

# **GE\_GERICHTE JTAPI/543/2021 vom 31. Mai 2021**

GE Cour de justice, 2021-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_543\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_543_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/543/2021 du 31 mai 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/543/2021 del 31 maggio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 LPFisc ; art. 140 LIFD).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

- 7/12 - A/3064/2020

### **E. 3**

Les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives et le contenu des pièces qu'elles ont versées au dossier seront repris et discutés dans la mesure utile (cf. arrêts du Tribunal fédéral 1C\_159/2020 du 5 octobre 2020 consid. 2.1.1 ; 1C\_72/2017 du 14 septembre 2017 consid. 4.1 ; 1D\_2/2017 du 22 mars 2017 consid. 5.1 ; 1C\_304/2016 du 5 décembre 2016 consid. 3.1 ; 1C\_592/2015 du 27 juillet 2016 consid. 4.1 ; 1C\_229/2016 du 25 juillet 2016 consid. 3.1 et les arrêts cités).

### **E. 4**

La recourante fait valoir qu'elle aurait été « privée de toute chance de succès » de sa réclamation en raison du fait que les mêmes collaborateurs de l'AFC-GE auraient établi les bordereaux d'amende et rendu la décision sur réclamation subséquente.

### **E. 5**

Selon l'art. 50 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable en matière fiscale par renvoi des art. 2 al. 2 LPFisc et 142 LIFD (cf. cf. Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3ème éd., 2016, n. 1 ad art. 142 LIFD, p. 1499), la réclamation (ou l'opposition) a pour effet d'obliger l'autorité qui a rendu la décision administrative attaquée à se prononcer à nouveau sur l'affaire. Les art. 36 al. 1 LPFisc (cum art. 4 al. 1 LPFisc) et 130 al. 1 LIFD (cum art. 182 al. 4 LIFD) - applicables en matière de soustraction fiscale par renvoi des art. 75 al. 3 LPFisc, respectivement 182 al. 3 LIFD - confèrent à l'AFC-GE la compétence pour procéder à la taxation des contribuables en matière d'impôts directs. Les art. 42 al. 1 LPFisc et 134 al. 1 LIFD précisent quant à eux que, dans la procédure de réclamation, l'AFC-GE jouit des mêmes compétences que celles qu'elle a dans la procédure de taxation. Les cantons sont libres de confier la procédure de réclamation au taxateur lui-même ou à un autre fonctionnaire, voire à une commission interne de l'administration. En raison de la nature de la procédure de réclamation, il s'impose cependant que l'auteur de la taxation y soit au moins associé. C'est faire preuve d'une

méconnaissance totale du sens et de la nature juridique de la réclamation comme voie de droit interne à l'administration que d'exiger un organe indépendant pour se saisir d'une réclamation ou opposition. Ainsi, une demande tendant à la récusation du taxateur en procédure de réclamation seulement parce qu'il a déjà participé à la taxation doit être rejetée (cf. Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 3 ad art. 132 LIFD).

#### **E. 6**

En l'espèce, il découle de ce qui précède que l'AFC-GE était fondée à confier aux mêmes collaborateurs tant l'établissement des bordereaux litigieux que la prise de la décision sur réclamation y relative. Pour sa part, la recourante ne fait état

- 8/12 - A/3064/2020 d'aucun élément concret de nature à susciter des doutes quant à l'impartialité ou l'objectivité desdits collaborateurs, de sorte que l'on ne voit pas en quoi elle aurait été « privée de toute chance de succès » de sa réclamation. Partant, ce grief, mal fondé, doit être écarté.

#### **E. 7**

Est notamment puni d'une amende 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 (art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc). 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).

#### **E. 8**

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 (cf. 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).

#### **E. 9**

L'art. 175 LIFD est plus contraignant que le Code pénal suisse (CP - RS 311.0 ; cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 41-42 et 44 ad art. 175 et les références citées) : le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 1<sup>ère</sup> phr. LIFD ne peut être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes et dans les limites de la deuxième phrase (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_173/2015, 2C\_174/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1 et les arrêts cités). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 70).

#### **E. 10**

En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; 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 la 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 (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 54 ad art. 175). Si l'infraction est commise par une personne morale (art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1

- 9/12 - A/3064/2020 LPFisc), l'amende infligée doit obéir aux critères qui sont applicables au degré de la faute des organes, tandis que la situation économique dont il faut tenir compte est celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celle de ses organes (ATF 135 II 86 consid. 4.4). La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contiennent des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée 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 prévue à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; 143 IV 130 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.2.2). 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 et les références citées). Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2 ; 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1). La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées). L'art. 49 al. 1 CP - qui prévoit en substance que si, en raison d'un ou de plusieurs actes, l'auteur remplit les conditions de plusieurs peines de même genre, le juge le condamne à la peine de l'infraction la plus grave et l'augmente dans une juste proportion, sans pouvoir excéder de plus de la moitié le maximum de la peine prévue pour cette infraction, le juge étant en outre lié par le maximum légal de chaque genre de peine - ne s'applique pas en cas de soustraction fiscale, soit par hypothèse lorsque la soustraction d'impôt est commise durant plusieurs périodes fiscales. Dans un tel cas, l'art. 175 al. 2 LIFD, qui pose comme critère le montant de l'impôt soustrait, est applicable pour fixer l'amende (art. 333 al. 1 in fine CP). L'art. 175 al. 2 LIFD a en effet 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

- 10/12 - A/3064/2020 durable, tel que la non-déclaration d'un compte bancaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et 7.3.1). Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et

omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

#### **E. 11**

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 (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

#### **E. 12**

En l'espèce, la recourante a commis intentionnellement - ce qu'elle ne conteste du reste pas - une soustraction fiscale importante s'étant déroulée sur plusieurs années et ayant impliqué la mise en place d'une structure complexe comprenant l'utilisation de sociétés écran offshore, afin de dissimuler des montants considérables de bénéfices imposables (CHF 39'321'299.- au total), ses organes ayant pertinemment dû savoir que les commissions illicites versées à concurrence de ce montant faisaient partie de ses bénéfices imposables, parce que ne constituant manifestement pas des charges justifiées par l'usage commercial (cf. art. 12 let. g de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15 ; art. 59 al. 2 LIFD). Pareille soustraction d'impôt procède assurément d'une faute grave, qui doit être sanctionnée, conformément à ce que prévoient les art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc, par une amende supérieure à une fois le montant de l'impôt soustrait. Dans ce cadre, tenant compte de la bonne collaboration de la recourante, l'AFC-GE a fixé la quotité des amendes à 1,25 fois les impôts soustraits. Il n'est pas insoutenable de considérer que cette seule circonstance atténuante est insuffisante pour contrebalancer les circonstances aggravantes imputables à la recourante (résidant dans le fait qu'il s'est agi d'infractions commises sur trois périodes fiscales et en lien avec des montants d'impôt très importants, atteignant CHF 3'580'726.-), auxquelles l'autorité intimée devait accorder une importance particulière. Dans ces conditions, il ne peut se justifier de réduire encore cette quotité pour l'arrêter à une fois le montant des impôts soustraits. La recourante semble perdre de vue que sa faute, grave, se rapporte à ses obligations fiscales consistant à remplir ses déclarations de manière complète et conforme à la vérité (cf. art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc), ce qu'elle n'a pas fait, et que cette faute ne peut être mesurée et/ou comparée à celle que le MPC a retenue à son encontre, étant rappelé que celui-ci ne l'a pas reconnue coupable de

- 11/12 - A/3064/2020 soustraction fiscale, mais lui a reproché de ne pas avoir pris toutes les mesures d'organisation nécessaires pour empêcher l'infraction de corruption d'agents publics étrangers. Ainsi, le fait qu'elle ait ou non été condamnée pour corruption dans le cadre de la procédure pénale diligentée par le MPC n'a pas d'incidence dans l'appréciation de sa faute sous l'angle fiscal et, partant, sur la quotité des amendes litigieuses. Pour le surplus, le fait que les amendes relatives à la soustraction des ICC et IFD 2009 aient été annulées pour cause de prescription n'atténue en rien le caractère de récidive des soustractions fiscales qu'elle a commises. Enfin, réduire la quotité des amendes, comme elle le souhaite, en raison du fait que les commissions occultes corruptives en cause, qu'elle a indûment comptabilisées comme charges, lui auraient permis de réaliser des bénéfices

imposables importants reviendrait à encourager les agissements délictueux en raison desquels elle a été condamnée par le MPC. Il faut à cet égard relever que l'importance des montants soustraits ne constitue pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute. Une telle approche serait contraire à la lettre et à l'esprit de ces dispositions légales. Elles prévoient que l'amende doit être fixée dans une fourchette qui peut aller jusqu'au triple de l'impôt soustrait dans les cas les plus graves. Le législateur a accepté par-là qu'un contribuable coupable d'une soustraction d'impôt doive verser à la collectivité publique une somme totale correspondant finalement à quatre fois le montant de l'impôt (rappel d'impôt + amende correspondant au triple de cet impôt), ce même en cas de soustraction de montants importants, la loi ne prévoyant aucun traitement privilégié en pareilles circonstances. Il n'appartient pas aux administrations fiscales de s'écarter des règles des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc en cas de grave soustraction au motif que ce système aboutirait dans un cas d'espèce à un résultat jugé trop sévère et qu'une amende réduite constituerait déjà, selon elles, une peine suffisante, une correction (*reformatio in pejus*) par le juge dans le cadre d'un recours pouvant d'ailleurs s'avérer nécessaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2). Force est ainsi de constater que la quotité des amendes retenue par l'autorité intimée apparaît tout à fait proportionnée à l'intensité de la faute de la recourante et aux circonstances, sans que l'on puisse lui reprocher un abus du pouvoir d'appréciation. Il n'y a donc pas lieu de s'en écarter.

#### **E. 13**

Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

#### **E. 14**

Vu cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc). Cette dernière n'a en outre pas droit à une indemnité de procédure (cf. art. 87 al. 2 LPA a contrario cum art. 2 al. 2 LPFisc et 142 LIFD).

- 12/12 - A/3064/2020

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