

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/759/2021-ICCIFD

ATA/407/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 avril 2022

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Reynald Bruttin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 octobre 2021 (JTAPI/1001/2021)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né en 1944, a exercé la profession de notaire à Genève, à titre indépendant, jusqu'au 31 décembre 2012, date de son départ pour l'étranger.
- 2) Après avoir reçu la déclaration fiscale 2011, remise fin octobre 2012 puis remplacée par une nouvelle version début janvier 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) lui a notifié, le 15 avril 2013, sa taxation de 2011 relative aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) ainsi qu'à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Cette taxation n'a pas été contestée.
 - a. Le bilan du contribuable relatif à l'année 2011 faisait état d'une provision libellée « provisions pour risques & charges » d'un montant de CHF 3'000'000.-, à l'instar des comptes afférents aux années 2007 à 2010, produits dans le dossier de l'AFC. L'annexe aux états financiers de 2011 (ci-après : annexe 2011) précisait, à titre d'informations complémentaires, dans la rubrique « Autres éléments », que « La responsabilité du notaire [était] recherchée dans le cadre d'une opération diligentée par celui-ci. Le notaire contest[ait] toute faute de sa part, mais une provision de CHF 3'000'000.- pour risques et charges a[vait] été constituée dans le cadre de cette affaire, jusqu'à droit jugé, prescription ou accord entre les parties ». La feuille B3 relative à l'activité indépendante du contribuable ne comportait aucune indication dans la rubrique intitulée « Provisions » qui prenait la forme d'un tableau à trois colonnes (compte, taux appliqué, argumentation/justification).
 - b. Chacun des bilans des exercices 2006 à 2010, l'année 2006 étant mentionnée dans les comptes de 2007, faisait état d'une provision intitulée « provisions pour risques & charges » d'un montant de CHF 3'000'000.-. L'annexe auxdits comptes indiquait, à titre d'informations complémentaires, pour chaque exercice, sous la rubrique « Autres éléments », l'information suivante : « En exercice 2004, la responsabilité du notaire [était] recherchée dans le cadre d'une opération diligentée par celui-ci. Le notaire contest[ait] toute faute de sa part, mais une provision de CHF 3'000'000.- pour risques et charges a[vait] été constituée dans le cadre de cette affaire, jusqu'à droit jugé, prescription ou accord entre les parties. L'assurance responsabilité civile du notaire ne s'[était] pas encore prononcée sur la couverture du risque vis-à-vis de l'entier des parties en cause. Au 31 décembre [de l'année visée par le compte], les procédures ouvertes se poursuiv[aient] ». ».
 - c. En novembre 2005, Monsieur B_____, réviseur des comptes du contribuable, avait expliqué à l'AFC l'origine de la provision et lui avait transmis différents documents justifiant son montant de CHF 3'000'000.-, en particulier une demande en paiement à hauteur de cette somme déposée en mai 2005 devant le

juge civil par un client du contribuable, Monsieur C_____, administrateur de D_____ SA. Cette société avait signé, en tant que promettante-acquéreuse, devant le contribuable en sa fonction de notaire, une promesse de vente sur une parcelle située dans le canton de Genève. Le dossier de l'AFC contenait aussi une ordonnance d'avril 2005 rendue par une juridiction pénale, qui impliquait le notaire et les promettants-vendeurs. Cette ordonnance invitait le Ministère public genevois (ci-après : MP) à ouvrir une information pénale du chef de faux dans les titres à l'encontre du notaire, afin qu'un juge d'instruction procède aux investigations utiles.

3) Après avoir reçu quatre versions de la déclaration fiscale 2012 entre octobre 2012 et février 2014, l'AFC a, le 23 mars 2015, notifié au contribuable sa taxation ICC et IFD de 2012. Celle-ci n'a pas été contestée.

a. En février 2012, l'épouse du contribuable était décédée, ce qui a entraîné deux périodes d'imposition dans la taxation ICC et IFD de 2012.

b. De juillet à décembre 2012, le contribuable s'était associé avec un autre notaire pour former une société simple, en y transférant, dès le 1^{er} juillet 2012, sa fortune à fin juin 2012. En janvier 2014, avec la troisième version de la déclaration fiscale 2012, il avait transmis le bilan et le compte de résultat de l'étude de notaires pour l'année 2012. Une provision « pour risques & charges » à hauteur de CHF 3'000'000.- figurait, pour toute la période 2012, dans le passif du bilan. La rubrique « Provisions » de la feuille B3 de la déclaration fiscale du contribuable relative à l'activité indépendante ne comportait aucune indication.

La rubrique « Autres éléments » de l'annexe aux états financiers de l'exercice 2012 (ci-après : annexe 2012) comportait la mention suivante : « La responsabilité [du contribuable était] recherchée dans le cadre d'une opération diligentée par celui-ci (opération antérieure à la création de la société simple). [Le contribuable] contest[ait] toute faute de sa part, mais une provision de CHF 3'000'000.- pour risques et charges a[vait] été constituée dans le cadre de cette affaire jusqu'à droit jugé, prescription ou accord entre les parties ».

Cette même rubrique de l'annexe 2012 indiquait aussi que, dès le 1^{er} janvier 2013, l'associé-notaire du contribuable reprenait seul les activités professionnelles de l'étude et, à ce titre, tous les actifs et passifs de la société simple à cette date, hormis la provision pour risques et charges de CHF 3'000'000.- qui serait reprise par le contribuable. Ainsi, la « fortune nette rectifiée » du contribuable au 31 décembre 2012, chiffrée à CHF 351'269.97, figurerait « comme un engagement de [l'associé du contribuable] vis-à-vis de [ce dernier] dans le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2013 de [la nouvelle étude dudit associé] (transformation de la fortune nette [du contribuable] en engagement en faveur de celui-ci), engagement sans intérêt, remboursable en dix annuités identiques ».

4) En février 2015, l'intéressé a transmis à l'AFC sa déclaration fiscale 2013 pour « contribuables domiciliés hors canton », ce qui était son cas dès le 1^{er} janvier 2013. Il y annonçait avoir travaillé en tant que notaire indépendant à Genève, à un taux d'activité de 10 %, entre juillet et décembre 2013, sans déclarer de revenus pour cette période mais pour celle de janvier à juin 2013.

a. Interpellé par l'AFC sur le devenir de la provision de CHF 3'000'000.-, la réalisation de ses conditions et sur toutes les pièces relatives au litige la concernant, le contribuable lui a répondu, le 2 novembre 2015, que cette provision résultait d'un litige antérieur à la création de l'étude de notaires avec le tiers précité et que son montant avait été imputé directement à sa fortune lors de sa sortie de l'étude. Il y joignait les comptes précités de 2012 de l'étude.

b. L'AFC a notifié, le 10 octobre 2016, au contribuable la taxation ICC et IFD de 2013, en considérant que la provision de CHF 3'000'000.- avait été dissoute en 2013 et que le bénéfice net de liquidation était de CHF 3'000'000.- sous déduction de l'AVS. Elle a, par décisions sur réclamation du 12 décembre 2016, admis d'autres points contestés par le contribuable et lui a remis des bordereaux rectificatifs ICC et IFD pour 2013.

5) Dans un recours interjeté le 10 janvier 2017 contre ces décisions-ci auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), le contribuable s'est opposé à la dissolution, en 2013, de la provision de CHF 3'000'000.-, soutenant tout au plus que sa dissolution aurait dû intervenir en 2012.

Il ne voyait pas de raison de dissoudre cette provision, constituée en 2004, le litige étant toujours en cours. Cette dernière ne figurait plus dans les comptes 2013 de son associé dans l'étude de notaire constituée en 2012 ; elle ne le concernait que lui seul. Il l'avait d'ailleurs reprise à titre personnel. Elle représentait un véritable risque de pertes, avec un caractère de « quasi-dette » justifiant qu'elle fasse l'objet d'une déduction pour l'impôt sur la fortune.

a. Le 4 avril 2017, l'intéressé a remis à l'AFC un procès-verbal d'audience du 21 octobre 2014 par-devant le MP dans le cadre d'une affaire l'opposant, en qualité de prévenu, à l'hoirie « E_____ » (procédure pénale P/1_____2011).

Selon l'AFC, cette pièce n'était pas une preuve démontrant la continuation du litige pour lequel il avait constitué une provision en 2004. Elle était disposée à revoir sa position concernant la provision dans le sens où, s'il était établi que le litige à son origine était toujours en cours, il fallait considérer que son activité indépendante n'avait pas pris fin en 2013 et que l'imposition du bénéfice de liquidation en 2013 devait être annulée.

b. Dans sa réplique du 19 mai 2017 devant le TAPI, le contribuable a indiqué que la provision litigieuse n'était plus en lien avec la cause judiciaire

« D_____ », laquelle s'était terminée en 2012 sans suite défavorable, mais avec l'affaire « E_____ », ouverte à son encontre en 2012. Comme la seconde affaire représentait un risque financier correspondant à celui de la première, il se justifiait, selon lui, de maintenir la provision pour risque de CHF 3'000'000.-.

Selon l'AFC, c'était la première fois que le contribuable admettait que le litige « D_____ » avait pris fin en 2012. En conséquence, la provision de CHF 3'000'000.- constituée à ce titre aurait dû être dissoute dans la taxation 2012. Elle se réservait le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts pour 2012. Aucune justification précise de la nouvelle provision de CHF 3'000'000.- constituée pour le litige « E_____ » n'avait été fournie ; même si les risques relatifs à ce litige étaient équivalents à ceux de l'affaire « D_____ », il était impossible de compenser une affaire avec une autre.

Le TAPI a ensuite demandé au recourant de lui remettre tout document justifiant la clôture du litige « D_____ » en 2012.

c. Le 20 octobre 2017, le contribuable a répondu au TAPI que l'affaire « D_____ » et l'affaire « E_____ » avaient respectivement pris fin et commencé en 2011, et non en 2012 comme indiqué par erreur dans sa réplique.

Selon un courrier du 19 octobre 2011 adressé à l'assurance responsabilité civile par le conseil du contribuable en charge de l'affaire « D_____ », ce litige avait pris fin en 2011. L'intéressé a, à nouveau, produit le procès-verbal d'audience susmentionné du 21 octobre 2014 dans l'affaire « E_____ ».

d. L'AFC s'est réservée le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts pour 2011 et 2012 vu les faits nouveaux. La distinction entre les deux affaires précitées n'était toujours pas clairement établie, le contribuable ayant allégué une nouvelle date pour la fin du litige « D_____ ».

- 6) Par jugement du 30 novembre 2017 (JTAPI/1265/2017), le TAPI a admis, par substitution de motifs, le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC pour établir de nouveaux bordereaux de taxation 2013 dans le sens des considérants.

Le contribuable avait, dans un premier temps, soutenu que la provision n'avait pas été dissoute, puis avait indiqué dans sa réplique que le litige « D_____ » avait pris fin en 2012, avant de produire, à la demande du TAPI, les documents établissant que ledit litige s'était terminé en 2011. La provision aurait donc dû être dissoute en 2011. Le contribuable avait induit en erreur l'AFC à cet égard jusqu'au stade de la réplique. Cela étant, la provision n'ayant plus lieu d'être en 2011, elle ne pouvait être intégrée au bénéfice de liquidation en 2013. Aucun élément du dossier ne justifiait commercialement la nouvelle provision, le contribuable ne décrivant ni le litige et les risques y relatifs ni le dommage

redouté, alors même qu'il avait le fardeau de la preuve. Le TAPI prenait acte de l'intention de l'AFC d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts pour les années 2011 et 2012.

7) Par arrêt du 19 juin 2018 (ATA/637/2018), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours de l'AFC contre ce jugement. Cet arrêt n'a pas été contesté.

a. Sans contester la possibilité d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts pour 2011 et/ou 2012 en raison de la dissolution de la provision « D_____ », l'AFC estimait le jugement du TAPI incomplet au sujet de la provision « E_____ ».

b. La chambre de céans a limité l'examen du recours à la question de savoir quel sort il convenait de réserver à la provision « E_____ » pour 2013, précisant que la justification de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts pour 2011 et 2012 n'avait fait l'objet ni d'une décision de l'AFC, ni de la procédure devant le TAPI. Elle a suivi le TAPI qui avait nié le bien-fondé de la provision « E_____ » et conclu à l'absence de dissolution, en 2013, d'une provision dont l'existence n'était pas fondée.

Selon la chambre administrative, le contribuable, qui avait le fardeau de la preuve, n'avait pas apporté d'éléments suffisants relatifs à la provision « E_____ ». S'il avait démontré qu'une procédure pénale l'opposait à la famille E_____ et qu'un recours était pendant au Tribunal fédéral, il n'avait fourni aucun élément sur les risques financiers se rapportant à ce litige. Il n'avait pas non plus allégué que son assurance responsabilité, dont il ressortait du dossier qu'elle était intervenue pour le litige « D_____ », aurait limité ou refusé la prise en charge des conséquences pécuniaires de ce litige. Ainsi, en l'absence d'éléments probants permettant, même approximativement, d'apprécier le risque financier encouru par le contribuable en relation avec le litige « E_____ », la justification de cette provision en 2013 avait été, à juste titre, niée.

Contrairement à l'avis de l'AFC, cette provision n'aurait pas dû être dissoute en 2013. La contestation portait sur le maintien, pour 2013, d'une provision constituée en 2004 pour un autre litige. Or, il avait été prouvé en cours de procédure devant le TAPI que cette provision avait perdu sa justification en 2011. De plus, la nouvelle provision n'était pas justifiée pour le litige « E_____ » pour les raisons susmentionnées. Ainsi, la provision formée en 2004 ne pouvait être, en 2013, ni retenue à titre de provision, ni dissoute. Était enfin rappelée la volonté de l'AFC d'ouvrir une procédure de rappel d'impôts pour 2011 et/ou 2012.

8) Le 4 juin 2020, l'AFC a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts pour les IFD et ICC des années 2010 à 2012.

À la suite de l'arrêt précité, elle avait été informée que la provision « D_____ » de CHF 3'000'000.- aurait dû être dissoute en 2011. Ainsi, elle reverrait à la hausse, pour un montant équivalent, le revenu commercial imposable en 2011 ainsi que la fortune commerciale aux 31 décembre 2011, 15 février 2012 et 31 décembre 2012.

9) Le 31 août 2020, le contribuable a transmis les explications et pièces suivantes à l'AFC.

a. Il contestait tout rappel et toute soustraction d'impôts. En octobre 2011, il avait fait l'objet d'une plainte pénale dans le cadre de laquelle il lui était reproché d'avoir soustrait CHF 10'000'000.- à CHF 15'000'000.- de la masse successorale dont il s'était occupé. Cela impliquait un dommage de plus de CHF 10'000'000.- auquel il aurait pu devoir faire face. Ainsi, la provision de CHF 3'000'000.-, comptabilisée dans ses états financiers, était justifiée « probablement sous-évaluée et, en aucun cas surévaluée ». Cette plainte avait été classée en août 2015, ce qui lui aurait été notifié en 2017. À partir de ces dates, le risque qu'il avait encouru s'était éteint. Dès lors, la provision « E_____ » était justifiée dès sa constitution en 2011 et au 31 décembre 2012, lors de la cessation de son activité indépendante. Compte tenu de la « permanence du risque de dommage encouru », cette provision revêtait les caractéristiques d'une « quasi-dette » à la fin des années 2011 et 2012. La fin de son activité indépendante n'impliquait la disparition ni du risque encouru, ni de cette quasi-dette, lui-même étant poursuivi à titre personnel et cette dernière passant à son patrimoine privé. La provision comptabilisée, justifiée au plan commercial, n'était porteuse d'aucune réserve latente.

b. Il produisait la note du réviseur, M. B_____, du 16 janvier 2012 au sujet du poste « Provisions pour risques et charges » de l'exercice 2011 (ci-après : note de janvier 2012) de laquelle il découlait les éléments suivants. Une provision de CHF 3'000'000.- avait été initialement constituée dans le cadre de l'affaire « D_____ ». Celle-ci semblait se clôturer en 2011 à la suite d'un jugement. Une autre affaire semblait surgir en 2011, soit une affaire « E_____ ». Le contribuable estimait que les exigences des tiers pourraient équivaloir à la provision antérieurement constituée. Une écriture de compensation devait donc être prévue, soit « dans un compte résultat exceptionnel net +/- 3M et dans le compte de provision au passif du bilan +/- 3M ». L'instruction était donnée au service comptable. Ainsi, la présentation dans le bilan et le compte de résultat serait identique, mais une modification du texte dans l'annexe devait être prévue, soit « plus de référence à une affaire de 2004 ». Ladite note concluait que le maintien d'une provision semblait « impératif jusqu'à droit jugé ».

c. L'intéressé produisait également l'arrêt du 24 juin 2020 (ACPR/441/2020) de la chambre pénale de recours de la Cour de justice (ci-après : CPR), dans le cadre de la procédure pénale P/2_____2012, dont il ressortait les éléments suivants.

La CPR avait rejeté le recours du contribuable contre l'ordonnance « fichet » rendue le 2 décembre 2015 par le MP, qu'il aurait reçue le 15 avril 2019. Dans cette ordonnance, le MP avait refusé d'entrer en matière sur la plainte pénale du 10 août 2012 qu'il avait déposée contre quatre des cinq héritiers de feu Monsieur E_____, son client, décédé en juillet 1999, pour diffamation, calomnie et dénonciation calomnieuse.

Le défunt l'avait, dans un testament du 23 octobre 1998 relatif à tous ses biens hormis ceux qu'il détenait en Espagne, désigné en qualité d'exécuteur testamentaire et de liquidateur de sa succession. À la suite de certaines découvertes, les quatre héritiers précités reprochaient au contribuable d'avoir violé, à plusieurs reprises, son mandat d'exécuteur testamentaire, manquements dont ils inféraient la spoliation d'une partie de leur héritage. Ils lui reprochaient d'avoir favorisé un des cinq héritiers à leur insu et de leur avoir soumis pour signature, le 9 septembre 1999, un acte de partage incomplet. Ayant nié, dans un premier temps, avoir exercé la fonction d'exécuteur testamentaire dans le cadre de la succession de feu M. E_____, M. A_____ l'avait par la suite reconnu et avait contesté avoir avantagé un héritier au détriment des autres, son activité ayant été irréprochable.

Le 21 octobre 2011, les quatre héritiers précités avaient déposé plainte pénale contre M. A_____ (procédure pénale P/1_____2011) pour abus de confiance, abus du pouvoir de représentation, suppression de titres et pour des infractions en matière d'IFD et de droits de succession. Ils étaient « intimement convaincus » que l'acte de partage dressé par le notaire ne correspondait pas à la réalité, les actifs de la succession du défunt étant en réalité « beaucoup plus importants ». Après instruction, le MP avait, par ordonnance du 7 août 2015, classé la procédure pénale P/1_____2011 au motif que l'action pénale était prescrite, les actes litigieux s'étant déroulés en 1999.

Le 27 mars 2019, M. A_____ avait déposé une nouvelle plainte pour les accusations, objets de la procédure pénale P/1_____2011, mais en la circonscrivant à deux héritières et à l'infraction pour dénonciation calomnieuse. Par lettre du 12 avril 2019, le MP avait informé le contribuable que sa plainte du 10 août 2012 avait fait l'objet d'une ordonnance de non-entrée en matière par « fichet » du 2 décembre 2015, ce courrier valant notification de cette ordonnance. Selon le MP, les conditions de ladite infraction n'étaient pas réunies, au principal motif que les mises en cause s'étaient contentées, dans leur dénonciation du 21 octobre 2011, d'interpréter les faits résultant des pièces produites par leurs soins.

- 10) Le 9 décembre 2020, l'AFC a informé l'intéressé de la clôture des procédures en rappel et en soustraction d'impôts, et lui a adressé les décisions suivantes.

a. Elle lui a notifié les bordereaux de rappel d'impôts et les avis de taxation rectificatifs pour les ICC et IFD des années 2011 et 2012, étant précisé que le montant de l'IFD 2012, résultant du bordereau y relatif du 23 mars 2015, demeurait inchangé. Aucun rappel d'impôts ni amende n'était donc infligé au contribuable pour l'IFD 2012.

Le rappel d'impôts s'élevait à CHF 911'174.20 pour l'ICC 2011, à CHF 318'345.35 pour l'IFD 2011 et à un total de CHF 9'345.30 pour l'ICC 2012 (à savoir CHF 2'202.45 pour la période de janvier au 15 février + CHF 7'142.85 pour la période suivante jusqu'à décembre).

En 2011, la somme de CHF 3'000'000.- avait été ajoutée au revenu tiré de son activité indépendante, ce qui avait augmenté d'autant le bénéfice net passant à CHF 3'245'020.-. Le montant des passifs commerciaux avait été réduit de CHF 3'000'000.- en 2011 et 2012, ce qui avait augmenté la fortune totale à CHF 3'307'584.- en 2011, à CHF 3'662'600.- pour la période de janvier au 15 février 2012 et à CHF 2'638'852.- pour la période du 16 février à décembre 2012.

b. Elle lui a aussi notifié les bordereaux d'amendes pour les ICC 2011 et 2012 et l'IFD 2011, car il n'avait pas déclaré la dissolution de la provision « D_____ » en 2011. La soustraction avait été commise intentionnellement. La quotité des amendes était fixée à une fois l'impôt soustrait.

L'amende était de CHF 911'174.- pour l'ICC 2011, de CHF 318'345.- pour l'IFD 2011 et de CHF 9'345.- pour l'ICC 2012 (soit le total correspondant à l'impôt soustrait pour les deux périodes prises en compte en 2012).

11) Le 5 janvier 2021, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces décisions, en reprenant pour l'essentiel les arguments développés le 31 août 2020. Il reprochait à l'AFC de ne pas avoir tenu compte des éléments de preuve supplémentaires fournis à cette date-ci, en particulier l'arrêt ACPR/441/2020 précité du 24 juin 2020 qu'il n'avait pas pu fournir lors de l'instruction de son dossier par le TAPI et la chambre de céans. Il soutenait que ces deux juridictions avaient invoqué, « sans instruire véritablement le dossier », l'absence d'éléments probants au sujet de la provision « E_____ » pour admettre la dissolution de la provision de CHF 3'000'000.- en 2011 avec la fin du litige « D_____ ».

12) Par décision du 28 janvier 2021, l'AFC a rejeté cette réclamation et maintenu les bordereaux de rappel d'impôts pour les ICC 2011 et 2012 et l'IFD 2011 ainsi que les bordereaux d'amendes pour les ICC 2011 et 2012 et l'IFD 2011.

La provision « D_____ » devait être dissoute en 2011 conformément à l'arrêt ATA/637/2018 précité. La prise en compte de la provision « E_____ »

aurait pu être invoquée dans les trente jours suivant la notification des bordereaux de taxation, de sorte que la demande y relative ne remplissait pas les conditions de la révision et devait être rejetée. En omettant d'indiquer la dissolution de la provision « D_____ », l'intéressé n'avait pas rempli ses obligations fiscales en 2011 et 2012. L'intention était retenue vu les revenus qui avaient été omis au fisc.

- 13) Par jugement du 4 octobre 2021, le TAPI a rejeté le recours du contribuable contre cette décision, ainsi que sa demande d'entendre son réviseur, M. B_____.

Le TAPI admettait la dissolution, par l'AFC, de la provision « D_____ » en 2011. D'une part, le contribuable n'avait produit la note de janvier 2012 du réviseur qu'au cours de la procédure de rappel et de soustraction d'impôts, et non pendant la procédure de taxation. L'AFC avait admis, de 2004 à 2010, la provision litigieuse en tant qu'elle se rapportait au litige « D_____ », de sorte qu'elle n'avait aucune raison de se douter qu'en 2011, le contribuable entendait l'utiliser pour couvrir un autre risque, ce d'autant moins que le montant de la provision n'avait pas changé.

D'autre part, même si ladite note avait été produite pendant la procédure de taxation, la provision « E_____ » ne pouvait être admise ni en 2011, ni en 2012. Il se révélait exclu de requalifier la provision « D_____ » en la provision « E_____ » au regard du principe de déterminance et d'une jurisprudence zurichoise qui tirait, de l'obligation de comptabiliser et de désigner les différentes provisions, l'exclusion d'une requalification ultérieure en une autre provision. Par ailleurs, dans l'hypothèse où elle eût été comptabilisée conformément aux règles comptables, la provision « E_____ » devait être refusée car elle n'était pas justifiée par l'usage commercial. En effet, elle viserait alors à couvrir des risques découlant de dommages-intérêts dus ensuite d'une procédure pénale intentée par les héritiers E_____ à l'encontre du contribuable. Or, ce dernier n'était fondé à constituer des provisions que lorsqu'il faisait face à des prétentions qui étaient en connexité directe avec son activité commerciale. Un tel lien devait être nié en matière de responsabilité pénale selon le TAPI qui se fondait sur une ancienne jurisprudence du Tribunal fédéral. Celle-ci admettait une connexité étroite entre la « prestation » en dommages-intérêts – valant comme dépense d'acquisition – et les risques commerciaux résultant de l'activité professionnelle, à condition que le risque d'être tenu à réparation d'un dommage soit lié à l'activité lucrative de manière si étroite que sa prise en compte s'imposait lorsque s'exerçait cette activité et qu'il apparaissait ainsi comme un effet secondaire difficilement évitable.

Comme la requalification d'une provision n'était pas tolérée, le TAPI n'avait pas à entendre le réviseur pour établir si la provision portait effectivement sur l'affaire « E_____ ».

Enfin, il confirmait les amendes litigieuses appliquant le « quantum ordinaire ». En 2011 et 2012, le contribuable avait fait valoir en déduction une provision de CHF 3'000'000.-, qui aurait dû être dissoute en 2011 car le litige y relatif avait pris fin. En ne dissolvant alors pas la provision « D_____ », le contribuable savait qu'il remettait à l'AFC une comptabilité inexacte. Il ne pouvait pas se prévaloir du fait que la provision litigieuse couvrait depuis 2011 un autre litige, soit le litige « E_____ », vu que ni ses comptes, ni les annexes ne spécifiaient le litige en lien avec lequel la provision avait été constituée. Il n'avait en outre jamais averti l'AFC qu'il entendait requalifier la provision, cette dernière ayant d'autant moins de raison de penser qu'il y avait procédé en 2011 et 2012, puisque le montant de la provision était demeuré identique depuis 2004. Les soustractions d'impôts avaient ainsi été commises intentionnellement. Elles s'étaient déroulées sur deux périodes fiscales, ce qui constituait selon le TAPI une circonstance aggravante. Aucune circonstance atténuante n'était invoquée. Le contribuable exerçait la profession de notaire et ses déclarations fiscales avaient été remplies par un fiduciaire. Il ne pouvait dès lors pas ignorer que la provision devait être dissoute. Les amendes litigieuses étaient ainsi conformes à la faute commise par l'intéressé.

- 14) Le 1^{er} novembre 2021, le contribuable a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative en concluant principalement à son annulation, à la prise en compte de la provision « E_____ » à hauteur de CHF 3'000'000.- pour les exercices 2011 et 2012, ainsi qu'au renvoi de la cause au TAPI pour entendre M. B_____, le réviseur des comptes pour ces deux années, subsidiairement à l'audition de ce dernier devant la chambre de céans.

En ne procédant pas à l'audition du réviseur, le TAPI avait violé son droit d'être entendu. Cela l'empêchait de prouver sa bonne foi, alors qu'il se voyait reprocher le fait d'avoir sciemment trompé l'AFC. Le réviseur aurait pu s'exprimer sur le fait qu'il n'avait jamais considéré devoir requalifier la provision « D_____ » en la provision « E_____ », mais que la première avait pris fin en 2011 et que la seconde commençait cette même année. S'il avait eu le moindre doute sur sa comptabilité, en particulier sur l'existence et le bien-fondé de la provision litigieuse, le réviseur n'aurait pas accepté de la comptabiliser.

Les conditions du rappel d'impôts n'avaient pas été examinées. Il n'y avait pas de motif de rappel. L'AFC aurait dû se rendre compte que la provision comptabilisée en 2011 concernait l'affaire « E_____ » et non celle « D_____ », étant donné que l'annexe 2011 était différente de celle des exercices antérieurs, la mention relative à l'année 2004 ayant été supprimée, et ce à la demande du réviseur. L'AFC disposait des notes 2011 et 2012 jointes aux déclarations fiscales correspondantes, de sorte qu'elle aurait dû se rendre compte qu'il s'agissait d'une nouvelle affaire, le cas échéant lui posant les questions utiles, vu la différence susévoquée entre le libellé concernant la provision « D_____ » et celui afférent à

la provision « E_____ ». La note du réviseur, établie le 16 janvier 2012, ne lui avait pas été communiquée lors de la procédure de taxation ordinaire, car l'AFC n'avait émis aucune question ou quelque contestation sur la pertinence de la provision comptabilisée. Sa déclaration fiscale était fondée sur ses états financiers, de sorte qu'il ne pouvait lui être reproché de ne pas avoir détaillé dans les rubriques correspondantes la dissolution de la provision « D_____ » et la constitution de la provision « E_____ ». Ces deux opérations avaient été « correctement comptabilisées et documentées auprès de l'[AFC] ». La « symétrie » existant entre le montant de ces deux provisions ne changeait rien, la provision « E_____ » étant largement sous-évaluée puisque le montant réclamé judiciairement se situait entre CHF 10'000'000.- et CHF 15'000'000.-. La provision « E_____ » était justifiée en 2011 lors de sa constitution et en 2012.

Même si elle était entièrement infondée, la procédure pénale avait été intentée en 2011 à l'encontre du contribuable qui se voyait reprocher des erreurs dans son activité d'exécuteur testamentaire et de notaire, en particulier dans la rédaction d'un acte de partage. Le but de la procédure pénale était d'obtenir de sa part des dommages-intérêts en lien avec son activité professionnelle. Il était ainsi impossible, en 2011, d'anticiper le résultat de l'action judiciaire civile qui serait intentée conjointement à la procédure pénale en cours. Tant que la cause était pendante, le risque encouru devait faire l'objet d'une provision dans ses états financiers, l'appréciation du risque devant être faite en tenant compte des faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs.

Quoi qu'il en soit, aucune soustraction fiscale ni amende ne pouvait lui être imputée. Une provision, mentionnée par le contribuable, acceptée par le réviseur mais contestée par l'AFC ne constituait pas un comportement illicite de sa part. Il n'avait jamais eu la volonté de tromper l'AFC en précisant que la provision « E_____ » existait depuis 2011, ce que démontrait le libellé des notes annexées et l'admission de la provision par le réviseur des comptes. Il avait perdu une grande partie de sa vision fin 2011 ainsi que son épouse, début 2012, dans des circonstances dramatiques. Aucune intention ni négligence ne pouvaient lui être reprochées.

- 15) L'AFC a ensuite conclu au rejet du recours.

En comparant le texte des annexes aux états financiers de 2004 à 2010 à celui de l'annexe 2011, il apparaissait que la majorité du texte était identique et que l'élément différent relevé par le recourant n'était que « peu décelable ». Le montant de la provision n'avait pas changé et les annexes 2011 et 2012 faisaient toujours référence aux mêmes informations, de sorte qu'il n'existait pas d'indice flagrant devant attirer son attention ni l'inciter à rechercher de renseignements complémentaires. La suppression de la référence concernant l'année 2004 était largement insuffisante au regard de la jurisprudence. Aucune négligence grave dans l'examen des déclarations fiscales de 2011 et 2012 ne pouvait lui être

reprochée. En outre, le recourant n'avait pas déclaré la dissolution relative à l'affaire « D_____ » dans la rubrique utile à cet effet, alors que le litige concernant cette affaire avait pris fin en 2011. Ladite rubrique ne contenait aucune annotation, ni ne mentionnait de manière explicite que ladite provision avait trait à une nouvelle procédure à l'encontre du contribuable. Dans ces circonstances, elle n'avait aucun motif de procéder à des investigations complémentaires lors de la procédure de taxation de 2011 et 2012.

- 16) Le recourant a maintenu sa position en soulignant que la différence du libellé entre les années 2004 à 2010 et celle de 2011 était « décelable au premier coup d'œil », de sorte que l'AFC aurait dû s'en rendre compte à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable.
- 17) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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. 7 al. 2 loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Aucune des parties n'invoque, à raison, la péremption ou prescription des rappels d'impôts et amendes, objets du présent litige. En l'absence d'une réglementation expresse contraire et sous réserve du principe de la lex mitior, prévu notamment à l'art. 205f de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour les personnes physiques et à l'art. 78f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause, étant précisé que le rappel d'impôts relevant du droit matériel obéit aux mêmes règles. La prescription ou péremption sont aussi des questions de droit matériel à examiner d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable tant pour l'IFD que les ICC lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 3 et 4 et les arrêts cités).
 - a. En matière de rappel d'impôts, les réglementations genevoise et fédérale relatives à la péremption sont similaires. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôts s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 2 LHID ; art. 61 al. 1 LPFisc). Le droit de procéder au rappel d'impôts s'éteint quinze ans

après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc).

b. Quant aux amendes, la réglementation fédérale régissant la prescription de la poursuite pénale a été modifiée dès le 1^{er} janvier 2017.

Selon le nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôts consommée se prescrit 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 ; art. 58 al. 2 let. a LHID). 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 ; art. 58 al. 3 LHID). Si le droit fiscal cantonal est contraire à la nouvelle teneur de l'art. 58 LHID dès le 1^{er} janvier 2017, celle-ci s'applique directement dès cette date (art 72 al. 2 LHID).

L'art. 77 LPFisc régit la prescription de la poursuite pénale en cas de soustraction d'impôts. La poursuite pénale se prescrit en cas de soustraction d'impôts consommée 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. 77 al. 1 let. b LPFisc). Si la prescription peut être interrompue aux conditions de l'art. 77 al. 2 LPFisc, elle ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77 al. 2 dernière phr. LPFisc). La dernière phrase de l'art. 77 al. 2 LPFisc n'est pas conforme à l'art. 58 al. 3 LHID, de sorte que cette disposition fédérale prime depuis le 1^{er} janvier 2017.

Quant à l'ancien droit fédéral applicable à la prescription de la poursuite pénale en cas de soustraction d'impôts consommée, il est similaire à l'actuelle réglementation s'agissant du délai de prescription de dix ans dès la fin de la période fiscale concernée (art. 184 al. 1 let. b LIFD dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2017 ; art. 58 al. 2 LHID dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2017). Si ce délai peut être interrompu à certaines conditions selon l'ancien droit fédéral, ce dernier prévoit, à l'instar de l'art. 77 al. 2 dernière phr. LPFisc, que la prescription ne peut toutefois pas être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2017 ; art. 58 al. 3 LHID dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2017). Ainsi et comme l'a jugé le Tribunal fédéral, avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 précité consid. 4.3 et les références citées).

c. En l'espèce, après l'ouverture des procédures y afférentes par l'AFC en date du 4 juin 2020, tant les rappels d'impôts relatifs aux ICC et IFD de 2011 et à l'ICC de 2012 que les trois amendes correspondantes ont été notifiés le 9 décembre 2020 au contribuable, soit moins de dix ans après la fin de la

période fiscale, l'année 2011 étant ici la plus ancienne. Le délai de quinze ans n'est pas non plus échu, les périodes fiscales litigieuses concernant les années 2011 et 2012. Dès lors, ni les rappels d'impôts précités ne sont atteints par la péremption, ni les amendes susmentionnées ne sont prescrites et ce, tant sous le nouveau que sous l'ancien droit.

3) Le recourant sollicite l'audition de son réviseur.

a. 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 l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. L'autorité peut cependant 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 et les références citées).

b. En l'espèce, le recourant demande l'audition de M. B_____ au sujet des éléments contenus dans la note de janvier 2012 établie par ce dernier et produite par le contribuable le 31 août 2020 dans le cadre de la procédure en rappel et soustraction d'impôts ouverte par l'AFC en juin 2020, à la suite de la procédure judiciaire relative à sa taxation 2013 ayant abouti à l'ATA/637/2018 précité. Le contribuable souhaite en particulier démontrer que, malgré la fin du litige « D_____ », son réviseur considérait justifié de continuer à mentionner une provision de CHF 3'000'000.- dans ses comptes de 2011 vu la survenance de l'affaire « E_____ ». Or, ces faits ressortent clairement de la note précitée du réviseur, figurant dans le dossier de la présente cause. De plus, celle-ci concerne des décisions en rappel d'impôts pour les années 2011 et 2012, et non les taxations ordinaires y relatives dont l'entrée en force n'est, à raison, contestée par aucune partie.

Dans ces circonstances, c'est à bon droit que le TAPI a refusé d'entendre le réviseur. Le recours est donc rejeté sur ce point. La chambre de céans renoncera, pour ces mêmes motifs, à cette audition.

4) Le recourant conteste le droit de l'AFC de procéder aux rappels d'impôts litigieux en procédant à la dissolution de la provision de CHF 3'000'000.-. Selon lui, la suppression de la référence à l'année 2004 dans les annexes 2011 et 2012 serait un élément suffisant qui aurait dû, dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation, susciter l'attention de l'AFC et l'inciter le cas échéant à clarifier la situation relative à la provision annoncée dans ses comptes de 2011 et 2012. Celle-ci concernerait l'affaire « E_____ ». Il ne remet en revanche pas en cause que la provision liée au litige « D_____ » doit être dissoute en 2011.

a. Les législations fédérale et cantonale soumettent le rappel d'impôts à des conditions similaires. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôts qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1^{ère} phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôts est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière, tandis que l'art. 53 al. 1 2^{ème} phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôts est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

b. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

c. Le rappel d'impôts est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôts est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôts suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel, en particulier la découverte de moyens de preuve ou de faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôts ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les arrêts cités).

L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôts est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôts font défaut

(ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités). Ce ne sont que des défauts évidents – soit des erreurs clairement reconnaissables, respectivement manifestes – qui conduisent à reconnaître une violation du devoir d’instruction de l’autorité et qui ont pour conséquence de retenir qu’il n’existe pas de « faits inconnus » au sens de l’art. 151 al. 1 LIFD pour justifier un rappel d’impôts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.2 et les arrêts cités).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective. En d’autres termes, l’autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les arrêts cités). En particulier, que l’autorité de taxation puisse déduire de l’augmentation de fortune d’une année à l’autre qu’il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l’autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

d. En l’espèce, la différence relevée par le recourant entre l’annotation figurant dans les annexes 2011 et 2012 et celle contenue dans les annexes aux états financiers des comptes 2007 à 2010, produits dans le dossier, se limite à la suppression de la référence à l’année 2004, sans qu’une autre indication n’ait été mise en lumière par le contribuable dans ses déclarations 2011 et 2012 pour lesquelles il était assisté d’une fiduciaire. En particulier, il ne signale pas à l’AFC que le litige « D_____ » s’est terminé en 2011, alors qu’il en informe son assurance responsabilité civile dans un courrier du 19 octobre 2011, ce qui sera découvert par l’AFC fin octobre 2017, dans le cadre de la procédure de recours devant le TAPI relative à sa taxation 2013. Par ailleurs, il ne fait nullement mention de l’affaire « E_____ » dans ses déclarations fiscales 2011 et 2012. Or, il en a déjà connaissance, lorsqu’il remet la première version de sa déclaration 2011 à l’AFC fin octobre 2012, puisque la plainte pénale des héritiers « E_____ » à son encontre date du 21 octobre 2011 (procédure pénale P/1_____2011) et qu’il dépose lui-même plainte pénale contre eux en août 2012 (procédure P/2_____2012). Ce faisant, le contribuable tait deux éléments de faits déterminants pour l’appréciation de l’admissibilité de la provision revendiquée dès 2011. En outre, la suppression susmentionnée de l’année 2004 intervient après qu’il a mentionné à l’AFC, pendant en tous cas cinq ans consécutifs, l’existence

d'une provision de CHF 3'000'000.-, justifiée en 2005 par des pièces concernant le litige « D_____ ».

Dans ces circonstances, la chambre administrative ne peut qu'admettre, avec le TAPI, que, lors des taxations ordinaires, l'AFC ne pouvait pas se douter, sur la seule base de la suppression de l'année 2004 dans les annexes 2011 et 2012, que la provision de CHF 3'000'000.- mentionnée dans les comptes 2011 et 2012 du contribuable avait trait à un autre litige que celui annoncé et justifié en 2005 lié à son client « D_____ ». En effet, la seule suppression de la référence à l'année 2004 n'est pas suffisante pour attirer l'attention de l'AFC sur le fait que la provision alléguée – qui plus est, pour le même montant que jusqu'alors – a trait à une nouvelle affaire. Le fait que la nouvelle provision pourrait a priori être comptabilisée pour le même montant que la précédente ne change rien à l'obligation du contribuable de dûment la justifier, étant précisé que, si les conditions légales sont réunies, la provision a pour effet de réduire son revenu imposable et, par voie de conséquence, sa charge fiscale.

Par conséquent, lors des taxations ordinaires 2011 et 2012 du contribuable, l'AFC ne disposait d'aucun élément clairement reconnaissable lui permettant de remettre en cause la provision alléguée, à hauteur du même montant que les années antérieures, et de se rendre compte d'une éventuelle erreur ou lacune dans les déclarations et/ou taxations du recourant pour ces deux périodes fiscales. Le recourant ne peut donc reprocher aucune négligence à l'AFC dans le traitement de ses taxations ordinaires de 2011 et 2012.

Ainsi, la découverte, en octobre 2017 dans la procédure devant le TAPI, par l'AFC, de la fin du litige « D_____ » survenue en 2011 porte sur un fait nouveau qu'elle ignorait sans qu'aucun manquement ne puisse lui être reproché. Il s'agit d'un élément pertinent pour les taxations de 2011 et 2012. Celles-ci ont été effectuées de manière incomplète et erronée, la dissolution de la provision « D_____ » n'ayant pas pu être prise en compte dès 2011, avec pour effet de causer une perte fiscale à la collectivité publique. Dès lors, les conditions du rappel d'impôts sont in casu réalisées. C'est à bon droit que l'AFC a procédé aux rappels d'impôts relatifs aux ICC 2011 et 2012 et à l'IFD 2011. Le recours doit être rejeté sur ce point.

- 5) Le recourant s'oppose aussi aux rappels d'impôts litigieux, en invoquant le droit de se prévaloir d'une provision de CHF 3'000'000.- pour le litige « E_____ » dans ses taxations 2011 et 2012, estimant l'avoir dûment comptabilisée dans ses états financiers 2011 et 2012. Il ne conteste pas que ces taxations sont entrées en force trente jours après leur notification survenue en avril 2013 et mars 2015.

a. La révision en faveur du contribuable est régie de manière similaire par les législations fédérale et cantonale. Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et

55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b). La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD, art. 51 al. 3 LHID, art. 56 LPFisc).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées).

b. La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD, art. 51 al. 2 LHID, art. 55 al. 2 LPFisc).

En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

c. Lorsque, comme dans la présente affaire, la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct, dont elle reprend la teneur. Selon une jurisprudence constante en relation avec l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés à l'art. 147 al. 1 LIFD. Cette jurisprudence vaut également pour l'art. 51 LHID (arrêt du Tribunal fédéral

2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2 et les références citées ; ATA/876/2020 du 8 septembre 2020 consid. 3e).

La procédure de révision au sens des art. 51 LHID et 55 LPFisc vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, non pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Par conséquent, une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision. Au demeurant, il n'y a pas d'inégalité de traitement lorsque survient une modification de pratique ou un changement de jurisprudence. Une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée. Pour la sécurité du droit, il ne saurait être question d'application rétroactive automatique aux décisions entrées en force. En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 et les références citées).

d. Les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent être déduits des revenus imposables (art. 25 et 27 al. LIFD ; art. 9 al. 1 LHID ; art. 30 LIPP). Font notamment partie de ces frais les provisions au sens de l'art. 29 LIFD (art. 27 al. 2 let. a LIFD ; art. 10 al. 1 LHID ; art. 30 let. e LIPP).

Selon l'art. 29 LIFD, dont la teneur est similaire à l'art. 63 LIFD applicable aux personnes morales, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats (al. 1) dans quatre hypothèses, notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a) ; les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b) ; les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). Une disposition similaire est prévue à l'art. 30 let. e ch. 1 à 3 LIPP et, en partie similaire, à l'art. 10 al. 1 let. b LHID. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD ; art. 30 let. e ch. 3 dernière phr. LIPP).

e. En matière de responsabilité, contractuelle ou délictuelle, tous les paiements en dommages-intérêts ne sont pas déductibles. Seuls le sont ceux qui résultent du risque propre au type d'activité exercée par l'indépendant, non ceux causés par le manquement personnel de celui-ci lorsqu'il se rend coupable d'une négligence grave ou d'un comportement pénalement répréhensible (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 17 ad art. 27 LIFD, qui cite l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.252/2002 du 4 novembre 2002).

f. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont

l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2C_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.2 et les références citées). Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. Sous certaines réserves, le Tribunal fédéral estime qu'une correction du bilan ne peut pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3 ; 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3), notre Haute Cour soulignant qu'il faut faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan ont un but fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1).

Le point de savoir si la justification commerciale d'une provision doit être admise s'examine à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi ; c'est à l'entreprise de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 14 ad art. 63 LIFD). Selon le Tribunal fédéral, un contribuable ne saurait constituer une provision « pour accidents non liquidés » en l'absence de preuves telles que des échanges de correspondance, ou encore en l'absence d'une indication exacte des faits et des procédures en cours accompagnée du mode de calcul du dommage redouté (arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 6.2, cité in Robert DANON, op. cit., n.19 ad art. 63 LIFD).

Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel, concret et imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; ATA/143/2022 du 8 février 2022 consid. 5).

g. En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les arrêts cités).

C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.2 et les arrêts cités). La personne qui exerce une activité lucrative indépendante ne peut dès lors se contenter

d'alléguer avoir encouru des frais, mais doit l'établir (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7.1).

h. En l'espèce, en se prévalant de la provision « E_____ » dans le cadre de la procédure en rappel d'impôts 2011 et 2012, le recourant invoque un élément nouveau par rapport à ses déclarations fiscales y relatives. En effet, comme déjà évoqué plus haut, il n'a nullement fait mention de l'affaire « E_____ » dans le cadre des taxations ordinaires de 2011 et 2012, alors qu'il disposait déjà d'éléments à ce sujet, en particulier de la plainte pénale déposée à son encontre en octobre 2011 et de celle qu'il a lui-même déposée en août 2012. Il pouvait ainsi, déjà lors des taxations ordinaires de 2011 et 2012, évoquer cette affaire et produire ces deux pièces, à tout le moins les extraits pertinents susceptibles de démontrer le risque encouru et son éventuelle justification commerciale. Or, il a attendu le 31 août 2020 pour exposer ces éléments à l'AFC, alors même que celle-ci l'avait interpellé, fin 2015, au sujet de la provision de CHF 3'000'000.- et des pièces y relatives, dans le cadre de la procédure de taxation 2013 après la cessation de son activité et son départ pour l'étranger.

En outre, malgré l'existence des deux procédures pénales précitées et la fin du litige « D_____ » qu'il a annoncée à son assurance responsabilité civile en octobre 2011, le contribuable a soutenu, dans son recours du 10 janvier 2017 devant le TAPI, ne voir aucune raison de dissoudre ladite provision, constituée en 2004 et dont le litige était toujours en cours. Ce n'est que dans sa réplique du 19 mai 2017 qu'il a annoncé que la provision de CHF 3'000'000.- était liée au litige « E_____ », alléguant dans un premier temps que celui-ci avait commencé en 2012 avant d'affirmer, pièce à l'appui et à la demande du TAPI, qu'il avait débuté en 2011.

Dès lors, le recourant aurait pu faire valoir, au cours des procédures ordinaires de taxations de 2011 et 2012, notifiées respectivement en avril 2013 et mars 2015, l'existence du litige « E_____ » et les éléments susceptibles de justifier, du point de vue du droit fiscal, une provision afférente à cette affaire, notamment en démontrant le risque financier encouru et son éventuelle justification commerciale, étant précisé qu'il en avait le fardeau de la preuve, l'allégation d'une provision visant à réduire sa charge fiscale. Les circonstances personnelles difficiles qu'il allègue n'y changent rien, dans la mesure où il était assisté d'une fiduciaire pour ses déclarations fiscales de 2011 et de 2012. Au surplus, il ne pouvait ignorer, vu sa profession et son expérience, l'impact de l'omission de ces éléments sur ses taxations 2011 et 2012.

Dans ces circonstances, il est exclu, de par la loi, de procéder à la révision des taxations ordinaires de 2011 et 2012 du contribuable, après leur entrée en force survenue fin mai 2013 respectivement fin avril 2015, en tenant après coup compte de la provision « E_____ » alléguée en 2017 seulement et dont l'effet principal est de réduire l'imposition fiscale du recourant pour 2011 et 2012. Il n'y

a dès lors pas lieu d'examiner si cette provision est justifiée par l'usage commercial ou professionnel, ni d'établir le montant du risque encouru y afférent, étant précisé qu'en l'absence de prétentions civiles à son encontre en lien avec la plainte pénale des héritiers de feu M. E_____, il n'y a pas de risque réel et concret permettant la constitution d'une provision. Ces questions auraient pu être examinées dans les procédures ordinaires de taxation si le recourant avait fait preuve de diligence, notamment en annonçant à l'AFC l'existence du litige « E_____ » et en produisant les justificatifs utiles y relatifs. C'est donc à raison que l'AFC n'a pas tenu compte de la provision « E_____ » dans les décisions litigieuses, cette provision ayant été alléguée par le recourant devant le TAPI en 2017 seulement, soit plusieurs années après l'entrée en force des taxations visées. Le recours doit aussi être rejeté sur ce point.

6) Le recourant conteste enfin les amendes litigieuses pour soustraction d'impôts, sans remettre en cause leur quotité. Le fait d'avoir mentionné une provision, acceptée par son réviseur, que l'AFC refusait de prendre en compte ne constituait pas un comportement illicite constitutif d'une soustraction d'impôts. Les annexes 2011 et 2012 démontreraient qu'il n'avait jamais eu l'intention de tromper l'AFC. Il invoquait des circonstances personnelles et l'absence de faute.

a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

b. Selon la jurisprudence, pour qu'il y ait soustraction au sens de ces dispositions, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôts en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (éléments objectifs) et une faute de ce dernier (élément subjectif ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées).

La notion d'intention de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 al. 2 CP. Agit intentionnellement quiconque commet un crime ou un délit avec conscience et volonté. L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (art. 12 al. 2 CP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1.3). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement

cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.4.1 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 et les arrêts cités).

c. Conformément aux art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée.

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.2).

d. En l'espèce, le fait de ne pas avoir annoncé le litige « E_____ » dans le cadre des procédures ordinaires de taxation 2011 et 2012 est sans pertinence pour l'examen du bien-fondé des amendes litigieuses, le contribuable assumant les conséquences fiscales de son comportement à ce sujet. Seule est ici déterminante la dissolution de la provision de CHF 3'000'000.- relative au litige « D_____ » qui a pris fin en 2011, ce qu'aucune partie ne conteste.

En attendant 2017 pour annoncer à l'AFC que ce litige avait pris fin en 2011, il est évident que le contribuable a violé son obligation légale de remplir ses déclarations 2011 et 2012 de manière exacte et complète. Cela a eu pour conséquence que ses taxations pour ces deux années lui ont été notifiées de manière incomplète et inexacte, ce qui est à l'origine des soustractions d'impôts litigieuses pour les montants évoqués plus haut. Les deux éléments objectifs de la soustraction au sens des dispositions topiques précitées sont donc remplis.

Il en va de même pour la faute. Celle-ci doit être in casu qualifiée d'intentionnelle au vu des circonstances susévoquées de la présente affaire, en particulier du fait que le contribuable a tu, jusqu'à la procédure de recours en 2017 devant le TAPI, le fait qu'il existait deux litiges créant ainsi un amalgame destiné à lui permettre de continuer à bénéficier de la provision de CHF 3'000'000.- que l'AFC avait admise en lien avec le litige « D_____ ». Il ne fait aucun doute, vu sa profession et son expérience, qu'il était conscient des conséquences fiscales de

la fin de ce litige sur les taxations de 2011 et de 2012, plus particulièrement de la répercussion, à la hausse, de la dissolution de la provision « D_____ » sur le bénéfice imposable. En maintenant la confusion concernant la cause de la provision de CHF 3'000'000.- comptabilisée dans ses comptes depuis 2006 en tout cas, il pouvait continuer à bénéficier d'une déduction fiscale et, par conséquent, d'une imposition inférieure pour 2011 et 2012, le dol éventuel étant suffisant pour retenir la commission intentionnelle de la soustraction fiscale.

Contrairement à l'avis du recourant, ce n'est pas la divergence de l'appréciation au sujet de la provision alléguée qui justifie les soustractions fiscales qui lui sont imputées en lien avec les taxations 2011 et 2012, mais le fait d'avoir omis de déclarer les éléments déterminants susmentionnés, en particulier l'existence des deux affaires précitées et la fin du litige « D_____ ». Dans la mesure où les amendes litigieuses correspondent à une fois les impôts soustraits, ce que le contribuable ne conteste par ailleurs pas, celles-ci doivent être confirmées tant sur leur principe que pour leur quotité. Le recours doit ainsi aussi être rejeté sur ce point.

Par conséquent, le jugement querellé ainsi que la décision sur réclamation de l'AFC du 28 janvier 2021, les bordereaux de rappel d'impôts ICC 2011, ICC 2012 et IFD 2011 et les trois bordereaux amendes y relatifs doivent être confirmés.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} novembre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 octobre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur 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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Reynald Bruttin, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :