



9C_251/2024

Arrêt du 2 décembre 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par M^e Antoine Berthoud, avocat,
recourant,

contre

**Administration fiscale cantonale de la République
et canton de Genève,**
rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève
et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2012 à 2015,
(amende pour soustraction d'impôt),

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la
République et canton de Genève du 19 mars 2024
(A/832/2023-ICCIFD - ATA/402/2024).

Faits :

A.

A.a B._____ SA (ci-après: la Société) a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève le ... 1988 et radiée le ... 2023. Elle était notamment active dans le domaine du recouvrement de créances et de conseils en matière comptable et fiscale. C._____ en était l'administratrice avec signature individuelle. Son époux, A._____ (ci-après: le contribuable), exerçait la fonction de directeur financier de la Société (avec procuration individuelle) jusqu'à sa radiation du registre du commerce le 31 janvier 2012.

A.b Le 7 décembre 2016, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a informé B._____ SA de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) des années fiscales 2006 à 2014, ainsi que d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD et l'ICC 2015. Lors d'un contrôle mené sur place le 9 novembre 2016, ladite Administration avait en effet constaté l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial qui avaient conduit à une diminution du bénéfice imposable de la société.

A.c Le 24 août 2017, C._____ et A._____ ont adressé une dénonciation spontanée à l'Administration fiscale cantonale portant sur des éléments de fortune non déclarés entre 2008 et 2016 et dont le formulaire était signé par A._____. Par courriel du 20 novembre 2017, le mandataire des époux A._____ et C._____ a indiqué à l'Administration fiscale cantonale qu'ils acceptaient, "par gain de paix", une reprise de 10% de leurs charges. Un document intitulé "A qui de droit", daté du 16 novembre 2017 et signé par A._____ était également annexé à ce courriel. Le contribuable y indiquait que son épouse et lui-même n'avaient pas conscience que leurs agissements, qu'ils regrettaient, pouvaient avoir de telles conséquences sur la situation fiscale de leur entreprise. À l'époque des faits, C._____ était atteinte d'une grave dépression ayant lourdement entamé sa capacité de travail et mis en péril leur entreprise. Les époux A._____ et C._____ avaient donc imaginé la constitution "de cette manière" d'un capital de retraite. Ils avaient décidé de collaborer entièrement avec l'Administration fiscale, qui devait en tenir compte lors de la fixation des amendes.

A.d La procédure en rappel et en soustraction d'impôt contre B._____ SA (décisions sur réclamation du 18 décembre 2020) s'est achevée avec l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_733/2022 du 13 décembre 2022, par lequel celui-ci a confirmé que la Société avait porté dans sa comptabilité des charges qui n'étaient pas justifiées commercialement et que les conditions respectivement de la soustraction d'impôt et de la tentative de soustraction d'impôt étaient ainsi remplies. Entre autres motifs, le Tribunal fédéral a retenu que les organes de la Société avaient eu intentionnellement recours à des mécanismes insolites visant à rendre opaque sa situation économique réelle, notamment ses charges commerciales.

A.e À la suite de l'ouverture, le 9 novembre 2022 de procédures pénales à l'encontre des époux A._____ et C._____ pour instigation, complicité et participation de soustraction d'impôt en lien avec la soustraction fiscale et la tentative de soustraction fiscale reprochées à B._____ SA, l'Administration fiscale cantonale leur a notifié séparément quatre bordereaux d'amendes le 12 décembre 2022, portant sur les périodes fiscales 2012 à 2015 tant en matière d'IFD que d'ICC. Ils ont été condamnés à 5'000 fr. d'amende chacun et pour chaque période fiscale, pour avoir participé aux infractions de soustraction fiscale (2012 à 2014) et de tentative de soustraction fiscale (2015) commises par la Société.

A.f Par deux décisions sur réclamation du 30 janvier 2023, l'Administration fiscale cantonale a rejeté les réclamations du 11 janvier 2023 formées par les époux A._____ et C._____ contre les bordereaux d'amende précités.

B.

B.a Par jugement du 13 novembre 2023, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI) a partiellement admis le recours des époux A._____ et C._____. Il a annulé la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés à A._____ pour les périodes fiscales 2012 à 2015 tant en matière d'IFD que d'ICC; il a rejeté le recours pour le surplus.

B.b Par acte du 14 décembre 2023, l'Administration fiscale cantonale a recouru contre le jugement du TAPI en concluant à son annulation s'agissant des éléments relatifs à A._____ et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 30 janvier 2023. À l'appui de

son recours, elle a produit plusieurs nouvelles pièces soumises au secret fiscal (dont la pièce A: "prélèvements en espèces effectués par Monsieur A._____ de la société B._____ SA entre les périodes fiscales 2006 à 2019 [...]").

Le 22 janvier 2024, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a refusé aux époux A._____ et C._____ la consultation du dossier fiscal de la Société. Elle leur a toutefois communiqué un résumé du contenu, notamment de la pièce A comme suit: "La pièce A comprend 73 prélèvements du compte bancaire de la société pour la période de 2006 à 2019. Certains prélèvements mentionnent spécifiquement le nom de A._____ [...]".

Par arrêt du 19 mars 2024, la Cour de justice a admis le recours de l'Administration fiscale cantonale en annulant le jugement du TAPI du 13 novembre 2023 en tant qu'il annulait la décision sur réclamation et les bordereaux d'amende notifiés à A._____. Elle a confirmé le jugement pour le surplus et rétabli la décision sur réclamation du 30 janvier 2023 concernant le prénommé.

C.

A._____ interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Il conclut à son annulation ainsi qu'à l'annulation des amendes qui lui ont été infligées le 12 décembre 2022 pour participation à la soustraction fiscale de B._____ SA.

L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours. Le recourant s'est encore déterminé sur leur réponse respective.

Considérant en droit :

I. Recevabilité, pouvoir d'examen et objet du litige

1.

1.1 L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 LHID [RS 642.14]). En outre, le recours a

été déposé en temps utile et dans les formes requises par le recourant qui en tant que destinataire de l'arrêt attaqué a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

1.2 En tant que les conclusions du recourant relatives à l'annulation des "amendes infligées le 12 décembre 2022" portent sur l'annulation des bordereaux d'amendes prononcés à cette date par l'Administration fiscale cantonale, elles sont irrecevables, en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Cour de justice (ATF 136 II 539 consid. 1.2; arrêt 9C_709/2022 du 14 juillet 2023 consid. 1.2).

Le recourant conclut uniquement à l'annulation de l'arrêt attaqué. Des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF). On comprend toutefois à la lecture de son mémoire de recours (cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1) qu'il conclut à ce que l'arrêt de la Cour de justice du 19 mars 2024 soit réformé en ce sens que la décision sur réclamation du 30 janvier 2023 le concernant soit annulée.

1.3 La Cour de justice a rendu un seul arrêt concernant les amendes fiscales relatives à l'IFD et à l'ICC pour les périodes fiscales 2012 à 2015, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.2; arrêt 9C_693/2023 du 15 avril 2024 consid. 1.3).

2.

2.1 D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si ce moyen est invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée (ATF 147 IV 453 consid. 1; 143 IV 500 consid. 1.1).

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. 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; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

2.3 En tant que le recourant se plaint d'une constatation incomplète des faits quant à l'absence de mention, dans l'arrêt attaqué, d'une audience qui s'est déroulée le 26 janvier 2024 devant la Cour de justice pour une autre cause, il n'en tire aucune conséquence sur l'issue du litige. On précisera que le recours ne peut pas être complété à l'occasion de l'échange d'écritures, de sorte que le complément de motivation dans la réplique du 16 juillet 2024 est irrecevable (cf. ATF 147 I 16 consid. 3.4.3; 134 IV 156 consid. 1.7). La Cour de céans ne s'écartera dès lors pas des faits constatés par les juges précédents.

3.

Le litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre du recourant pour complicité de soustraction, pour les périodes fiscales 2012 à 2014, et complicité de tentative de soustraction d'impôt pour la période fiscale 2015, infractions commises par la Société, en matière d'IFD et d'ICC.

II. Grief formel

4.

4.1 Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu (art. 6 CEDH; 29 al. 2 Cst.). Il fait valoir, en substance, qu'il n'aurait pas pu utilement préparer sa défense dès lors que la juridiction cantonale lui aurait refusé l'accès à l'intégralité du dossier de la cause en raison du secret fiscal de la Société, alors qu'il n'existerait aucune restriction du droit de l'accusé à accéder au dossier en matière pénale. Le contribuable soutient que ce secret devrait être relativisé dans la mesure où la pièce A ferait état de prélèvements sur les comptes de la Société, sur lesquels son nom apparaîtrait explicitement. À cet égard, le recourant précise que l'ancienne administratrice de la Société aurait levé le secret fiscal et que la restriction d'accès au dossier par la Cour de justice serait d'autant moins com-

préhensible qu'elle aurait admis sa participation à la procédure pénale fiscale menée par l'intimée contre la Société sans que son conseil actuel n'ait toutefois alors pu prendre connaissance des détails de la pièce litigieuse.

Le recourant soutient encore que si la Cour de céans devait confirmer que le secret fiscal lui était opposable s'agissant de la pièce A, son contenu essentiel devrait lui être communiqué ou, à défaut, cette pièce devrait être écartée du dossier. Le résumé transmis par la Cour de justice ne vaudrait pas "communication du contenu essentiel", dans la mesure où n'y figureraient pas le numéro de compte, la date, le montant, le destinataire du prélèvement, voire toutes les mentions figurant sur chaque relevé bancaire. Le recourant fait encore valoir que l'attestation du 6 février 2024, produite par l'ancienne administratrice de la Société, aurait été écartée à tort par les juges précédents, alors qu'elle démontrerait qu'il aurait effectué les prélèvements uniquement sur instruction de cette dernière.

4.2 Les juges précédents ont constaté que le secret fiscal de la Société n'avait pas pu être levé valablement, dès lors qu'elle avait été radiée le 13 novembre 2023. Toutefois, pour respecter le droit d'être entendu du recourant, ils lui avaient communiqué le contenu essentiel des pièces A et B. Ils ont également retenu qu'il n'y avait pas lieu d'écarter la pièce A – comprenant 73 prélèvements du compte bancaire de la Société entre 2006 et 2019 – du dossier, puisque le recourant ne pouvait pas prétendre qu'il n'avait pas eu connaissance des 73 prélèvements, en particulier ceux sur lesquels figurait son nom et dont faisait état la pièce A. De plus, il avait participé à la procédure judiciaire opposant l'intimée à la Société, dans le cadre de laquelle les reprises opérées par le fisc avaient été confirmées. La juridiction cantonale a encore retenu que l'attestation du 6 février 2024 rédigée par l'administratrice de la Société, selon laquelle les retraits avaient été effectués à la suite de ses instructions, n'était pas pertinente, parce qu'elle avait été établie pour les besoins de la cause et qu'aucun autre élément figurant au dossier venait confirmer ces déclarations.

5.

5.1

5.1.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (art. 6 CEDH) comprend le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier (cf. arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.3.1). Ce droit est concrète-

tisé par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l'art. 41 LHID et, dans le canton de Genève, par les art. 17 et 18 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc/GE; RS/GE D 3 17). Ces dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie à la procédure pour soustraction d'impôt (cf. art. 182 al. 3 LIFD, 57bis al. 3 LHID et 60 al. 4 LPFisc/GE; ATF 144 IV 136 consid. 5.3; arrêt 2C_181/2019 du 11 mars 2019 consid. 2.2.2). Cependant, l'autorité peut refuser la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci, si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (cf. art. 114 al. 2 LIFD; art. 41 al. 1 LHID; art. 17 al. 2 LPFisc/GE; ATF 126 I 7 consid. 2b et les références; arrêts 1C_597/2020 du 14 juin 2021 consid. 5.3 non publié in ATF 147 II 408). L'autorité peut utiliser en défaveur de l'administré une pièce confidentielle, mais à la condition seulement de lui en communiquer préalablement le contenu essentiel, pour que celui-ci puisse se déterminer (cf. art. 114 al. 3 LIFD; art. 17 al. 4 LPFisc/GE; arrêts 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 6.1; 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.3 et les références).

5.1.2 Le droit d'être entendu comprend également le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et 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 (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1 et les arrêts cités). De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.3.1). En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables (ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5; 143 IV 500 consid. 1.1; 140 III 264 consid. 2.3 et les références; arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.3.1).

5.2

5.2.1 Contrairement à ce qu'avance le recourant, il existe des restrictions au droit d'être entendu et ce même dans le cadre de procédures fiscales à caractère pénal auxquelles s'applique l'art. 6 CEDH, comme en l'espèce. En effet, le droit de prendre connaissance du dossier n'est pas absolu et il peut être limité notamment s'il repose sur une base légale et que la sauvegarde d'un intérêt public l'exige (cf. ATF 146 IV 218 consid. 3.1.2; arrêt de la CourEDH *Paci c. Belgique* du 17 avril 2018 [requête n° 45597/09], § 85). Conformément aux principes rappelés ci-avant (cf. consid. 5.1.1 in fine supra), la Cour de justice était non seulement en droit de restreindre l'accès au dossier et donc le droit d'être entendu du recourant en lui opposant le secret fiscal de la Société, mais également d'utiliser la pièce A tout en se limitant à lui en communiquer le contenu essentiel.

On précisera que les juges précédents se sont référés à la pièce A uniquement pour corroborer leur conclusion – à laquelle ils ont abouti sur la base d'autres éléments – selon laquelle le recourant s'était rendu coupable de complicité de soustraction fiscale pour les années 2012 et 2014 et de tentative de soustraction fiscale pour l'année 2015.

5.2.2 Quoique dise ensuite le contribuable quant au caractère insuffisant du résumé des pièces qui lui a été communiqué, les précisions alléguées (numéro de compte, date, montant et destinataire des prélèvements) n'étaient pas nécessaires pour qu'il puisse se déterminer en connaissance de cause. En effet, renseigné sur les informations pertinentes ressortant de ces pièces, à savoir qu'il apparaissait sur certains extraits bancaires comme destinataire de prélèvements effectués sur le compte de la Société, il était à même de se déterminer à ce sujet et de fournir toutes les preuves à sa disposition pour établir son point de vue. C'est ce qu'il a notamment tenté de faire en transmettant l'attestation du 6 février 2024 établie par son épouse, ancienne administratrice de la Société. À cet égard, il n'invoque nullement que la juridiction cantonale aurait écarté cette attestation en procédant à une appréciation anticipée arbitraire des preuves. Que cela soit sous cet angle ou celui de la violation du droit être entendu, le grief n'a pas à être examiné plus avant, à défaut de satisfaire aux exigences de motivation y relatives selon l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2.1 supra). Au demeurant, le recourant perd de vue qu'il paraît difficile de tenir compte d'attestations qui ont été établies après qu'une décision d'assujettissement (ici, portant sur une soustraction d'impôt) a été rendue (cf. arrêt 9C_184/2023 du 18 juillet 2024 consid. 6.1.3 et les références).

III. Impôt fédéral

6.

6.1 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. 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. 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 (ATF 149 II 74 consid. 8.2 et la référence; arrêt 9C_627/2023 du 25 juin 2024 consid. 6.2.2).

6.2 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. L'art. 177 al. 2 LIFD précise que l'amende est de 10'000 francs au plus; elle est de 50'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. Selon la jurisprudence, l'amende prononcée sur la base de l'art. 177 LIFD ne dépend plus du montant de l'impôt soustrait, qui n'est pris en compte que pour déterminer si l'on est en présence d'un cas grave (arrêt 9C_627/2023 du 25 juin 2024 consid. 6.2.1 et les références).

6.3 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. 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.

Au contraire du coauteur, le complice ne veut pas l'infraction pour sienne et n'est pas prêt à en assumer la responsabilité. 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; arrêt 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 7.3 non publié in ATF 149 II 74 et les références).

7.

7.1

7.1.1 La Cour de justice a considéré que le recourant s'était rendu coupable de complicité de soustraction fiscale pour les années 2012 à 2014 et de complicité de tentative de soustraction fiscale pour l'année 2015. En substance, elle a d'abord retenu, sur le plan objectif, que le recourant avait continué à jouer un rôle actif au sein de la société, malgré sa radiation du registre du commerce en 2012. À cet égard, les juges précédents ont constaté que le contribuable signait toujours ses courriels en qualité de directeur financier dans ses échanges avec son ancien mandataire en 2017. Ils ont également retenu que l'argument du recourant, selon lequel son comportement pendant la procédure de contrôle devant l'intimée serait postérieur à l'infraction et donc pas pertinent, n'était pas déterminant dans la mesure où il avait reconnu sa participation à la soustraction fiscale dans un document du 16 novembre 2017 intitulé "A qui de droit". Il y avait notamment indiqué qu'il reconnaissait avoir commis des erreurs, et qu'il imaginait qu'il aurait pu se "constituer un capital retraite" avec son épouse, admettant ainsi ses manquements avant que l'infraction ne soit achevée. La juridiction cantonale a également constaté que le contribuable avait signé la dénonciation spontanée du 24 août 2017 et qu'il avait participé seul à un entretien avec l'intimée le 2 novembre 2017 dans les procédures opposant cette dernière à la Société.

7.1.2 La juridiction cantonale a encore considéré que ces éléments étaient corroborés notamment par la pièce A, laquelle faisait état de nombreux prélèvements de la part du contribuable sur le compte de la Société entre 2006 et 2019. Elle a également retenu que le recourant avait admis indirectement que des frais privés avaient été comptabilisés à tort, puisqu'il avait négocié avec l'intimée une quote-part pour une reprise d'impôt s'agissant en particulier des frais de représentation et de véhicules utilisés habituellement par lui-même.

7.1.3 Sur le plan subjectif, la juridiction cantonale a constaté qu'il découlait de l'arrêt 2C_733/2022 du Tribunal fédéral du 13 décembre 2022, par lequel la Société avait été reconnue coupable de soustraction fiscale et tentative de soustraction fiscale pour les années 2012 à 2015, que le recourant avait agi de manière intentionnelle en tant qu'organe de fait pour rendre opaque la situation économique de la Société.

7.2 Le recourant reproche à la juridiction cantonale d'avoir violé l'art. 177 LIFD en le reconnaissant coupable de complicité à la soustraction fiscale entre 2012 et 2014 et de complicité de tentative de soustraction fiscale en 2015. Il fait valoir que les juges précédents se seraient fondés sur des faits postérieurs à l'achèvement de ces infractions qui n'étaient donc pas en lien de causalité avec la réalisation de celles-ci. Le recourant soutient également qu'il n'aurait jamais signé les comptes de la Société entre 2007 et 2015 et que l'intimée n'aurait pas démontré sa participation à l'établissement de la comptabilité. Il n'y aurait dès lors pas de lien de causalité entre son comportement et la commission des infractions de soustraction fiscale. Il en irait ainsi des deux retraits sur le compte de la Société qui lui sont reprochés par la Cour de justice, ainsi que des frais de représentation et de véhicules, puisque ce serait l'ancienne administratrice de la Société qui était responsable de comptabiliser correctement la part privée en lien avec le recourant.

Le contribuable soutient encore pour les frais de véhicules que l'absence de mise à jour des polices d'assurance lors de la fin des rapports de travail entre lui et la Société ainsi que l'omission par l'ancienne administratrice de s'inscrire comme conductrice habituelle expliqueraient la comptabilisation erronée des frais de véhicules par cette dernière. Il fait enfin valoir que les frais de représentation seraient faibles au regard de la somme effectivement soustraite par la Société.

8.

8.1 D'abord, c'est en vain que le recourant invoque le caractère postérieur aux infractions des faits déterminants aux yeux des juges précédents. En effet, ceux-ci ont établi la culpabilité du contribuable en exposant qu'il avait reconnu certains agissements intervenus pendant les périodes fiscales litigieuses. Seules les pièces sur lesquelles ils se sont fondés étaient postérieures aux infractions, mais leur contenu se référait expressément aux années fiscales 2012 à 2015. Il en va

ainsi des déclarations du recourant retranscrites dans le document du 16 novembre 2017 intitulé "A qui de droit", dans lequel il reconnaît ses manquements, ainsi que du formulaire de dénonciation spontanée du 24 août 2017, qu'il avait signé et qui concernait des éléments de fortune non déclarés entre 2008 et 2016. À cet égard, le recourant ne remet nullement en cause le contenu de ces pièces ni ne dément les déclarations y figurant.

En outre, comme l'a retenu à juste titre la Cour de justice, le contribuable a participé seul à l'entretien avec l'intimée, qui s'est certes déroulé en 2017, mais qui portait sur la dénonciation spontanée ainsi que sur la procédure pénale fiscale contre la Société, que le recourant représentait alors. Partant, les éléments sur lesquels s'est fondée la juridiction cantonale concernent bien le rôle central du contribuable dans les agissements de la Société pendant les périodes litigieuses.

8.2 Ensuite, le contribuable ne peut pas se prévaloir avec succès de l'obligation de signer les comptes de la Société, dont la tâche incombait certes formellement à l'administratrice de celle-ci, pour nier le lien de causalité entre ses actes relatifs aux frais privés comptabilisés à tort et la commission des infractions par la Société. En effet, sous l'angle de la complicité, il n'est pas nécessaire que son comportement soit une condition sine qua non de la réalisation de l'infraction, il suffit qu'il accroisse les chances de succès de l'acte principal, comme c'est le cas en espèce (cf. consid. 6.3 supra). Il ressort ainsi du document "A qui de droit" du 16 novembre 2017 que le recourant avait "imaginé" avec son épouse "pouvoir constituer un capital retraite" et qu'il admettait ses manquements. De plus, il avait accepté "par gain de paix" des reprises à hauteur de 10% des charges pour les frais de représentation, de sorte qu'il reconnaissait avoir contribué activement à la réalisation de l'infraction.

En outre, en affirmant que les divers frais de nature privée (véhicules et représentation) auraient dû être comptabilisés correctement par l'administratrice de la Société, le recourant ne démontre pas que l'appréciation des faits correspondante des juges précédents serait arbitraire, dès lors qu'il avait admis dans ses négociations avec l'intimée qu'une partie de ces frais fasse l'objet d'une reprise. S'agissant encore des véhicules, le contribuable affirme de manière appellatoire que c'est son épouse qui en était la conductrice habituelle et que les contrats d'assurance pour les véhicules n'auraient pas été adaptés à la suite de la résiliation de ses rapports de travail par la Société. Au demeurant, pour ce qui est de la proportion des frais de représentation

par rapport à la somme totale soustraite par la Société, cet argument est dénué de pertinence, dans la mesure où le montant de l'impôt soustrait n'est en principe pas déterminant pour la fixation de l'amende (cf. art. 177 LIFD; cf. consid. 6.2 supra).

8.3 Concernant l'élément subjectif, il ressort des constatations de l'arrêt entrepris, qui se réfère à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_733/2022 du 13 décembre 2022, et dont il n'y a pas lieu de s'écarter, que la Société avait été définitivement condamnée du fait que le recourant, en sa qualité d'organe de fait, avait eu intentionnellement recours à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées. Ces éléments ne sont pas contestés par le recourant et c'est à juste titre que la Cour de justice a retenu la réalisation de l'infraction de complicité sous l'angle de l'élément subjectif.

8.4 Il s'ensuit que le grief de violation des art. 177 et 181 al. 3 LIFD est mal fondé.

IV. Impôt cantonal et communal

9.

Les considérations qui précèdent s'agissant de la complicité de soustraction fiscale et de la tentative de soustraction fiscale s'appliquent mutatis mutandis aux amendes prononcées pour l'ICC des périodes fiscales 2012 à 2015. Conformément à l'art. 56 al. 3 LHID par renvoi de l'art. 57 al. 1 LHID, l'art. 71 LPFisc/GE et l'art. 74 al. 2 LPFisc/GE correspondent aux art. 177 et 181 al. 3 LIFD. Partant, le recours doit également être rejeté en tant qu'il a trait à l'ICC.

10.

Compte tenu de l'issue du recours, les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de 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 pour l'IFD des années 2012 à 2015.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les amendes prononcées pour l'ICC des années 2012 à 2015.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 2 décembre 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Feller