

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 872/2021

Arrêt du 2 août 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz,  
Hänni, Beusch et Ryter.  
Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure

A.\_\_\_\_\_,  
représenté par Me François Hay, avocat,  
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
intimée,

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève,  
intimée.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct  
des exercices 2002 à 2010,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice  
de la République et canton de Genève,  
Chambre administrative, 4ème section,  
du 21 septembre 2021 (ATA/976/2021).

Faits :

A.

A.a. De janvier 1996 à avril 2013, A.\_\_\_\_\_ a été l'administrateur-secrétaire, avec droit de signature collective à deux, de la société D.\_\_\_\_\_ SA (devenue E.\_\_\_\_\_ SA, puis G.\_\_\_\_\_ SA, H.\_\_\_\_\_ SA et, enfin, au moment de l'arrêt attaqué, H.\_\_\_\_\_ SA, en liquidation [ci-après: H.\_\_\_\_\_ SA]), sise dans le canton de Genève, dont le but est l'exploitation d'une entreprise de transport de béton notamment. Le père de l'intéressé, F.\_\_\_\_\_, en était l'actionnaire unique et l'administrateur-président au bénéfice d'un droit de signature collective à deux depuis 1996, et en est l'administrateur avec droit de signature individuelle depuis avril 2013.

De 2000 à 2019, A.\_\_\_\_\_ a également exploité une entreprise individuelle sous la raison sociale C.\_\_\_\_\_, dont le but était le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages, ainsi que le commerce et la

représentation de matériaux de construction.

A. \_\_\_\_\_, en sa qualité d'administrateur-secrétaire de H. \_\_\_\_\_ SA, a signé les bilans et les comptes de pertes et profits de cette société de 2008 à 2010.

A.b. Par arrêt 2C 333/2017 du 12 avril 2018, le Tribunal fédéral a admis un recours que l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) avait interjeté contre un arrêt de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) relatif à des rappels d'impôt et des amendes pour soustraction d'impôt infligés à H. \_\_\_\_\_ SA. Il a retenu que cette dernière avait, durant les années fiscales 2002 à 2010, loué des véhicules de chantier appartenant à l'entreprise individuelle de A. \_\_\_\_\_ notamment pour des montants surfacts. Les charges comptabilisées sous cet angle par la société n'étaient pas justifiées commercialement. Il y avait ainsi eu une distribution dissimulée de bénéfice. Les décisions de rappel d'impôt et d'amende pour soustraction d'impôt consommée pour les années litigieuses étaient partant rétablies, à l'exception de celles portant sur l'année 2002, qui étaient prescrites (art. 105 al. 2 LTF).

B.

Le 26 juin 2018, l'Administration fiscale a informé A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure pénale pour instigation, complicité et participation à une soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) des années fiscales 2003 à 2010.

Le 14 décembre 2018, l'Administration fiscale a notifié à A. \_\_\_\_\_ des bordereaux d'amende pour l'IFD et les ICC 2008 à 2010, pour un montant total de 60'000 fr., soit 10'000 fr. par année litigieuse pour l'IFD et les ICC chacun, en rapport avec la soustraction d'impôt commise par H. \_\_\_\_\_ SA. Il était reproché à l'intéressé d'avoir prêté intentionnellement son assistance à ladite société pour commettre des soustractions d'impôts.

Par décision sur réclamation du 5 avril 2019, l'Administration fiscale a maintenu inchangés les bordereaux d'amende contestés.

Par acte du 7 mai 2019, A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève qui, par jugement du 23 novembre 2020, a rejeté le recours.

Par arrêt du 21 septembre 2021, la Cour de justice a rejeté le recours que A. \_\_\_\_\_ avait formé contre le jugement précité.

C.

A l'encontre de l'arrêt du 21 septembre 2021, A. \_\_\_\_\_ dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué, ainsi qu'à celle des amendes pour complicité de soustraction d'impôt pour les années fiscales 2008 à 2010.

La Cour de justice ne formule pas d'observations et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions s'en remet à justice. L'Administration fiscale dépose des observations et conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

#### I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Bien qu'il ne distingue pas dans son dispositif l'IFD des ICC, il ressort des motifs de l'arrêt entrepris que le rejet du recours qu'il prononce concerne à la fois les deux catégories d'impôt, étant précisé que les ICC relèvent du droit harmonisé (cf. art. 56 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs, des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 LHID.

1.2. Le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé dans la mesure où, comme en l'espèce, le recourant s'en

prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Le dispositif de l'arrêt attaqué ne distinguant pas les deux catégories d'impôt, on ne peut reprocher à l'intéressé de ne pas avoir formulé de conclusions séparées (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3). Le recours a, au surplus, été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) par le destinataire de l'arrêt attaqué qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.4; 134 II 207 consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il ne peut être tenu compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2).

II. Objet du litige

3.

L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que la Cour de justice a confirmé les bordereaux d'amende relatifs à l'IFD et aux ICC 2008 à 2010 adressés au recourant pour complicité de soustraction d'impôt consommée commise par la société H. \_\_\_\_\_ SA durant cette période fiscale notamment.

III. Prescription

4.

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 2C 15/2021 du 27 mai 2021 consid. 4).

4.1. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée (infraction dont la complicité ne se conçoit qu'en relation avec celle-ci; cf. ATF 144 IV 265 consid. 2.3.2) 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 (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184]cum art. 333 al. 6 let. b 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 (ancien art. 184 al. 2 LIFD).

Depuis le 1er 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). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er 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 1er janvier 2017 (ancien art. 72s LHID [RO 2015 779]; abrogé au 31 décembre 2021 par le ch. I 4 de la loi fédérale du 18 juin 2021 sur les procédures électroniques en matière d'impôts [RO 2021 673; FF 2020 4579]; l'actuel art. 72 LHID, entré en vigueur le 1er janvier 2022 [RO 2021 673; FF 2020 4579]prévoit l'obligation générale des cantons d'adapter leur législation aux dispositions de la LHID pour la date de leur entrée en vigueur [al. 1]; après cette date, ces dispositions sont d'application directe si le droit fiscal cantonal s'en écarte [al. 2]). Tel est le cas du canton de Genève (cf. art. 77 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc/GE; RS/GE D 3 17]) dont l'al. 2

diffère de l'art. 58 al. 3 LHID.

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 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. arrêt 2C 12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). 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 (arrêt 2C 1059/2020 du 17 août 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités).

4.2. En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale pour complicité de soustraction d'impôt reprochée au recourant durant les périodes fiscales 2008 à 2010 n'est pas prescrite, dès lors que l'Administration fiscale a notifié les bordereaux d'amende le 14 décembre 2018, soit avant le délai de dix ans après la fin des périodes en cause. 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. La prescription n'étant pas acquise, les périodes litigieuses s'étendent donc de 2008 à 2010, tant pour l'IFD que les ICC.

IV. Grievs formels et arbitraire dans l'établissement des faits

5.

Dans un grief d'ordre formel qu'il y a lieu d'examiner en premier lieu (ATF 141 V 557 consid. 3), le recourant se prévaut de carences dans la constitution du dossier consacrant, selon lui, une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Il reproche implicitement à l'Administration fiscale de ne pas avoir établi de procès-verbaux des entretiens tenus les 15 novembre et 20 décembre 2011 dans le cadre de la procédure menée à l'encontre de la société H.\_\_\_\_\_ SA, et d'avoir uniquement versé au dossier fiscal les comptes-rendus de ces entretiens.

5.1. Le droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 Cst., garantit en particulier le droit pour le justiciable de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'accéder au dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3 et les arrêts cités). Il découle par ailleurs du droit de consulter le dossier et du droit d'être entendu le devoir pour l'autorité de constituer le dossier, qui implique de consigner par écrit les éléments essentiels des auditions menées dans le cadre de la procédure (cf. ATF 131 II 670 consid. 4.3; 130 II 473 consid. 4.4; LYDIA MASMEJEAN-FEY/ANTOINE BERTHOUD, in: Noël/ Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD [CR-LIFD], 2e éd. 2017, n° 17a ad art. 114 LIFD).

5.2. Dans la mesure où le recourant ne remet pas en cause le contenu des comptes-rendus des auditions des 15 novembre et 20 décembre 2011, ni ne prétend à aucun moment que ceux-ci ne retranscriraient pas les éléments essentiels desdites auditions, on ne voit pas, et l'intéressé ne le démontre pas non plus, en quoi ils ne constitueraient pas des éléments suffisants. Le fait que ces documents soient désignés sous l'appellation de comptes-rendus ne signifie pas qu'ils ne permettent pas à l'autorité de statuer sur la base des éléments de fait qu'ils consignent et qu'il faille en plus des procès-verbaux. Un compte-rendu peut parfaitement jouer le même rôle. Le recourant ayant au demeurant pu les consulter, on ne discerne pas de violation de l'art. 29 al. 2 Cst. Le grief y relatif est partant rejeté.

6.

Le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir apprécié les preuves et établi les faits de manière arbitraire, sous divers aspects. Selon lui, l'arrêt attaqué serait empreint d'une présomption de culpabilité en sa défaveur, contraire au principe de la présomption d'innocence.

6.1. Il y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves (art. 9 Cst.) si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 146 IV 88 consid. 1.3.1; 144 II 281 consid. 3.6.2).

Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (ATF 133 II 249 consid. 1.4.3). Savoir ce qu'une personne sait ou veut relève de la constatation des faits (ATF 137 II 222 consid. 7.4; arrêt 2C 133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.2).

En tant que règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence (et son corollaire, le principe *in dubio pro reo*) garantie par les art. 32 al. 1 Cst. et 6 par. 2 CEDH notamment (cette dernière disposition s'appliquant aux procédures à caractère pénal telle que celle réprimant la soustraction d'impôt; cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2; 138 IV 47 consid. 2.6.1; arrêt 2C 668/2020 du 22 janvier 2021 consid. 3.1.1 et les arrêts cités), signifie que le juge ne peut se déclarer convaincu d'un état de fait défavorable à l'accusé, lorsqu'une appréciation objective de l'ensemble des éléments de preuve laisse subsister un doute sérieux et insurmontable quant à l'existence de cet état de fait (cf. ATF 145 IV 154 consid. 1.1; 144 IV 345 consid. 2.2.3.3; arrêt 6B 894/2021 consid. 2.2, destiné à la publication). A propos de l'appréciation des preuves, le principe *in dubio pro reo* se confond en définitive avec celui d'appréciation arbitraire des preuves (cf. ATF 146 IV 88 consid. 1.3.1; 145 IV 154 consid. 1.1; 144 IV 345 consid. 2.2.3.3; arrêt 2C 526/2019 du 12 novembre 2019 consid. 3.9 et l'arrêt cité).

6.2. Le recourant remet tout d'abord en cause la force probante des comptes-rendus des entretiens des 15 novembre et 20 décembre 2011 versés au dossier, au motif que l'Administration fiscale a qualifié ceux-ci de procès-verbaux. On ne discerne toutefois pas, et l'intéressé ne l'expose pas non plus, en quoi cette qualification rendrait arbitraire le fait, pour l'autorité précédente, de se fonder sur ces documents, ce d'autant moins que, comme on l'a vu, il ne remet pas en cause leur contenu (cf. supra consid. 5.2). La critique est donc infondée. Pour le surplus, dans la mesure où le recourant ne prétend pas que ces documents seraient absolument inexploitable, c'est en vain qu'il exige qu'ils soient écartés de la procédure.

6.3. Le recourant fait ensuite grief à l'autorité précédente d'avoir retenu qu'il savait que les prix auxquels son entreprise individuelle louait ses véhicules de chantier à H.\_\_\_\_\_ SA étaient surfaits.

6.3.1. Il ressort des faits définitivement jugés dans l'arrêt 2C 333/2017 du 12 avril 2018 que l'entreprise individuelle du recourant notamment avait loué des véhicules de chantier lui appartenant à H.\_\_\_\_\_ SA à des tarifs surfaits. Les locations commençaient à l'acquisition des biens par l'entreprise individuelle du recourant jusqu'à leur revente ou leur mise au rebut; en d'autres termes, les loyers étaient versés par H.\_\_\_\_\_ SA durant toute la durée de vie économique des biens, sans qu'elle n'en acquière toutefois jamais la propriété. H.\_\_\_\_\_ SA prenait par ailleurs à sa charge la totalité des coûts relatifs aux véhicules loués, alors que l'entreprise individuelle du recourant ne supportait que les risques liés à l'immobilisation des fonds ayant permis l'achat des actifs. Les montants des locations pour la période 2002 à 2010 s'étaient élevés environ au triple de la valeur d'acquisition des biens, étant précisé que ceux-ci avaient été amortis en cinq ans. Il était établi que les prix pratiqués ne répondaient pas à l'usage commercial. Il y avait ainsi eu une distribution dissimulée de bénéfice par H.\_\_\_\_\_ SA pour un montant total de 11'960'000 fr. pour les années 2002 à 2010 (cf. arrêt 2C 333/2017 précité consid. 4.2, 6.1 et 6.2).

6.3.2. Le recourant reproche tout d'abord à l'Administration fiscale de n'avoir jamais établi les prix comparatifs du marché de la location de véhicules de chantier, de sorte qu'une surfacturation de la part de son entreprise individuelle ne pouvait pas avoir été démontrée. La critique peut d'emblée être écartée, dès lors qu'elle revient à remettre en cause le caractère surfait des tarifs auxquels étaient loués les véhicules à H.\_\_\_\_\_ SA; or, ce point a fait l'objet d'une décision définitive et exécutoire du Tribunal fédéral (arrêt 2C 333/2017 du 12 avril 2018), sur laquelle il n'y a pas lieu de revenir dans la présente procédure.

6.3.3. Le recourant affirme ensuite que rien, dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 333/2017 du 12 avril 2018, ne permettrait de retenir qu'il savait à titre personnel que les prix pratiqués étaient disproportionnés par rapport au marché.

On ne voit cependant pas en quoi il serait manifestement insoutenable, au vu des éléments décrits dans l'arrêt 2C 333/2017 précité, de retenir que l'intéressé savait que les loyers facturés à H.\_\_\_\_\_ SA étaient surfaits. Au-delà du fait que les tarifs de location litigieux ont été convenus contractuellement entre H.\_\_\_\_\_ SA et

l'entreprise individuelle du recourant, du moins en ce qui concerne les véhicules appartenant à cette dernière, force est de relever que lesdits contrats avaient ceci de particulier qu'ils couvraient la totalité de la durée de vie économique des véhicules loués (durée de vie qui, selon la société, était en tout état de cause plus longue que cinq ans [cf. arrêt 2C 333/2017 précité consid. 6.2]). Les marges, visant à couvrir les charges fixes et à réaliser un bénéfice approprié, auraient ainsi dû tenir précisément compte d'une location couvrant toute la vie économique desdits biens (ibid. consid. 6.2). Or, il a été retenu que les véhicules avaient été totalement amortis en l'espace de cinq ans déjà. En outre, en l'espace de huit ans (soit de 2002 à 2010), les montants des locations s'étaient élevés environ au triple de la valeur d'acquisition desdits biens (ibid. consid. 6.1 et 6.2). Dans ces circonstances, il n'apparaît pas arbitraire - et cela même à retenir que l'intéressé ne maîtrisait pas totalement les contrats de location - de considérer qu'il ne pouvait pas, à titre personnel, ignorer que les prix pratiqués par son entreprise individuelle ne répondaient pas, comme l'a jugé le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C 333/2017, à l'usage commercial. Cela est d'autant moins insoutenable que le recourant, en tant que propriétaire des biens loués et bailleur de ceux-ci, connaissait aussi bien leur coût d'acquisition que les montants convenus pour leur location. Partant, on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir violé l'art. 9 Cst. en retenant que le recourant ne pouvait que se rendre compte de la disproportion entre ceux deux valeurs.

6.3.4. L'argumentation du recourant consistant à affirmer qu'il n'avait pas cherché à soustraire personnellement des montants au fisc ne permet pas plus de conclure au caractère arbitraire des constatations de fait de l'arrêt attaqué. Au demeurant, le recourant perd de vue que l'objet de la présente procédure ne porte pas sur une éventuelle soustraction fiscale commise par l'intéressé à titre individuel, mais bien sur sa participation à une soustraction d'impôt commise par H. \_\_\_\_\_ SA. Dans ce contexte, il est uniquement pertinent de savoir si l'intéressé a contribué à la réalisation d'une telle soustraction, et non pas s'il a lui-même, respectivement son entreprise individuelle, cherché à réaliser une économie d'impôts. Les arguments et schémas chiffrés qu'il expose à cet égard ne sont donc pas pertinents.

6.3.5. Enfin, en ce que l'intéressé se plaint d'être le seul administrateur de H. \_\_\_\_\_ SA à être visé par une procédure pour participation à une soustraction fiscale commise par ladite société, outre le fait qu'il s'agit là d'une affirmation appellatoire et, partant, irrecevable (cf. supra consid. 2.2), on ne voit pas en quoi elle serait à même de démontrer un quelconque arbitraire dans l'appréciation des faits respectivement des preuves par l'autorité précédente. Il a en effet été établi par arrêt définitif et exécutoire 2C 333/2017 du Tribunal fédéral que l'entreprise individuelle de l'intéressé notamment avait surfacturé la location des engins lui appartenant à H. \_\_\_\_\_ SA, et l'intéressé ne conteste pas avoir signé, en qualité d'administrateur de cette société, les bilans et comptes de pertes et profits 2008 à 2010 de celle-ci, ce qui suffit à expliquer qu'il soit visé par la présente procédure.

6.4. Dans ces conditions, le grief d'établissement inexact des faits et d'appréciation arbitraire des preuves est rejeté. Le Tribunal fédéral vérifiera donc la correcte application du droit sur la seule base des faits retenus par l'autorité précédente. Il ne saurait en outre être question de violation du principe de la présomption d'innocence puisque, comme on l'a vu (cf. supra consid. 6.1), celui-ci se confond, en l'occurrence, avec celui d'appréciation arbitraire des preuves.

## V. Impôt fédéral direct

### 7.

Le recourant conteste la réalisation des éléments constitutifs objectifs et subjectifs de la complicité à la soustraction consommée commise par H. \_\_\_\_\_ SA et se plaint, sous cet angle, d'une violation des art. 177 et 181 al. 3 LIFD.

7.1. Dans son arrêt, la Cour de justice a confirmé l'amende infligée au recourant en retenant que celui-ci avait mis en place, au cours des exercices fiscaux 2008 à 2010 notamment, un système de location du matériel roulant de son entreprise individuelle à H. \_\_\_\_\_ SA à des prix supérieurs à ceux du marché. En tant qu'administrateur (et donc organe) de H. \_\_\_\_\_ SA, il ne pouvait ignorer qu'en signant les états financiers de cette dernière de 2008 à 2010 - dont les charges comptabilisées n'étaient pas justifiées commercialement - il permettait à ladite société de commettre une soustraction d'impôt. Son comportement était intentionnel, à tout

le moins par dol éventuel. Les conditions de la complicité à l'infraction de soustraction d'impôt étaient ainsi réalisées.

7.2. 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.

7.3. La complicité est définie par les règles générales du Code pénal (cf. art. 25 CP par renvoi de l'art. 333 CP). 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. A 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 (cf. ATF 132 IV 49 consid. 1.1; 121 V 109 consid. 3a; arrêt 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 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 (cf. 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).

7.4. En l'occurrence, il est constant que H.\_\_\_\_\_ SA 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, ce que le recourant conteste.

Sur le plan objectif, les comptabilités de H.\_\_\_\_\_ SA pour les périodes fiscales 2008 à 2010, telles que signées par le recourant en sa qualité d'administrateur-secrétaire, 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 ont engendré une perte financière à la collectivité publique en cause (en l'occurrence, la Confédération). Par ce biais, et compte tenu du principe de l'autorité du bilan commercial pour les autorités fiscales (cf. ATF 141 II 83 consid. 3.1), il est manifeste que le recourant a contribué de manière causale à la soustraction d'impôt commise par H.\_\_\_\_\_ SA, sans oublier qu'en amont, la société n'aurait pas, sans la conclusion des contrats de location litigieux, pu procéder aux distributions dissimulées de bénéfice qui lui ont été reprochées.

Concernant les éléments subjectifs, il ressort des constatations non arbitraires de l'arrêt attaqué (cf. supra consid. 6) ainsi que des faits définitivement jugés dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 333/2017 du 12 avril 2018, que le recourant, en sa qualité de bailleur des véhicules loués à H.\_\_\_\_\_ SA respectivement d'administrateur de cette société ayant signé ses bilans comptables lors des périodes fiscales litigieuses, ne pouvait pas ignorer le caractère commercialement injustifié des montants versés en trop par la société à son entreprise individuelle notamment, ni les avantages fiscaux que pouvaient représenter, pour H.\_\_\_\_\_ SA, les déductions opérées. L'intéressé a ainsi, à tout le moins par dol éventuel, apporté son concours à la soustraction fiscale commise par cette dernière. Le fait qu'il n'en a tiré aucun avantage personnel n'est, comme on l'a déjà dit (cf. supra consid. 7.3), pas déterminant.

Au surplus, c'est en vain que le recourant affirme que, selon la jurisprudence, le comportement intentionnel du participant à une soustraction fiscale ne pourrait être présumé que si celui-ci aurait eu pour but d'obtenir à titre personnel une taxation moins élevée. L'arrêt 2C 447/2010 du 4 novembre 2010 auquel il se réfère ne retient à aucun moment ce qui précède, mais précise au contraire que le représentant du contribuable est réputé

participer intentionnellement à la soustraction de l'impôt dû par ce dernier lorsque l'on peut admettre qu'il est conscient que les informations données au fisc sont incorrectes ou incomplètes (cf. arrêt précité consid. 3.2 et 4.3).

7.5. Il s'ensuit que le comportement du recourant réalise les conditions de la complicité à la soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2008 à 2010. Le grief de violation des art. 177 et 181 al. 3 LIFD est, sous cet angle, rejeté.

8.

Le recourant se prévaut finalement d'une violation du principe ne bis in idem. Selon lui, le fait que les organes de la personne morale qui a déjà été sanctionnée pour soustraction d'impôt puissent se voir, selon les art. 177 et 181 al. 3 LIFD, infliger une amende pour avoir participé à une telle infraction revient à enfreindre ledit principe.

8.1. Selon le principe ne bis in idem, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat (cf. ATF 145 IV 383 consid. 2.2; 144 IV 136 consid. 10.1). Ce droit, qui appartient avant tout au droit pénal fédéral matériel, découle en outre implicitement de la Constitution fédérale, à savoir des art. 8 al. 1 et 29 al. 1 Cst. (ATF 137 I 363 consid. 2.1; arrêt 2C 539/2020 du 28 décembre 2020 consid. 4.1) et est également garanti par l'art. 4 ch. 1 du Protocole additionnel n°7 à la CEDH (RS 0.101.07) et l'art. 14 al. 7 du Pacte ONU II (RS 0.103.2). L'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem requièrent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (ATF 144 IV 136 consid. 10.5; 125 II 257 consid. 5a; arrêt 2C 539/2020 précité consid. 4.1).

Dans la mesure où l'amende infligée pour soustraction consommée d'impôt selon l'art. 175 LIFD revêt le caractère d'une sanction pénale au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2; 138 IV 47 consid. 2.6.1; 121 II 257 consid. 4b; ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd. 2017 [Kommentar DBG], n°39 ad art. 175 LIFD), on ne voit pas en quoi il se justifierait d'en juger différemment s'agissant de l'amende infligée pour la participation à cette infraction principale selon l'art. 177 LIFD. Le principe ne bis in idem trouve donc à s'appliquer en l'espèce.

8.2. L'art. 181 LIFD prévoit le principe de la punissabilité de la personne morale lorsqu'une soustraction d'impôt notamment est commise à son profit (al. 1). Dans un tel cas, le comportement fautif de l'organe de la personne morale est imputé à celle-ci (cf. ATF 135 II 86 consid. 4.2; arrêt 2C 298/2020 du 9 octobre 2020 consid. 4.2 et les arrêts cités). L'art. 181 al. 3 LIFD réserve toutefois expressément la responsabilité personnelle des organes de la personne morale, en ce qu'ils peuvent être également pénalement poursuivis en vertu de l'art. 177 LIFD (cf. supra consid. 7.2). En d'autres termes, en cas de soustraction d'impôt, en plus de la responsabilité (en qualité d'auteur principal) de la personne morale engagée par ses organes, ces derniers peuvent également engager leur responsabilité personnelle lorsqu'ils ont agi intentionnellement en qualité d'instigateurs, de complices ou de représentants (cf. Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, pp. 148 et 238).

8.3. Il ressort de ce qui précède, et en particulier du texte univoque de l'art. 181 al. 3 LIFD, que le législateur a clairement admis le cumul des sanctions (de la personne morale et de son organe; cf. DIANE MONTI, op. cit., p. 198).

Or, on ne voit pas qu'un tel système, lorsqu'il permet de sanctionner pénalement la personne en tant qu'auteur principal d'une soustraction d'impôt et, concurremment, l'organe en tant que participant accessoire à cette infraction, ne respecte pas le principe ne bis in idem. La société anonyme et ses organes (dont font partie les membres du conseil d'administration; cf. art. 707 ss CO [RS 220]) sont en effet des sujets fiscaux distincts et indépendants (cf. arrêt 6B 85/2021 du 26 novembre 2021 consid. 14.3.2.2). Le fait que la punissabilité de la personne morale dépende de la faute des personnes physiques agissant pour elle en tant qu'organes et que les actes de ses organes lui soient imputés comme étant les siens propres (cf. ATF 135 II 86 consid. 4.2; arrêt 2C 11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.2) ne modifie en rien ce constat (cf. ROMAN J. SIEBER/JASMIN

MALLA, Kommentar DBG, n°6 ad art. 181 LIFD). Quant à l'approche selon laquelle la commission d'une infraction puisse conduire à la punition de plusieurs personnes selon leur propre degré de participation, elle n'est pas différente à celle du droit pénal ordinaire, qui distingue la participation principale (auteur, coauteur, auteur médiat) de la participation accessoire (instigateur et complice; cf. art. 24 et 25 CP).

Dans ces circonstances, l'ouverture, comme dans le cas d'espèce, d'une procédure pénale contre l'organe de la personne morale pour s'être, non pas en tant qu'auteur principal (ou coauteur) - en d'autres termes, comme l'organe qui engage la responsabilité de la personne morale selon l'art. 181 al. 1 LIFD - mais comme participant accessoire, rendu complice de la soustraction fiscale commise par la personne morale ne viole pas le principe ne bis in idem, faute d'identité des personnes punies. Cette constatation rejoint d'ailleurs celle de la doctrine majoritaire (cf. ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, Kommentar DBG, n°16 ad art. 181 LIFD; MICHAEL BEUSCH, Verantwortlichkeiten und Haftungsrisiken der Steuerberatung im Zusammenhang mit Steuerdelikten, in Beusch/ISIS [éd.], Steuerrecht 2008 - Best of zsis, 2008, p. 55 n. 43; SANDRA LÜTOLF, Strafbarkeit der juristischen Personen, thèse 1997, pp. 192 ss; voir également MEINRAD BETSCHART, Erstaunliches, Ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die Einführung der straflosen Selbstanzeige, in StR 64/2009 pp. 524 s., pour qui la problématique de la sanction cumulative ne se situe pas au niveau du principe ne bis in idem, mais dans le concept de l'imputation du comportement fautif de l'organe à la personne morale; contra: FELIX RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n°13 ad art. 181 LIFD [dont l'analogie avec le système de la responsabilité pénale de l'entreprise selon l'art. 102 CP perd toutefois de vue que cette disposition ne s'applique pas en cas de soustraction d'impôt, puisqu'il s'agit d'une contravention (cf. art. 105 al. 1 CP)]; GÜNTER HEINE, Straftäter Unternehmen: das Spannungsfeld von StGB, Verwaltungsstrafrecht und Steuerstrafrecht, in recht 2005, p. 9; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4e éd. 2002, p. 506; pour un état des lieux nuancé: PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n°27 ss ad art. 181 LIFD).

9.

Dans ces conditions, c'est sans violer le droit fédéral ou conventionnel que la Cour de justice a confirmé le prononcé des amendes infligées à l'intéressé pour complicité de soustraction d'impôt, dont la quotité n'est pas contestée devant le Tribunal fédéral.

10.

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

VI. Impôts cantonal et communal

11.

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/GE par renvoi de l'art. 74 al. 2 LPFisc/GE correspond aux art. 177 et 181 al. 3 LIFD. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aussi à l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales sous examen.

Partant, le recours devra également être rejeté en tant qu'il a trait aux impôts cantonal et communal des périodes fiscales concernées.

VII. Conclusion, frais et dépens

12.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les amendes prononcées en lien avec l'IFD 2008 à 2010.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les amendes prononcées en lien avec les ICC 2008 à 2010.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à l'Administration fédérale des contributions, ainsi qu'à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 4<sup>ème</sup> section.

Lausanne, le 2 août 2022

Au nom de la II<sup>e</sup> Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer