REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

P/18967/2022 **ACPR/120/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre pénale de recours

Arrêt du mardi 14 février 2023

Entre

A_____ SA, ayant son siège _____, comparant par M^es^ Guglielmo PALUMBO et Gabrielle PERESSIN, avocats, HABEAS SARL, rue du Général-Dufour 20, case postale 556, 1211 Genève 4,

recourante,

contre l'ordonnance de non-entrée en matière rendue le 5 décembre 2022 par le Ministère public,

et

LE MINISTÈRE PUBLIC de la République et canton de Genève, route de Chancy 6B, 1213 Petit-Lancy, case postale 3565, 1211 Genève 3,

intimé.

EN FAIT :

A. **a.** Par acte expédié le 16 décembre 2022, A_____ SA recourt contre l'ordonnance rendue le 5 précédent, notifiée le lendemain, aux termes de laquelle le Ministère public, après avoir rejeté ses réquisitions de preuve, a refusé d'entrer en matière sur sa plainte pénale déposée le 7 septembre 2022 contre B_____, contrôleur au sein de l'Administration fiscale genevoise (ci-après : AFC), du chef d'abus d'autorité (art. 312 CP).

Elle conclut, sous suite de frais et équitable indemnité de procédure, à l'annulation de cette décision, la cause devant être renvoyée au Procureur pour l'ouverture d'une instruction.

b. La recourante a versé les sûretés en CHF 1'500.- qui lui étaient réclamées par la Direction de la procédure.

c. À réception de ce montant, la cause a été gardée à juger sans échange d'écritures, ni débats.

B. Les faits pertinents suivants ressortent du dossier :

a. A_____ SA, société incorporée à Genève, active dans le recouvrement de créances, est administrée par C_____. Jusqu'en 2012, elle a été dirigée par D_____, époux de la prénommée.

b.a. Fin 2016, l'AFC a ouvert, contre cette société, une procédure en rappel et en (tentative de) soustraction d'impôts pour les années 2006 à 2015. Elle soupçonnait l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial (frais privés; dépenses insolites, d'ordre informatique, notamment en faveur de la société E_____ SARL), qui avait conduit à une diminution du bénéfice imposable.

Dans ce cadre, B_____, contrôleur au sein de l'AFC, et F_____, expert fiscal mandaté par A_____ SA, ont eu de nombreux échanges.

b.b.a. Le 31 octobre 2017, D_____ a adressé un courriel à F_____, dans lequel il lui confirmait être d'accord de négocier une solution avec l'AFC; en contrepartie, la quotité des amendes à infliger à A_____ SA devrait être de 0.5% des impôts soustraits.

b.b.b. F_____ a remis le courriel précité à B_____ le 2 novembre suivant, lors d'une séance, lui précisant que la quote-part de l'amende acceptée par D_____ s'élevait à 50%, et non à 0.5% comme stipulé par erreur dans l'email. Le contrôleur

lui a répondu que l'AFC ne se déterminait pas, à ce stade, sur la quotité de l'amende (selon le rapport d'entretien établi par cette autorité).

b.b.c. Le 16 novembre 2017, F_____ adressait à D_____ une "*proposition* [d'attestation de] *«repentir sincère» permettant d'obtenir une baisse significative* [des] *pénalités dans le cadre* [du] *contrôle fiscal*".

b.b.d. Par courriel du 20 suivant, F_____ a exposé à l'AFC que les époux C_____/D_____ acceptaient, par gain de paix, divers éléments; il a joint à son envoi l'attestation du 16 novembre 2017, signée par D_____.

Dans ce document, le prénommé expose que son épouse et lui-même n'avaient "*pas conscience que* [leurs] *agissements pouvaient avoir de telles conséquences sur la situation fiscale de* [leur] *entreprise*", qu'une fois "*le contrôle engagé et après avoir pris conseil,* [ils] *av*[aient] *décidé de reconnaître* [leurs] *manquements*" et qu'ils "*souhait*[aient] *que ceci soit reconnu par* [l']*autorité et qu'il en soit tenu compte dans le cadre de la fixation* [des] *pénalités*".

b.b.e. Fin 2017, B_____ a requis de A_____ SA la production de "*documents manquants pour clôturer les procédures en cours*", nécessaires pour justifier certaines dépenses informatiques (paiement de factures en faveur de deux sociétés, G_____ SARL et H_____ SARL).

b.c. Aucun des emails/courriers/documents échangés entre A_____ SA et l'AFC durant l'enquête fiscale ne fait état de la conclusion d'un accord.

b.d. La procédure s'est achevée en décembre 2018.

L'AFC a notifié à A_____ SA des bordereaux de rappel d'impôts pour les années 2006 à 2014 ainsi que des bordereaux de taxation pour 2015; elle y a notamment tenu compte de charges non justifiées par l'usage commercial liées à E_____ SARL, G_____ SARL et H_____ SARL. Elle lui a également notifié des bordereaux d'amende, dont la quotité s'élevait, pour les années 2008 à 2014, à 80% des impôts soustraits, et, pour 2015, à 53.33%.

b.e. Par décision du 18 novembre 2020, l'AFC a rejeté la réclamation formée par A_____ SA. Elle a notamment considéré que les pièces remises par celle-ci pour justifier les dépenses effectuées en faveur de G_____ SARL et H_____ SARL n'étaient pas probantes. De plus, le *modus operandi* afférent à ces dépenses était similaire à celui employé pour E_____ SARL; or, la contribuable avait admis [en rédigeant l'attestation du 16 novembre 2017] que les charges prétendument payées à cette société étaient injustifiées.

c.a.a. A_____ SA a recouru au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, requérant son annulation et son acquittement.

Elle a notamment prétendu avoir conclu un accord avec B_____, aux termes duquel, en contrepartie d'"*aveux*", il serait mis un terme à la procédure fiscale et les amendes seraient arrêtées à un pourcentage convenu des montants soustraits. Le prénommé n'avait toutefois pas respecté ses engagements. Au contraire, l'AFC avait utilisé l'attestation du 16 novembre 2017 pour étendre son contrôle à d'autres dépenses (relatives à G_____ SARL et H_____ SARL), puis pour fonder la décision sur réclamation.

c.a.b. L'AFC a conclu au rejet du recours.

D_____ avait décidé de son propre chef d'écrire le courrier litigieux. Elle avait poursuivi son enquête en raison d'incohérences manifestes entre la comptabilité, les documents bancaires et les pièces justificatives présentées. Même sans "*aveux*", elle aurait disposé de suffisamment d'éléments pour refuser de prendre en compte les dépenses litigieuses.

c.a.c. Par jugement du 25 mars 2022, le TAPI a annulé les bordereaux de rappel d'impôts pour l'année 2006, la créance fiscale étant prescrite, et a rejeté le recours pour le surplus. Il a nié l'existence d'un accord passé entre le fisc et la contribuable. Les bordereaux de rappel, de taxation et d'amende pour les années 2007 à 2015 étaient exempts de critiques [conclusion à laquelle il est parvenu sans se fonder sur l'attestation du 16 novembre 2017].

c.b. Par arrêt du 26 juillet 2022, la Chambre administrative de la Cour de justice (ci-après: CJCA) a rejeté le recours interjeté par A_____ SA contre ce jugement.

Elle a répondu comme suit aux arguments de cette société, similaires à ceux plaidés devant le TAPI: il n'était pas établi, ni même rendu vraisemblable, que B_____ aurait donné de quelconques assurances à la contribuable; l'attestation rédigée par D_____ ne faisait point mention de l'existence d'un accord; la déclaration écrite de F_____ (datée du 14 février 2022), produite par A_____ SA, selon laquelle il existait bien un accord passé avec le fisc, était contredite par l'absence de réaction de ce mandataire après qu'il avait constaté que l'AFC n'avait pas mis un terme à la procédure, en dépit des "*aveux*", contrairement à ce qui aurait été convenu; B_____ n'avait nullement adopté un comportement contraire au droit; les bordereaux litigieux étaient intégralement justifiés [conclusion à laquelle la CJCA est parvenue sans se fonder sur l'attestation du 16 novembre 2017].

c.c. A_____ SA a recouru au Tribunal fédéral contre cet arrêt.

d.a.a. En septembre 2022, elle a déposé plainte pénale contre B_____ du chef d'abus d'autorité.

Le mis en cause lui avait fait croire que, si elle remettait à l'AFC une "*lettre d'excuses et d'aveux*", la procédure fiscale cesserait, respectivement qu'elle bénéficierait d'un taux d'amende réduit. Le prénommé s'était ensuite servi de cette lettre pour étendre le contrôle dirigé contre elle et l'AFC lui avait infligé une sanction plus élevée que celle convenue.

Les auditions de B_____, F_____ et des conjoints C_____/D_____ permettraient d'étayer ses allégués, à l'instar du dépôt, par l'AFC, du dossier fiscal, étant relevé qu'il existait d'importantes contradictions entre les notes prises par ses représentants durant les investigations et les documents établis/remis par l'autorité précitée.

d.a.b. À l'appui, elle a produit des pièces tirées des procédures fiscale et administrative, dont certaines ont été résumées ci-avant. Elle a également produit : les notes de ses représentants sus-évoquées; la déclaration écrite de F_____ datée du 14 février 2022; un courriel de Me I_____, dans lequel ce dernier relate que l'une de ses clientes avait été "*effrayée*" par la manière dont B_____ avait mené un contrôle fiscal au sein du cabinet où elle travaillait, le prénommé ayant adopté une attitude inadéquate envers des employés.

d.b. Le Ministère public a ordonné le dépôt, par l'AFC, de diverses pièces (notes internes et d'entretiens téléphoniques ainsi qu'échanges de courriels relatifs à A_____ SA).

Cette autorité a produit des documents, précisant ne pas avoir accès aux emails de B_____.

Aucune de ces pièces ne fait état de la conclusion d'un accord entre le fisc et la plaignante, ni de protestation émise par F_____/les conjoints C_____/D_____ contre la poursuite des investigations après l'envoi de l'attestation du 16 novembre 2017.

C. Dans sa décision déférée, le Ministère public a nié l'existence d'une infraction à l'art. 312 CP pour les mêmes motifs que ceux retenus par les juridictions administratives.

D. À l'appui de son recours, A_____ SA se plaint d'une violation du principe *in dubio pro duriore*. Les éléments suivants objectivaient ses allégués : l'existence même de l'attestation du 16 novembre 2017, document qu'elle n'aurait jamais rédigé en l'absence d'accord car il l'incriminait; la déclaration écrite de F_____, celle-ci

confirmant la conclusion d'un arrangement avec le fisc; le courriel de Me I_____ relatant l'adoption, par B_____, de comportements inadéquats. Elle n'avait pas mentionné, dans sa lettre d'"*aveux*", les promesses faites par l'AFC pour que ses excuses apparaissent comme désintéressées. Par ailleurs, il était "*établi que le contrôle fiscal a*[vait] *été étendu dans le prolongement immédiat de la lettre d'excuses et que celle-ci a*[vait] *ensuite été mentionnée dans la décision finale de l'AFC*". Enfin, cette autorité avait produit un dossier incomplet, ce qui "*renfor*[çait] *les soupçons existants*". À cette aune, le Procureur devait ouvrir une instruction, procéder aux auditions requises et ordonner le dépôt, par le fisc, des pièces manquantes.

EN DROIT :

1. Le recours est recevable pour avoir été déposé selon la forme et dans le délai prescrits (art. 385 al. 1 et 396 al. 1 CPP), concerner une ordonnance de non-entrée en matière, décision sujette à contestation auprès de la Chambre de céans (art. 310 al. 2 *cum* 322 al. 2 CPP; art. 393 al. 1 let. a CPP), et émaner de la plaignante, partie à la procédure (art. 104 al. 1 let. b CPP) qui a qualité pour agir, ayant un intérêt juridiquement protégé (art. 382 CPP) à voir poursuivre l'infraction alléguée à l'art. 312 CP, celle-ci ayant pu porter atteinte à son patrimoine (art. 115 CPP; arrêt du Tribunal fédéral 6B_694/2019 du 11 juillet 2019 consid. 2.3.1).

2. La juridiction de recours peut décider d'emblée de traiter sans échange d'écritures ni débats les actes manifestement mal fondés (art. 390 al. 2 et 5 *a contrario* CPP).

Tel est le cas en l'occurrence, au vu des considérations qui suivent.

3. **3.1.** Une non-entrée en matière peut se justifier pour des motifs de faits. Il s'agit des cas où la preuve d'une infraction, soit la réalisation en fait de ses éléments constitutifs, n'est pas apportée par les pièces dont dispose le ministère public (art. 310 al. 1 let. a CPP; arrêt du Tribunal fédéral 6B_544/2016 du 17 novembre 2016 consid. 3.1).

L'insuffisance de charge doit être manifeste (arrêt du Tribunal fédéral 6B_544/2016 précité), conformément au principe *in dubio pro duriore* (arrêt du Tribunal fédéral 6B_9/2021 du 4 avril 2022 consid. 2.2).

3.2. L'art. 312 CP sanctionne le fonctionnaire qui, dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, respectivement dans celui de nuire à autrui, aura abusé des pouvoirs de sa charge.

3.3. En l'espèce, la recourante se prévaut de griefs, arguments et pièces identiques à ceux d'ores et déjà vainement soumis au TAPI et à la CJCA.

Ce faisant, elle tente d'obtenir des autorités pénales le constat que ces juridictions ont refusé d'établir, à savoir la commission, par le mis en cause, d'un acte illicite.

3.3.1. Cela dit, la recourante et l'AFC s'opposent sur l'existence d'un accord aux termes duquel, en contrepartie d'"*aveux*", il serait mis un terme à la procédure fiscale et les amendes seraient arrêtées à un pourcentage convenu des montants soustraits.

Aucun des documents échangés entre les intéressées durant l'enquête fiscale ne mentionne un tel accord, que ce soit avant ou après l'envoi de l'attestation du 16 novembre 2017 – étant relevé que la recourante n'a jamais prétendu, durant ladite enquête (soit préalablement au prononcé de décisions qui lui étaient défavorables), que les pièces remises/établies par l'AFC ne correspondraient pas à la réalité –.

Contrairement à l'opinion de la recourante, écrire une lettre d'excuses ne permet pas (encore) d'inférer l'existence d'un arrangement avec le fisc. Cela dénote, tout au plus, une prise de conscience, dont l'administré espère que l'autorité tiendra compte. L'attestation sus-évoquée a, du reste, été rédigée dans cette optique (les conjoints y exprimant le souhait que leur démarche soit prise en considération "*dans le cadre de la fixation* [des] *pénalités*"); les "*aveux*" de la recourante n'ont donc nullement été désintéressés.

Les déclarations écrites de F_____ sont impropres à accréditer l'existence d'un accord. En effet, l'on ne peut que s'étonner, à la suite de la CJCA, de l'absence de réaction de ce mandataire après avoir constaté que, malgré lesdits "*aveux*", l'AFC n'avait pas mis un terme à la procédure, mais avait poursuivi ses investigations, contrairement à ce qui aurait été convenu.

Le courriel de Me I_____ étant muet sur l'(in)existence des promesses litigieuses, il n'est d'aucun secours à la recourante.

À cette aune, la thèse de la plaignante n'est étayée par aucun élément concret.

L'absence de dépôt, par l'AFC, de certains documents est impropre à infirmer cette conclusion.

Les enquêtes ayant pour finalité de prouver des soupçons existants, et non de trouver des indices relatifs à une activité criminelle, procédé qui est prohibé (*fishing expedition*; ATF 143 II 136 consid. 6.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_599/2019 du 1er mars 2021 consid. 6.2 *in fine*), il n'y a pas lieu de requérir la production de pièces complémentaires par le fisc, non plus que d'entendre les époux C_____/D_____, F_____ et/ou l'AFC/B_____, dont les positions sont, au demeurant, déjà connues.

3.3.2. La recourante estime que ses "*aveux*" auraient été indûment utilisés, tant pour étendre les charges dirigées contre elle (aux dépenses d'ordre informatique effectuées en faveur de G_____ SARL et H_____ SARL) que pour fonder la décision sur réclamation.

Il lui aura sans doute échappé que le contrôle fiscal portait, *ab initio*, sur des frais informatiques insolites. Le fait que les demandes de renseignements complémentaires sont intervenues peu après la réception, par le fisc, de l'attestation du 16 novembre 2017 ne permet pas, à lui seul, de retenir un lien entre ces évènements. En tout état, à défaut d'accord sur l'arrêt/l'étendue de la procédure, l'autorité précitée pouvait investiguer toutes les (tentatives de) soustraction d'impôts supplémentaires nécessaires.

La recourante n'a subi aucun préjudice du fait que l'AFC s'est fondée, dans la décision du 18 novembre 2020, sur ses "*aveux*", puisque les jugement et arrêt rendus par les instances administratives – qui confirment les bordereaux litigieux – ne reposent pas sur ceux-ci.

3.4. Infondé, le recours sera donc rejeté.

4. La plaignante succombe (art. 428 al. 1CPP).

Elle supportera, en conséquence, les frais envers l'État, fixés en totalité à CHF 1'500.- (art. 3 *cum* 13 al. 1 du Règlement fixant le tarif des frais en matière pénale, RTFMP; E 4 10.03), somme qui sera prélevée sur les sûretés versées.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LA COUR :

Rejette le recours.

Condamne A_____ SA aux frais de la procédure de recours, fixés en totalité à CHF 1'500.-.

Dit que ce montant sera prélevé sur les sûretés versées.

Notifie le présent arrêt, en copie, à la recourante, soit pour elle à ses conseils, ainsi qu'au Ministère public.

Siégeant :

Monsieur Christian COQUOZ, président; Mesdames Corinne CHAPPUIS BUGNON et Françoise SAILLEN AGAD, juges; Monsieur Julien CASEYS, greffier.

Le greffier :	Le président :
Julien CASEYS	Christian COQUOZ

Voie de recours :

Le Tribunal fédéral connaît, comme juridiction ordinaire de recours, des recours en matière pénale au sens de l'art. 78 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110); la qualité et les autres conditions pour interjeter recours sont déterminées par les art. 78 à 81 et 90 ss LTF. Le recours doit être formé dans les trente jours qui suivent la notification de l'expédition complète de l'arrêt attaqué.

Le recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Les mémoires doivent être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF).

P/18967/2022 **ÉTAT DE FRAIS**

COUR DE JUSTICE

Selon le règlement du 22 décembre 2010 fixant le tarif des frais en matière pénale (E 4 10.03).

Débours (art. 2)		
- frais postaux	CHF	10.00
Émoluments généraux (art. 4)		
- délivrance de copies (let. a)	CHF	
- délivrance de copies (let. b)	CHF	
- état de frais (let. h)	CHF	75.00
Émoluments de la Chambre pénale de recours (art. 13)		
- décision sur recours (let. c)	CHF	1'415.00
-	CHF	
Total	CHF	**1'500.00**