Condamnation de l’organe d’une société en tant que complice d’une infraction commise par cette personne morale

Arrêt TF 2C_872/2021 (f) du 2 août 2022*

Par Camille Montavon, le 19 janvier 2023

> Le principe *ne bis in idem* est respecté lorsque l’organe d’une société est condamné pénalement en tant que complice d’une soustraction d’impôt pour laquelle la personne morale a déjà été sanctionnée comme auteure principale, dont la punissabilité découle de la faute de son organe. Un tel cumul de sanctions – qui est d’ailleurs autorisé par le texte clair de l’art. 181 al. 3 LIFD – n’est en effet pas contraire au droit fédéral, dès lors qu’une société et ses organes sont des sujets fiscaux indépendants et qu’il n’y a donc pas d’identité des personnes punies.

I. En fait

Entre 1996 et 2013, A est administrateur-secrétaire d’une société exploitant une entreprise de transport de béton (société H). Faisant usage de son droit de signature collective à deux, il signe les bilans et comptes de pertes et profits de la société de 2008 à 2010. Le père de A est actionnaire unique de la société H, ainsi qu’administrateur, d’abord au bénéfice d’un droit de signature collective à deux, puis jouissant de ce droit à titre individuel dès 2013. A exploite parallèlement une entreprise individuelle, avec pour but le transport et la location de véhicules.

En avril 2018, le Tribunal fédéral condamne la société H pour soustraction d’impôt, en raison notamment d’une distribution dissimulée de bénéfices en lien avec la comptabilisation de charges excessives de location de véhicules appartenant à l’entreprise individuelle de A. Deux mois plus tard, une procédure pénale est ouverte contre A pour complicité à la soustraction d’impôt commise par la société H. A recourt jusqu’au Tribunal fédéral, et conclut à l’annulation de l’arrêt attaqué et des amendes prononcées à son encontre pour complicité.

II. En droit

Le recourant conteste d’abord la réalisation des éléments constitutifs de la complicité à la soustraction d’impôt commise par la société H. (violation des art. 177 et 181 al. 3 LIFD). Selon la juridiction cantonale, en tant qu’administrateur et, par là même, organe de cette société, le recourant ne pouvait ignorer qu’il permettait à cette dernière de commettre une soustraction d’impôt en signant ses états financiers, dont les charges n’étaient pas justifiées commercialement. Le Tribunal fédéral rappelle tout d’abord la teneur de l’art. 177 al. 1 LIFD, selon lequel la personne qui incite intentionnellement à une soustraction d’impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentante du contribuable ou y participe, est punie

d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable. L'art. 181 al. 3 LIFD réserve la responsabilité individuelle de l'organe de la personne morale, qui peut alors être soumis à une poursuite pénale en vertu de l'art. 177 LIFD. La complicité (art. 25 CP *cum* art. 333 CP) suppose, objectivement, l'apport d'une contribution causale à l'auteur principal dans la réalisation de l'infraction. Sous l'angle subjectif, le complice doit savoir ou se rendre compte qu'il concourt à une infraction et le vouloir ou l'accepter. Tel est le cas s'il connaît les éléments principaux de l'activité pénalement répréhensible et qu'il a l'intention de favoriser la réalisation des faits constitutifs de l'infraction, étant précisé que le dol éventuel suffit (ATF 132 IV 49, c. 1.1). (c. 7. 1-7.3).

In casu, objectivement, le recourant a signé, en qualité d'administrateur-secrétaire, des états financiers de la société H pour les périodes fiscales de 2008 à 2010, lesquels comportaient des charges non justifiées commercialement et constituant des distributions dissimulées de bénéfice. Il est ainsi manifeste qu'il a contribué causalement à la soustraction d'impôt commise par la société. Subjectivement, le recourant ne pouvait ignorer ni le caractère commercialement injustifié des montants versés en trop par la société H à son entreprise individuelle, ni les avantages que représentaient les déductions réalisées par la société H, dès lors qu'il était bailleur des véhicules loués à cette dernière. Un avantage personnel pour le recourant n'étant pas déterminant à cet égard, il peut être conclu que l'intéressé a apporté son concours à la soustraction d'impôt commise par la société H et qu'il réalise donc les éléments constitutifs de la complicité à cette infraction (c. 7.3-7.5).

Le recourant prétend ensuite que la sanction d'un organe d'une personne morale en raison de sa participation à une soustraction d'impôt pour laquelle la personne morale a déjà été condamnée constituerait une violation du principe *ne bis in idem*. Ce dernier exclut qu'une personne puisse être poursuivie ou punie pénalement pour une infraction en lien avec laquelle elle a déjà été acquittée ou condamnée définitivement (ATF 145 IV 383, c. 2.2 ; 144 IV 136, c. 105 posant l'exigence de l'identité d'objet de la procédure, de la personne en cause et des faits). Le Tribunal fédéral note que le principe *ne bis in idem* trouve application en l'espèce, dès lors que l'amende prononcée pour soustractions d'impôt sur la base de l'art. 177 LIFD équivaut à une sanction pénale au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH, tout comme l'amende infligée pour participation à cette infraction selon l'art. 177 LIFD (c. 8. 1). L'art. 181 al. 1 LIFD prévoit l'imputation d'un comportement fautif d'un organe d'une personne morale à cette dernière (ATF 135 II 86, c. 4.2). Le troisième alinéa de cette même disposition réserve cependant la possibilité de poursuivre personnellement l'organe de la société en vertu de l'art. 177 LIFD. Le texte de l'art. 181 al. 3 LIFD est donc univoque quant à l'admission, par l'autorité législative, d'un cumul des sanctions de la personne morale et de son organe : en présence d'une soustraction d'impôt telle qu'en l'espèce, il est donc possible de retenir la responsabilité de la personne morale (en tant qu'auteure principale) engagée par ses organes et, en sus, la responsabilité personnelle de ces derniers (en tant qu'instigateurs, complices ou représentants, à compter que leur intention à participer soit établie). Ce système respecte le principe *ne bis in idem*, étant donné que la société et ses organes (parmi lesquels peuvent être comptés les administrateurs) sont des sujets fiscaux distincts et indépendants (TF 6B_85/2021 du 26.11.2021, c. 14.3.2.2). Ceci vaut quand bien même la punissabilité de la personne morale est dérivée de la faute des organes agissant pour elles.

La doctrine majoritaire admet également qu'il n'y a pas d'identité des personnes punies dans un cas comme celui-ci (c. 8.2-8.3).

De ce fait, la sanction pénale prononcée à l'encontre du recourant pour complicité de soustraction d'impôt respecte le droit fédéral et son recours doit être rejeté (c. 9).

Proposition de citation : Camille MONTAVON, Condamnation de l'organe d'une société en tant que complice d'une infraction commise par cette personne morale, in : https://www.crimen.ch/162/ du 19 janvier 2023