RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1832/2019-ICCIFD **ATA/976/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 septembre 2021

4ème section

dans la cause

M. A_____
représenté par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2020 (JTAPI/1021/2020)

EN FAIT

1) M. A_____ a exploité sous la forme d'une raison individuelle « B_____ », une entreprise inscrite au registre du commerce du canton de Genève du 12 décembre 2000 au 11 novembre 2019. Celle-ci avait pour but le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages, le commerce et la représentation de matériaux de construction.

Il a également été, de 1996 au 23 avril 2013, administrateur secrétaire de C_____ SA, devenue D_____ SA, puis E_____ SA, puis F_____ SA, ensuite F_____ SA, en liquidation (ci-après : F_____ SA, en liquidation) par suite d'une faillite prononcée par jugement du Tribunal de première instance du 7 janvier 2019. Il était alors au bénéfice d'un droit de signature collective à deux.

Son père, M. G_____, a exploité aussi une raison individuelle « H_____ » et a été l'actionnaire unique de F_____ SA, en liquidation (anciennement C_____ SA, puis D_____ SA, puis E_____ SA), et son administrateur président au bénéfice d'un droit de signature collective à deux depuis 1996, puis administrateur avec un droit de signature individuelle dès le 23 avril 2013. Le but de F_____ SA était notamment l'exploitation d'une entreprise de transport de béton.

M. A_____ a signé en sa qualité d'administrateur les bilans et comptes de pertes et profits de F_____ SA, de 2008 à 2010.

Il a également été associé gérant de I_____ Sàrl au bénéfice d'un droit de signature individuelle dès le 23 mars 2004, administrateur de J_____ SA avec un droit de signature individuelle dès le 16 mars 2016 et de K_____ SA (ci-après : K_____ SA) avec également un droit de signature individuelle à partir du 10 novembre 2016.

La raison individuelle « B_____ » a loué les camions et engins de chantier dont elle est propriétaire à F_____ SA.

2) Le 15 novembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), a eu un entretien avec M. A_____ et son père au sujet de l'exercice fiscal 2010 de F_____ SA.

La séance était destinée à déterminer les relations entre la raison individuelle de l'intéressé, celle de son père et les sociétés K_____ SA et F_____ SA au sujet de la location du matériel roulant, des engins de chantier et les terrains propriété de son père. L'intéressé avait expliqué le fonctionnement du « L_____ » et donné les raisons de la répartition des activités entre sa raison individuelle et les différentes sociétés anonymes du « groupe ».

3) Le 25 novembre 2011, l'AFC-GE a avisé entre autres F_____ SA de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt relative à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) des exercices 2002 à 2010 à la suite des prestations appréciables en argent accordées à M. G_____, et aux proches de ce dernier, en louant à des prix surfaits des véhicules appartenant aux raisons individuelles « B_____ » et « H_____ ».

La procédure était dirigée contre Mme et M. A_____ (exercices fiscaux 2001-2009), Mme et M. G_____ (exercices fiscaux 2001 à 2004 et 2006 à 2009), la K_____ SA (exercices fiscaux 2001 à 2010) et F_____ SA (exercices fiscaux 2001 à 2010 également).

4) a. Par décisions du 5 avril 2013, l'AFC-GE a notifié à F_____ SA des bordereaux rectificatifs comportant un rappel d'ICC et d'IFD 2008 à 2010 de CHF 2'001'221.75, et des amendes de CHF 1'504'029.- fixées à ¾ du montant des impôts soustraits, au motif d'une distribution dissimulée de bénéfices de CHF 11'960'000.- portant sur les périodes fiscales de 2002 à 2010.

b. Les décisions précitées ont fait l'objet d'une procédure judiciaire qui s'est achevée par un arrêt 2C_333/2017 du 12 avril 2018 par lequel le Tribunal fédéral a jugé que la raison individuelle « B_____ » avait facturé des prestations appréciables en argent selon des montants effectivement reçus des sociétés anonymes détenues par son père. Celles-ci correspondaient aux produits enregistrés dans les états financiers. Le principe de sincérité de ceux-ci n'avait pas été heurté, M. A_____ ne pouvant pas se prévaloir d'une violation d'une disposition de droit comptable, pour procéder a posteriori à une correction des comptes et rétablir leur conformité au droit commercial. L'intéressé était lié par la manière dont il avait comptabilisé lesdits produits. Les taxations en cause ne pouvaient dès lors pas être modifiées, même si elles n'étaient pas encore entrées en force. M. A_____ savait les prix de location des camions et engins de chantier loués à F_____ SA supérieurs à ceux du marché, en comparaison notamment aux contrats d'achat et de leasings souscrits par sa propre raison individuelle auprès des établissements bancaires pour l'acquisition du matériel roulant loué.

5) Par courrier du 26 juin 2018, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure pénale pour instigation, complicité et participation à une soustraction d'impôt touchant les années 2003 à 2010 et lui a fixé un délai de trente jours pour formuler ses observations.

Elle entendait lui infliger des amendes. De plus, il pourrait être recherché pour répondre solidairement des montants d'impôts soustraits.

L'intéressé avait été administrateur de F_____ SA qui avait commis des soustractions d'impôts sous forme de diverses prestations appréciables en argent

au bénéfice des raisons individuelles « G_____ » et « B_____ ». Il avait incité la société précitée à commettre des soustractions d'impôts compte tenu de ses fonctions et de son rôle actif au sein du « L_____ ».

6) Le 31 juillet 2018, M. A_____ a contesté toute responsabilité en rapport avec la soustraction d'impôt en cause et demandé la consultation du dossier avant de compléter ses observations.

Il n'avait pas instigué F_____ SA, désormais en liquidation, à commettre des soustractions d'impôts, ni adopté un comportement actif de complice.

7) Le 9 novembre 2018, l'AFC-GE a convoqué M. A_____ à une audition fixée au 30 novembre 2018 et destinée à établir les faits.

8) Le 26 novembre 2018, l'intéressé a refusé de se présenter à son audition et a requis une nouvelle fois la consultation du dossier. Le 28 novembre 2018, l'AFC-GE a annulé l'audition précitée.

9) Le 14 décembre 2018, l'AFC-GE a transmis à l'intéressé un compte rendu de l'entrevue du 15 novembre 2011 et celui d'un entretien du 20 décembre 2011 consacré aux procédures en rappel et en soustraction d'impôt à son encontre.

10) Le 14 décembre 2018 toujours, l'AFC-GE a informé l'intéressé que la procédure pénale dirigée contre lui était close et qu'elle avait retenu sa complicité dans la soustraction d'impôt.

11) Par bordereaux du 14 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ des amendes d'un montant total de CHF 60'000.-, soit CHF 10'000.- par année pour les périodes fiscales 2008 à 2010 en rapport avec la soustraction d'ICC et d'IFD commise par F_____ SA, en liquidation.

L'intéressé avait prêté intentionnellement son assistance à F_____ SA pour commettre des soustractions d'impôts.

12) Par réclamation du 14 janvier 2019, M. A_____ a conclu à l'annulation des bordereaux d'amendes précités.

13) Par décision du 5 avril 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et a maintenu les bordereaux d'amendes contestés.

14) Par acte expédié le 7 mai 2019, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée en concluant à ce qu'elle soit déclarée nulle, respectivement à l'annulation des bordereaux d'amendes.

15) Par jugement du 23 novembre 2020, le TAPI a rejeté le recours.

La décision sur réclamation du 5 avril 2019 ne violait pas les droits de l'intéressé et ne pouvait pas être déclarée nulle. En outre, l'AFC-GE était compétente pour la rendre.

Le droit d'être entendu de M. A_____ n'avait pas été violé. L'intéressé avait pu s'exprimer à satisfaction de droit, notamment lors de son audition dans le cadre des procédures de redressement de F_____ SA et au cours de deux échanges d'écritures sur le fond. Il avait bénéficié d'un accès complet au dossier. L'AFC-GE avait détaillé les raisons qui l'avaient amenée à maintenir les bordereaux d'amendes. En particulier, la conscience et la volonté de l'intéressé avaient été clairement établies à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_333/2017 précité duquel ressortait son intention de prêter assistance aux soustractions d'impôts de F_____ SA dont il était administrateur au moment des faits. Connaissant le fonctionnement de la société en cause, il avait décidé des stratégies à mettre en place. À ce titre, il avait signé les états financiers de celle-ci pour les périodes fiscales 2008 à 2010. Il était réputé être au courant de l'octroi des prestations appréciables en argent fondant les amendes contestées. Il avait réalisé intentionnellement, ou à tout le moins par dol éventuel, les soustractions d'impôts en cause. La quotité de l'amende avait été fixée, par période fiscale considérée, au montant maximum dû en cas de faute légère, indépendamment de la peine encourue pour soustraction fiscale.

L'économie d'impôts résultant de la soustraction avait été réalisée par F_____ SA. En défalquant de son calcul d'impôts les charges sociales de sa raison individuelle, sa charge fiscale était inférieure à celle à payer au titre d'actionnaire de la société.

L'avis exprimé par un contrôleur fiscal qui, au début de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, avait qualifié le comportement de l'intéressé de négligence et parlé d'absence d'éléments nouveaux à charge intervenus pouvant justifier des amendes réprimant un comportement intentionnel, ne liait pas l'AFC-GE qui pouvait librement forger sa conviction jusqu'à sa décision finale.

16) Par acte expédié le 22 décembre 2020, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité en concluant à son annulation et à celle de la décision de l'AFC-GE du 5 avril 2019 et des bordereaux contestés.

L'AFC-GE n'avait pas établi les faits qui démontraient sa complicité dans la soustraction d'impôt commise par F_____ SA. La décision sur réclamation se basait sur des présomptions, soit sa participation à la fixation des prix en raison de ses fonctions au sein de F_____ SA et de sa conscience de leur caractère surfait au regard du marché. Aucune preuve n'avait été fournie par l'AFC-GE. Les comptes rendus internes d'entretien qui ne lui avaient pas été soumis pour relecture, ou signature, n'avaient aucune valeur probante. En revanche, des

appréciations faites par des contrôleurs fiscaux dans le cadre de notes internes liaient l'autorité de taxation. Celle-ci n'invoquait aucun élément susceptible de renverser le point de vue de ces derniers. Il n'avait eu aucun comportement actif justifiant le reproche de complicité qui lui était fait. La législation rendait l'organe d'une personne morale amendable uniquement s'il avait participé de manière active et intentionnelle, comme complice, à la réalisation d'une infraction. Le comportement de l'organe devait être analysé de manière distincte de la faute imputée à la personne morale.

Il n'avait pas cherché à soustraire des impôts en surfacturant sa société dans la mesure où il aurait été exposé au paiement d'un montant supérieur à celui dû en cas de rappels d'impôts. L'analyse de son intention ne pouvait se faire en-dehors d'un calcul global des impôts qui auraient été supportés par la société et par lui-même, au cas où des taxations auraient été effectuées conformément au redressement opéré par l'AFC-GE sur les bénéfices de la société. La soustraction des cotisations sociales payées à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) ne devait pas être exclue du calcul. S'il avait voulu effectuer un calcul précis de l'économie d'impôts à réaliser, il aurait introduit dans son calcul les cotisations dues à l'AVS. De plus, l'intention de soustraire des revenus au fisc pour une différence de 4 % n'était pas propre à déterminer une disproportion évidente entre les deux systèmes. Ainsi, l'intention d'appauvrir le fisc n'avait pas été prouvée.

Le cumul des sanctions infligées à une personne morale et à son organe n'était pas compatible avec l'interdiction du *ne bis in idem*. L'AFC-GE n'avait pas procédé au redressement de ses revenus. Il avait déclaré dans la comptabilité de sa raison individuelle et mentionné dans ses déclarations fiscales l'intégralité des locations à F_____ SA. L'autorité de taxation ne lui reprochait pas des prestations appréciables en argent. Elle se contentait de constater sa qualité d'organe et d'avoir été au courant du caractère surfait des locations du matériel roulant pour le condamner.

17) Dans sa réponse, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les décisions contestées étaient fondées sur des faits établis par pièces et non sur une simple présomption. L'intéressé avait activement participé à la conclusion des contrats de location des véhicules entre l'entreprise individuelle de son père et F_____ SA en sa qualité d'administrateur au bénéfice d'un droit de signature collective à deux. En cette qualité et comme cocontractant, il avait en outre participé à la conclusion des contrats de location entre sa propre raison individuelle et F_____ SA. Il avait accepté le paiement des factures de sa raison individuelle par celle-là. Il avait signé des bilans et comptes de pertes et profits 2008 à 2010 de F_____ SA.

Les faits concernant les soustractions d'impôts étaient établis. Le Tribunal fédéral avait admis le bien-fondé des reprises pour soustraction fiscale et les amendes notifiées à F_____ SA. L'opinion des contrôleurs des finances qui avaient soutenu à un stade de la procédure l'absence d'intention d'éluder l'impôt du recourant ne liait pas l'autorité de taxation. Elle était provisoire et avait été contredite par les faits qui avaient été ultérieurement établis et constatés par plusieurs juridictions de recours.

La complicité de l'intéressé pour soustraction d'impôt ressortait de son comportement actif l'amenant à la conclusion des contrats de location entre F_____ SA les raisons individuelle « G_____ » et « B_____ » en sa qualité d'administrateur bénéficiant d'un droit de signature collective à deux, de l'envoi de leurs factures de location et de l'acceptation de leur paiement par la société précitée. En outre, il avait signé les bilans et comptes de pertes et profits 2008 à 2010 de F_____ SA. L'AFC-GE et par la suite le TAPI avaient analysé le comportement de l'intéressé en sa qualité d'organe de F_____ SA.

Toutes les juridictions ayant examiné la procédure dirigée contre F_____ SA avaient admis l'existence des prix du marché de location du matériel roulant. L'intéressé avait accepté la location des camions et engins de chantier appartenant à son père et à lui-même à F_____ SA à des prix surfaits. Il ne lui était pas reproché la création de F_____ SA ni d'un « pare-feu » qui en résultait, mais d'avoir en sa qualité d'administrateur de cette dernière avec son père, loué à celle-ci des camions et engins de chantier dont ils étaient propriétaires à des prix supérieurs à ceux du marché de pleine concurrence. De plus, l'intéressé savait les prix surfaits par rapport à ceux du marché, en comparaison des leasings souscrits par sa propre raison individuelle auprès des banques pour l'acquisition de ces véhicules.

La fixation des amendes infligées à F_____ SA à ¾ de l'impôt soustrait impliquait une faute intentionnelle de ses administrateurs parmi lesquels se trouvait l'intéressé. La quotité de son amende de CHF 10'000.- avait été fixée indépendamment de la peine encourue par F_____ SA. L'intéressé avait eu conscience de la surfacturation et la volonté de permettre à cette dernière société de procéder à des soustractions d'impôts, volonté traduite par son comportement actif. Il avait agi de manière intentionnelle.

Le principe *ne bis in idem* n'avait pas été violé. Une personne morale était juridiquement différente d'une personne physique. L'amende visant une personne morale pour soustraction d'impôt affectait son patrimoine propre et non celui de son administrateur, celle pour complicité de soustraction d'impôt infligée à son administrateur affectait le patrimoine personnel de ce dernier. Aucune personne morale ou physique n'était punie deux fois pour la même infraction.

18) Dans sa réplique, l'intéressé a contesté avoir su que les prix de location des camions et engins de chantier loués à F_____ SA étaient supérieurs à ceux du marché. Avoir signé les contrats d'achat et de leasing pour sa propre raison individuelle ne suffisait pas pour retenir son intention d'avoir sciemment surfacturé la société de son père.

Pour le surplus, il a repris les arguments de ses écritures antérieures.

19) Dans sa duplique, l'AFC-GE a repris ses arguments précédents.

20) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

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 et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du 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

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).

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).

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

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. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement 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 fiscales constituent de véritables peines, de sorte que l'exigence d'une faute 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

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 qu'il est avéré 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 d'impôts. Il a adopté intentionnellement ce comportement durant chacune les années incriminées, à tout le moins par dol éventuel. Il a ainsi été chaque année, en raison du principe d'étanchéité des exercices fiscaux, complice d'une 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). En le sanctionnant d'une amende de CHF 10'000.- pour chaque exercice et type d'impôt soustrait, ICC et IFD, l'autorité intimée n'a pas violé le principe de la proportionnalité. En outre, il ne ressort pas du dossier que les capacités financières du recourant n'auraient pas été prises en considération.

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

7) Pour le surplus, l'art. 177 al. 1 LIFD et l'art. 71 al. 1 LPfisc répriment un comportement différent de celui poursuivi par l'art. 175 al. 1 LIFD et l'art. 69 al. 1 LPFisc, de sorte que le jugement du TAPI n'est pas critiquable sous l'angle 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).

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 décembre 2020 par M. A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de M. A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Jean-Jacques Martin, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
I. Semuhire	J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :