle et répétée, l'examen global des circonstances pertinentes permet de confirmer le résultat auquel a abouti l'autorité intimée. La quotité des amendes sera ainsi confirmée. En définitive, le recours sera partiellement admis. Les bordereaux de rappels d'impôt IFD et ICC 2009 seront annulés, compte tenu de la prescription.

E. 6

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA) et ne peuvent dès lors se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *