

Urteilskopf

149 II 74

9. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. contre Administration fédérale des contributions et Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C\_872/2021 du 2 août 2022

Regeste (de):

Art. 4 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK; Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II; Art. 177 und Art. 181 Abs. 3 DBG; Steuerhinterziehung, persönliche Strafbarkeit von Organen der juristischen Person, Prinzip ne bis in idem.

Keine Verletzung des Prinzips ne bis in idem bei strafrechtlichen Sanktionen gegen die juristische Person als Haupttäterin einer vollendeten Steuerhinterziehung und, gleichzeitig, das Organ dieser juristischen Person als Teilnehmer derselben Straftat (E. 8).

Regeste (fr):

Art. 4 al. 1 du Protocole n°7 à la CEDH; art. 14 par. 7 Pacte ONU II; art. 177 et 181 al. 3 LIFD; soustraction d'impôt, responsabilité personnelle des organes de la personne morale, principe ne bis in idem.

Pas de violation du principe ne bis in idem en cas de cumul des sanctions pénales à l'encontre de la personne morale en tant qu'auteur principal d'une soustraction d'impôt consommée et, concurremment, de l'organe de ladite personne morale en tant que participant accessoire à cette infraction (consid. 8).

Regesto (it):

Art. 4 par. 1 del Protocollo n. 7 alla CEDU; art. 14 par. 7 Patto ONU II; artt. 177 e 181 cpv. 3 LIFD; sottrazione d'imposta, responsabilità personale degli organi della persona giuridica, principio "ne bis in idem".

Nessuna violazione del principio "ne bis in idem" in caso di cumulo delle sanzioni penali nei confronti della persona giuridica quale autore principale di una sottrazione d'imposta consumata e, contemporaneamente, dell'organo di questa persona giuridica quale partecipante accessorio all'infrazione (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 74

BGE 149 II 74 S. 74

A.

A.a De 1996 à 2013, A. a été l'administrateur-secrétaire, avec droit de signature collective à deux, de la société 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 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, 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.

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. Par décision sur réclamation du 5 avril 2019, l'Administration fiscale a maintenu inchangés les bordereaux d'amende contestés. Le 7 mai 2019, A. a recouru 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. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.  
(résumé)

## Erwägungen

Extrait des considérants:

### V. Impôt fédéral direct

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 (RS 642.11), 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; ATF 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 par. 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; ATF 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; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1; ATF 121 II 257 consid. 4b; SIEBER/MALLA, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG][ci-après: Kommentar DBG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n°39 ad art. 175 LIFD),

#### BGE 149 II 74 S. 77

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. consid. 7.2 non publié). 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, 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, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 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, concurrentement, 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. SIEBER/MALLA, Kommentar DBG, op. cit., n°6 ad art. 181 LIFD). Quant à l'approche selon laquelle la

#### BGE 149 II 74 S. 78

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. SIEBER/MALLA, Kommentar DBG, op. cit., n°16 ad art. 181 LIFD; MICHAEL BEUSCH, Verantwortlichkeiten und Haftungsrisiken der Steuerberatung im Zusammenhang mit Steuerdelikten, Beusch/ISIS [éd.], in Steuerrecht 2008 - Best of zsis, 2008, p. 55 n. 43; SANDRA LÜTOLF, Strafbarkeit der juristischen Personen, 1997, p. 192 ss; voir également MEINRAD BETSCHART, Erstaunliches, Ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die Einführung der straflosen Selbstanzeige, StR 64/2009 p. 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, recht 2005 p. 9; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4e éd. 2002, p. 506; pour un état des lieux nuancé: PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, nos 27 ss ad art. 181 LIFD).