

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/832/2023-ICCIFD

ATA/402/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 mars 2024

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

A_____,
représenté par Me Antoine BERTHOUD, avocat

intimés

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 novembre 2023 (JTAPI/1274/2023)**

EN FAIT

- A.**
- a.** La société B_____ SA (ci-après : la société) était une société anonyme inscrite au Registre du commerce de Genève depuis 1988, active notamment dans le domaine du recouvrement de créances et de conseils en matière comptable et fiscale.
 - b.** C_____, juriste de formation, en était l'actionnaire unique et l'administratrice avec signature individuelle et son époux, A_____, économiste, a disposé d'une « procuration individuelle » jusqu'au 31 janvier 2012.
 - c.** La société a été dissoute par suite de faillite prononcée par jugement du Tribunal de première instance du 19 juin 2023. La procédure de faillite ayant été clôturée par jugement du 2 novembre 2023, la société a été radiée d'office le 13 novembre 2023.
- B.**
- a.** En décembre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC-GE) a ouvert à l'encontre de la société une procédure en rappel et soustraction des impôts fédéral direct (ci-après : IFD) et cantonal et communal (ci-après : ICC) des années fiscales 2006 à 2014, ainsi qu'une procédure pour tentative de soustraction des IFD et ICC 2015. Lors d'un contrôle mené sur place le 9 novembre 2016, elle avait constaté l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial qui avaient conduit à une diminution du bénéfice imposable de cette société.
 - b.** Le 24 août 2017, les époux AC_____ ont déposé une « dénonciation spontanée », indiquant une fortune mobilière non déclarée pour une valeur entre CHF 200'001.- et CHF 500'000.- pour les années 2008 à 2016, des biens immobiliers à l'étranger non déclarés pour une valeur entre CHF 100'001.- et CHF 300'000.- pour les années 2013 à 2016 et des revenus non déclarés en tant que rendement entre CHF 12.- et CHF 3'900.- pour les années 2009 à 2014.
 - c.** Le 2 novembre 2017, l'AFC-GE a reçu le mandataire des époux AC_____.
 - d.** Par courriel du 20 novembre 2017, le mandataire des époux AC_____ a transmis à l'AFC-GE des relevés bancaires complémentaires ainsi qu'une nouvelle proposition de reprises pour les frais de représentation de la société. Il a joint à ce courriel une attestation signée par A_____, intitulée « à qui de droit », mentionnant ce qui suit :

« Nous n'avons pas conscience que nos agissements pouvaient avoir de telles conséquences sur la situation fiscale de notre entreprise et notre situation personnelle, et nous le regrettons.
À l'époque des faits, mon épouse a connu une profonde dépression, sa capacité de travail a été lourdement entamée, ce qui a mis grandement en péril notre entreprise. Nous avons donc imaginé pouvoir constituer un capital retraite de cette manière.
Une fois le contrôle engagé et après avoir pris conseil, nous avons décidé de reconnaître nos manquements et nous avons fait en sorte de mettre en place une collaboration pleine et

entière avec votre autorité. Des dizaine d'heures de travail ont été effectuées afin de vous remettre l'ensemble des éléments pertinents au redressement fiscal.

Nous souhaitons que ceci soit reconnu par votre autorité et qu'il en soit tenu compte dans le cadre de la fixation de nos pénalités, ce dont nous vous remercions par avance ».

e. Le 20 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié à la société des bordereaux de rappel des IFD et ICC 2006 à 2014, ainsi que des bordereaux de taxation pour les IFD et ICC 2015, faisant état d'une reprise dans le bénéfice d'un montant de CHF 283'543.- à titre de charges non justifiées par l'usage commercial facturées par les sociétés D_____ Sàrl (dont C_____ était actionnaire et gérante), E_____ Sàrl (dont A_____ était associé) et F_____ Sàrl (détenue par G_____, un proche des époux AC_____). Elle a également émis des bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt intentionnelle pour les IFD et ICC 2008 à 2014, dont la quotité s'élevait aux 4/5 des impôts, respectivement pour tentative de soustraction des IFD et ICC 2015, dont la quotité s'élevait au 8/15 des impôts soustraits.

Ces bordereaux (exceptés ceux de rappel des IFD et ICC 2006 annulés pour cause de prescription) ont été confirmés tant par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) que par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et le Tribunal fédéral (arrêt 2C_733/2022 du 13 décembre 2022).

Ces juridictions ont confirmé que la faute des organes de B_____ SA, soit les époux AC_____, était intentionnelle. En particulier, la chambre administrative a relevé à cet égard qu'il ne faisait pas de doute que cette société avait, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, fait passer des frais privés pour des frais professionnels et porté dans sa comptabilité des charges qui n'étaient pas commercialement justifiées. Ses organes ne pouvaient ignorer la nature des frais. Le recours à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires constituaient des éléments conduisant à retenir le recours intentionnel à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées (ATA/761/2022 précité consid. 11c).

Le Tribunal fédéral a confirmé l'appréciation de la chambre administrative, relevant que la société ne contestait à juste titre pas que, au vu des éléments de fait qui lui étaient reprochés, les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale étaient manifestement réunies (arrêt 2C_733/2022 précité consid. 7.2 et 7.3).

- C.** **a.** Le 9 novembre 2022, l'AFC-GE a informé les époux AC_____ de l'ouverture à leur encontre de procédures pénales pour instigation, complicité et participation dans les soustractions d'impôt commises et tentées par B_____ SA lors des périodes fiscales 2012 à 2015. Elle leur a imparti un délai au 1^{er} décembre 2022 pour formuler leurs éventuelles observations.

b. Les contribuables n'y ont donné aucune suite.

c. Le 12 décembre 2022, l'AFC-GE a notifié à chacun des contribuables huit amendes de CHF 5'000.- chacune pour participation dans les soustractions fiscales commises (ICC et IFD 2012 à 2014) et tentées (ICC et IFD 2015) par la société.

d. Le 11 janvier 2023, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux.

La procédure concernant la société n'était pas encore terminée dans la mesure où le Tribunal fédéral n'avait pas encore statué sur le recours de cette dernière. En outre, entre les 9 novembre et 12 décembre 2022, l'AFC-GE n'avait pas obtenu d'éléments lui permettant de décider qu'ils avaient participé, instigué ou été complices de soustraction d'impôt de la société. Enfin, ils n'étaient pas solidairement responsables des impôts soustraits par cette société.

e. Par deux décisions du 30 janvier 2023, prises à l'égard de chaque époux, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

Le 12 décembre 2022, elle avait statué sur la base des éléments figurant au dossier, lesquels n'avaient pas changé depuis le 9 novembre 2022, prenant en considération notamment les jugement et arrêt rendus dans la cause A/4342/2020 par le TAPI et la chambre administrative, lesquels avaient été confirmés par le Tribunal fédéral. Partant, aucun argument de la réclamation n'était de nature à remettre en cause le bien-fondé des amendes.

f. Par un seul acte du 1^{er} mars 2023, les époux ont recouru conjointement contre ces décisions auprès du TAPI, concluant à leur annulation et à celle des amendes.

L'AFC-GE n'avait pas démontré qu'ils avaient bénéficié des montants soustraits par la société. Les reprises opérées auprès de cette dernière, à titre de prestations appréciables en argent et de charges injustifiées, n'étaient pas fondées, ce que les trois instances judiciaires susmentionnées n'avaient pas « compris ».

Pour le surplus, ils ont repris les griefs formulés par la société dans la cause A/4342/2020 la concernant.

g. Par jugement du 13 novembre 2023, le TAPI a partiellement admis le recours des contribuables, annulé la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés à A_____ et rejeté le recours pour le surplus.

Il était constant que la société avait été définitivement sanctionnée pour soustractions consommées (2007 à 2014), ainsi que pour tentative de soustraction (2015), si bien que la participation à cette infraction pouvait également être punissable. Sur le plan objectif, les comptabilités de cette société pour lesdites périodes fiscales, telles que signées par la recourante en sa qualité d'administratrice unique, étaient entachées d'irrégularités respectivement étaient inexactes, dès lors qu'elles comportaient des charges en déduction du bénéfice déclaré qui n'étaient pas justifiées commercialement et qui correspondaient à des distributions dissimulées de bénéfice. Celles-ci avaient engendré une perte financière à la

collectivité publique en cause. Par ce biais, et compte tenu du principe de l'autorité du bilan commercial pour les autorités fiscales (ATF 141 II 83 consid. 3.1), il était manifeste que la contribuable avait contribué de manière causale à la soustraction d'impôt commise par la société, sans oublier qu'en amont, cette dernière n'aurait pas – sans l'approbation de la recourante – pu procéder aux distributions dissimulées de bénéfice qui lui avaient été reprochées.

Concernant l'élément subjectif, soit la faute, il ressortait des constatations et des faits définitivement jugés par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_733/2022) que la contribuable, en sa qualité d'administratrice de cette société ayant approuvé ses bilans comptables lors des périodes fiscales litigieuses, ne pouvait pas ignorer le caractère commercialement injustifié des montants repris, ni les avantages fiscaux que pouvaient représenter, pour la société, les déductions opérées de manière injustifiée commercialement. L'intéressée avait ainsi, à tout le moins par dol éventuel, apporté son concours à la soustraction fiscale commise par cette société.

Par conséquent, les amendes infligées à la recourante étaient parfaitement justifiées dans leur principe. Quant à leur quotité, que l'AFC-GE avait fixée à CHF 5'000.- par type d'impôt soustrait et par année concernée, la contribuable ne la remettait aucunement en cause.

S'agissant en revanche des amendes infligées au contribuable, s'il était le directeur financier de la société jusqu'en 2011 inclus, tel n'était plus le cas dès février 2012. Dès lors, on ne saurait retenir qu'il en était l'organe pendant la période litigieuse, soit de 2012 à 2015. Il n'en était pas non plus le salarié. De plus, aucun élément au dossier ne permettait de retenir qu'il aurait par un quelconque acte concret contribué à la réalisation des infractions commises par la société, ce que l'AFC-GE ne prétendait d'ailleurs pas. Dans ces conditions, les amendes qui lui avaient été infligées étaient manifestement injustifiées dans leur principe, si bien qu'elles devaient être annulées.

- D. a.** Par acte du 14 décembre 2023, l'AFC-GE a interjeté recours devant la chambre administrative contre ce jugement, concluant à son annulation s'agissant des éléments relatifs à A_____.

Le TAPI n'avait pas fait de distinction entre les art. 175 et 177 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et n'avait, à tort, par tenu compte du rôle prépondérant de A_____ dans le cadre des soustractions commises par la société. Ce dernier avait apporté une contribution causale qui avait favorisé la réalisation de l'infraction et sans laquelle les événements auraient pris une tournure différente. À tout le moins durant les périodes fiscales 2006 à 2019, le contribuable avait eu un rôle actif dans la société, en effectuant des retraits d'espèces sur le compte bancaire de la société, en remettant pour la comptabilité de la société des frais à caractère manifestement privé, en participant activement à la procédure de contrôle et en signant des documents en qualité de directeur financier de la société. Même après la radiation de sa fonction au registre du commerce, le contribuable avait continué à bénéficier de véhicules assurés par la société. Il était

donc manifeste qu'il avait contribué à la réalisation des infractions commises par la société en tant qu'organe de fait et complice. Il ne pouvait ignorer le caractère commercialement injustifié des montants repris, ni les avantages fiscaux que pouvaient représenter, pour la société, les déductions opérées de manière injustifiée commercialement. À tout le moins par dol éventuel, il avait apporté son concours à la soustraction fiscale commise par la société.

L'AFC-GE a produit un chargé de pièces, dont les pièces A à F « soumises au secret fiscal ».

b. Le 4 janvier 2024, A_____ a sollicité l'accès aux pièces produites par l'AFC-GE « sous secret fiscal ». Il a produit une levée du secret fiscal signée par C_____, en sa qualité d'ancienne administratrice unique de la société, et sollicité une prolongation de délai pour la transmission de leur réponse.

c. Le 11 janvier 2024, l'AFC-GE a relevé que la société, en liquidation, était radiée faute d'actifs par jugement du 2 novembre 2023. Les contribuables avaient participé à la procédure relative à la société en liquidation et avaient connaissance de l'intégralité du dossier y relatif. Elle sollicitait une décision incidente sur la question de savoir si l'ancienne administratrice de la société était en mesure d'autoriser la levée du secret. Elle s'opposait également à toute nouvelle demande de prolongation de délai.

d. Le 18 janvier 2024, A_____ a relevé que l'AFC-GE n'alléguait aucun motif exceptionnel permettant de déroger au principe fondamental de l'accès de l'accusé à l'intégralité de la procédure.

e. Le 22 janvier 2024, l'AFC-GE a communiqué le contenu essentiel des pièces couvertes par le secret.

f. Le 15 février 2024, A_____ a conclu au rejet du recours et à ce qu'il soit autorisé à consulter la totalité des pièces versées à la procédure par l'AFC-GE. Les amendes infligées à C_____ étaient entrées en force, de sorte que le litige était circonscrit aux amendes infligées à A_____. Les éléments de fait invoqués sur l'attitude de A_____ dans le cadre de la procédure de contrôle étaient dénués de pertinence s'agissant de déterminer s'il devait être considéré comme complice des soustractions d'impôts de la société. Lorsque la procédure de contrôle avait été ouverte, la soustraction d'impôts commise par la société était déjà consommée pour les périodes 2012 à 2014 et la tentative de soustraction pour la période 2015 par le dépôt d'une déclaration qui s'est avérée incomplète, déjà réalisée.

Il a produit une attestation datée du 6 février 2024, par laquelle C_____ a certifié que « tous les prélèvements effectués par les employés de B_____ SA et également par A_____, sur les comptes de cette société [avaient été] effectués uniquement sur [s]es instructions ».

g. Le 22 février 2024, l'AFC-GE a relevé que la nouvelle pièce produite par le contribuable intimé, établie exclusivement pour les besoins de la cause, n'était pas

pertinente. Elle avait démontré, par une multitude d'éléments et d'indices, l'implication de A_____ au sein de la société.

h. Le 27 février 2024, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger, y compris sur mesures d'instruction.

i. Par duplique spontanée du 4 mars 2024, A_____ a relevé que des indices ne suffisaient pas pour retenir une complicité à la soustraction d'impôts. Il n'avait participé ni au bouclage des comptes ni au dépôt de ses déclarations fiscales pour les périodes 2012 à 2015. Il n'avait par ailleurs bénéficié d'aucune prestation appréciable en argent de la part de la société, la preuve du contraire de ce fait négatif incombant à l'administration.

j. Cette pièce a été transmise à la recourante.

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, 63 al. 1 let. b et 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).
- 2.** Dans sa réponse, le contribuable demande à être autorisé à consulter l'ensemble des pièces versées à la procédure.

2.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1 et les références citées).

Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA).

2.2 En matière d'ICC, c'est l'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux est applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc qui reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit ainsi que le contribuable peut

prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. En matière d'IFD, les principes sont identiques (art. 114 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.1).

Ainsi, le droit de consulter les pièces peut être supprimé ou limité dans la mesure où l'intérêt public ou l'intérêt prépondérant de tiers, voire du requérant lui-même exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets (François BELLANGER, Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, in Les procédures en droit fiscal, 3ème éd., 2015, p. 61 et ss, p. 110).

Lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4).

2.3 En l'espèce, par pli du 22 janvier 2024, la chambre de céans a expliqué à l'intimé que la société était une contribuable distincte, qui n'était pas partie à la procédure. La société ayant été radiée le 13 novembre 2023, son administratrice unique ne pouvait plus valablement l'engager en autorisant la levée du secret fiscal. Les intérêts publics à la garantie du secret fiscal primaient ainsi sur l'intérêt privé des contribuables. Toutefois, afin de respecter le droit d'être entendu de l'intimé, la chambre de céans lui a communiqué le contenu essentiel des pièces A et B.

En tant que l'intimé réclame que la pièce A soit écartée du dossier, sa demande frise la témérité. Comme l'a relevé la chambre de céans dans son pli du 22 janvier 2024, cette pièce comporte 73 prélèvements du compte bancaire de la société pour la période de 2006 à 2019, dont plusieurs mentionnent spécifiquement son nom. S'ajoute à cela que l'intimé a participé à la procédure judiciaire ayant opposé l'administration fiscale à la société. Or, dans le cadre de cette procédure, les reprises opérées par le fisc, confirmées par les instances judiciaires, étaient notamment fondées sur les prélèvements réguliers mentionnant parfois « F_____ », « H_____ » ou « H_____ Sàrl » à l'instar de la pièce A litigieuse. Il ne saurait ainsi soutenir ne pas en avoir eu connaissance. Il n'y a donc pas lieu d'écarter cette pièce du dossier.

3. L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que la juridiction précédente a annulé les bordereaux d'amendes relatifs à l'IFD et aux ICC 2012 2015 adressés au contribuable intimé pour complicité de soustraction d'impôt commise et tentée par la société durant cette période fiscale.

4. Se pose en premier lieu la question de la prescription et de la péremption.

4.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC,

lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt 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 aLIFD en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription, qui était, en cas de soustraction d'impôt consommée, de dix 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, était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). La poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD).

Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, 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).

En cas de tentative de soustraction d'impôt, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription (art. 184 al. 2 LIFD). Le prononcé d'une amende par l'administration fiscale cantonale constitue notamment une telle « décision » (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, § 47 p. 718 et la référence citée).

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3 et les références citées).

L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017. Tel est le cas du canton de Genève (art. 77 LPFisc, dont l'al. 1 let. a et 2 diffèrent de l'art. 58 LHID).

4.2 En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale pour complicité de soustraction d'impôt consommée reprochée au contribuable intimé pour les périodes fiscales 2012 à 2014 n'est pas prescrite, dès lors que la recourante lui a notifié les bordereaux d'amende y relatifs le 12 décembre 2022, soit avant

l'échéance du délai de dix ans après la fin de cette période fiscale. En effet, conformément à la doctrine précitée, ces amendes constituent une « décision » au sens de l'art. 184 al. 2 LIFD dont le prononcé a pour effet d'arrêter le cours de la prescription. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin des périodes litigieuses.

Enfin, le délai de prescription de la poursuite pénale pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 n'a pas encore commencé à courir, puisque la procédure de taxation au cours de laquelle la tentative de soustraction aurait été commise n'est pas encore close, dès lors qu'elle fait l'objet du présent litige.

5.

5.1 Conformément à 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, est puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable ; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait.

La responsabilité personnelle de l'organe de la personne morale est expressément réservée par l'art. 181 al. 3 LIFD, qui dispose que ceux-ci peuvent être pénalement poursuivis en vertu de l'art. 177 LIFD.

5.2 La complicité est définie par les règles générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) (art. 25 par renvoi de l'art. 333). Objectivement, celle-ci suppose que le participant apporte à l'auteur principal une contribution causale à la réalisation de l'infraction, de telle sorte que les événements ne se seraient pas déroulés de la même manière sans cette assistance. Il n'est pas nécessaire que celle-ci soit une *condition sine qua non* de la réalisation de l'infraction, il suffit qu'elle accroisse les chances de succès de l'acte principal. Subjectivement, il faut que le complice sache ou se rende compte qu'il apporte son concours à un acte délictueux déterminé et qu'il le veuille ou l'accepte. À cet égard, il suffit qu'il connaisse les principaux traits de l'activité délictueuse qu'aura l'auteur et aie l'intention de favoriser l'accomplissement des faits constituant l'infraction principale, le dol éventuel étant suffisant (ATF 132 IV 49 consid. 1.1 ; 121 V 109 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_1437/2020 du 22 septembre 2021 consid. 1.2.3). Au contraire du coauteur, le complice ne veut pas l'infraction pour sienne et n'est pas prêt à en assumer la responsabilité (arrêt du Tribunal fédéral 6B_1089/2018 du 24 janvier 2019 consid. 5.1 et les arrêts cités). Conformément au principe de l'accessoriété limitée, 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 (ATF 144 IV 265 consid. 2.3.2; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, CR-LIFD, n° 7 ad art. 177 LIFD; Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse 2001, p. 111).

5.3 Concernant la poursuite pénale des organes de la personne morale pour participation à une soustraction fiscale, conformément à l'art. 56 al. 3 LIHD par renvoi de l'art. 57 al. 1 LHID, l'art. 71 LPFisc, par renvoi de l'art. 74 al. 2 LPFisc, correspond aux art. 177 et 181 al. 3 LIFD.

5.4 Selon l'art. 6 par. 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique avant tout en matière de procédure pénale. Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips c. Royaume Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98, § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 98 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 34a et les arrêts cités).

Considérée comme une garantie procédurale dans le cadre du procès pénal lui-même, la présomption d'innocence impose des conditions concernant notamment la formulation par le juge du fond ou toute autre autorité publique de déclarations prématurées quant à la culpabilité d'un prévenu (ACEDH Allen contre Royaume-Uni du 12 juillet 2013, req. n° 25424/09, § 93 ; Allenet de Ribemont contre France du 10 février 1995, série A n° 308, §§ 35-36 ; ATF 147 I 386 consid. 1.2 et les arrêts cités).

La présomption d'innocence se trouve méconnue si, sans établissement légal préalable de la culpabilité d'un prévenu et, notamment, sans que ce dernier ait eu l'occasion d'exercer les droits de la défense, une décision judiciaire le concernant reflète le sentiment qu'il est coupable. Il peut en aller ainsi même en l'absence de constat formel ; il suffit d'une motivation donnant à penser que le juge ou l'agent d'État considère l'intéressé comme coupable (ACEDH Karaman contre Allemagne du 27 février 2014, req. n° 17103/10, § 41 ; Böhmer contre Allemagne du 3 octobre 2002, req. n° 37568/97, § 54 ; Minelli contre Suisse du 25 mars 1983, série A n° 62, req. n° 8660/79, § 37 ; ATF 147 I 386 consid. 1.2 et les arrêts cités).

5.5 L'art. 6 CEDH n'est pas applicable à la procédure de rappel d'impôt, mais son volet pénal l'est à la procédure – pénale – en soustraction d'impôt (ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_503/2022 du 22 mars 2023 consid. 2).

5.6 En l'occurrence, il est constant que la société a été définitivement sanctionnée pour soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, si bien que la complicité à cette infraction peut également être punissable. Reste à déterminer si les

conditions de la complicité au sens de l'art. 177 LIFD sont réalisées dans le cas d'espèce.

Dans la décision entreprise, le TAPI a retenu que si le contribuable était le directeur financier de la société jusqu'en 2011 inclus, tel n'était plus le cas dès février 2012. Il n'était dès lors pas possible de retenir qu'il en était organe pendant la période litigieuse, soit de 2012 à 2015. Il n'en était pas non plus le salarié. De plus, aucun élément du dossier ne permettait de retenir qu'il aurait par un quelconque acte concret contribué à la réalisation des infractions commises par la société, ce que l'AFC-GE ne prétendait d'ailleurs pas.

Avec ce raisonnement, la juridiction précédente a omis de tenir compte du rôle prépondérant du contribuable dans le cadre des soustractions commises et tentées par la société. Contrairement à ce qu'elle a retenu, les pièces au dossier permettent de retenir que, par ses agissements, l'intéressé a favorisé la réalisation des infractions commises par la société.

S'agissant d'abord du plan objectif, il ressort du dossier que, même après la radiation de sa fonction au registre du commerce, le contribuable a joué un rôle actif dans la société. En témoigne le fait que dans ses échanges datant de 2017 avec son précédent mandataire, I_____, l'intéressé signait ses courriels en qualité de directeur financier de la société et bénéficiait d'une adresse de courriel électronique en lien avec la société. C'est également l'intimé qui a signé la dénonciation spontanée le 24 août 2017 et le courriel du 31 octobre 2017, confirmant « notre » accord pour une solution négociée avec l'AFC-GE. Il a également participé à l'entretien du 2 novembre 2017 dans les locaux de l'AFC-GE et rédigé un document intitulé « à qui de droit », par lequel il reconnaissait avoir commis des « erreurs ». Ces éléments conduisent à retenir qu'il a contribué, en tant qu'organe de fait et complice, à la réalisation des infractions commises et tentées par la société durant toute la période litigieuse. L'argument de l'intéressé, selon lequel les éléments invoqués en lien avec son attitude dans le cadre de la procédure de contrôle seraient dénués de pertinence, étant postérieurs à la commission des infractions, ne convainc pas. Par son document intitulé « à qui de droit » daté du 16 novembre 2017, l'intéressé a reconnu sa participation à la soustraction litigieuse puisque, se référant à « notre entreprise », il a relevé que, par leurs agissements, ils avaient « imaginé pouvoir constituer un capital retraite ». Ce faisant, il a admis que ses manquements étaient intervenus avant que le délit n'ait été achevé. On ne saurait ainsi considérer, comme semble le soutenir le contribuable, que sa participation ne serait plus punissable.

Cette conclusion est du reste corroborée par les pièces au dossier qui font état de nombreux prélèvements sur le compte courant de la société de 2006 à 2019 contenant son nom ou sa signature, et dont en tout cas deux concernent des prélèvements en faveur du contribuable intimé pendant la période litigieuse. Or, ce dernier savait qu'en effectuant des retraits du compte bancaire de la société, il participait à un acte délictueux puisqu'il a lui-même reconnu, dans son document

intitulé « à qui de droit », qu'il avait « imaginé pouvoir constituer un capital retraite de cette manière ». L'attestation de son épouse du 6 février 2024, selon laquelle l'ensemble des prélèvements avaient été effectués sur ses instructions, ne permet pas de revenir sur cette appréciation. Outre que ce document semble avoir été établi pour les besoins de la cause, il ne trouve aucun appui au dossier, étant rappelé que c'est le contribuable, et non son épouse, qui a participé à l'entretien de contrôle fiscal du 2 novembre 2017 dans les locaux de l'AFC-GE. Il avait ainsi tout loisir de faire valoir cet argument. S'ajoute à cela que, comme l'a pertinemment relevé la recourante, en négociant une quote-part de reprise s'agissant des frais de représentation, de téléphone et de véhicule, le contribuable a indirectement admis avoir remis pour la comptabilité de la société des frais à caractère manifestement privé datant de la période litigieuse et mentionnant expressément son nom. Il figure enfin en qualité de conducteur habituel de véhicules automobiles de la société, dont les assurances ont été établies par celle-ci durant la période litigieuse.

Concernant les éléments subjectifs, il ressort des constatations de faits définitivement jugés dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_733/2022 du 13 décembre 2022, que le contribuable, en sa qualité d'organe de fait, a recouru de manière intentionnelle à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées. Pour parvenir à cette conclusion, le Tribunal fédéral s'est notamment fondé sur le recours par les organes de la société à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires.

Il suit des considérants qui précèdent que le comportement de l'intimé réalise les conditions de la complicité à la soustraction fiscale consommée et tentée pour les périodes fiscales 2012 à 2015.

Le recours doit donc être admis en ce qui concerne tant l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux. Le jugement querellé sera annulé en tant qu'il annule la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés au contribuable et confirmé pour le surplus. La décision sur réclamation du 30 janvier 2023 relative aux bordereaux d'amende ICC et IFD 2012, 2013, 2014 et 2015 de l'intimé sera rétablie.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge du contribuable, qui a conclu au rejet du recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante ayant recouru dans son propre intérêt et disposant de son service juridique (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 décembre 2023 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 novembre 2023 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 novembre 2023 en tant qu'il annule la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés à A_____ ;

le confirme pour le surplus ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 30 janvier 2023 concernant A_____ ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine BERTHOUD, avocat de A_____, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor MCGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

S. HÜSLER ENZ

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :