

GE_GERICHTE ATA/762/2023 vom 11. Juli 2023

GE Cour de justice, 2023-07-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_762_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/762/2023 du 11 juillet 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/762/2023 del 11 luglio 2023

Regeste

Résumé: En dépit des événements ayant présidé à l'ouverture de l'instruction pénale en cause et de ceux qui se sont déroulés subséquentement, ce n'est que lors de l'audience finale au MP que le recourant a été mis en prévention et que le montant exact du dommage a été fixé. Conformément au principe in dubio pro reo et à celui de l'égalité de traitement, il y a lieu de retenir que ladite audience correspond à la date de connaissance des faits, de sorte que les demandes de révision en cause sont recevables. En revanche, des dommages-intérêts résultant d'un acte intentionnel ayant fait l'objet d'une condamnation pénale ne peuvent pas faire partie des charges commerciales, à défaut d'être justifiés par l'usage commercial. Ils ne sont donc pas déductibles fiscalement. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 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

E. 05

; art. 62 al. 1 let. a et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 145 LIFD). 2. L'objet du litige porte sur les refus de l'AFC-GE d'entrer en matière sur les demandes de révision des recourants des 29 janvier et 1er février 2018 ainsi que celle du 30 mars 2021. 3. 3.1 Selon l'art. 147 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ; lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves

- 11/19 - A/1322/2022 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) ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). 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). Tel est le cas, selon une partie de la doctrine, lorsqu'un revenu, imposé au moment de sa réalisation, est soumis ultérieurement à une obligation de restitution ou à une mesure de confiscation. Ce

n'est que si la restitution n'a pas lieu que le revenu reste imposable : un accroissement de fortune ne constitue un revenu imposable que si son acquéreur peut en disposer définitivement. En revanche, lorsqu'elle est effective, la restitution constitue une circonstance nouvelle qui doit être prise en compte par le fisc au moyen d'une révision au sens des art. 147 ss LIFD, même si elle ne constitue pas une nova improprement dite, mais bien une pure nova : c'est en effet une circonstance qui rétroagit au jour de la décision de taxation en ce qu'elle met en lumière une erreur dans l'appréciation juridique initiale des faits (arrêt du Tribunal fédéral 9C_674/2022 du 12 avril 2023 consid. 7.1 et les références citées). Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision. En particulier, un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre pas la voie de la révision (arrêts du Tribunal fédéral 2P.198/2003 et 2A.346/2003 du 12 décembre 2003 consid. 3.2). L'hypothèse de l'art. 147 al. 1 let. c LIFD est sans doute rare. Le cas échéant, entrent également en ligne de compte les crimes ou délits suivants : le faux témoignage et le faux rapport (art. 307 CP), la fausse déclaration d'une partie en justice (art. 306 CP), l'extorsion et le chantage (art. 156 CP), la contrainte (art. 181 CP), le faux dans les titres (art. 251 CP) ainsi que l'abus d'autorité (art. 312 CP). Les entraves à l'activité de l'autorité de taxation ou de recours doivent en principe avoir été dûment constatées dans une procédure pénale. Au cas où une procédure pénale serait impossible, la preuve de la commission d'un crime ou d'un délit devrait aussi pouvoir être apportée d'une autre manière (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, LIFD, 2017, n° 9 s. ad art. 147 LIFD). 3.2 La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué 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).

- 12/19 - A/1322/2022 En d'autres termes, selon la jurisprudence, 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). 3.3 La demande de révision doit être déposée dans les nonante 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). La possibilité pour l'autorité fiscale de procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force n'a pas pour effet que le contribuable n'est plus tenu de respecter le délai de l'art. 148 LIFD. Selon la doctrine, l'autorité fiscale doit procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force lorsqu'elle découvre un motif de révision par elle-même que le contribuable n'a pas encore découvert ou n'a pas pu découvrir. Il faut éviter que le contribuable qui connaissait ou pouvait connaître le motif de révision ne laisse passer le délai de l'art. 148 LIFD et fasse ensuite grief à l'autorité fiscale de n'avoir pas procédé d'office à la révision d'une manière contraire au principe de la bonne foi ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 6.1 et les références citées). La découverte du motif de révision implique que

le requérant a une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer, même s'il n'est pas en mesure d'en apporter une preuve certaine ; une simple supposition ne suffit pas. S'agissant plus particulièrement d'une preuve nouvelle, le requérant doit pouvoir disposer d'un titre l'établissant ou en avoir une connaissance suffisante pour en requérir l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 4A_222/2011 du 22 août 2011 consid. 2.1 et 4C.111/2006 du 7 novembre 2006 consid. 1.2 et les références citées). Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai précité (arrêt du Tribunal fédéral 4A_222/2011 précité consid. 2.1 ; ATA/396/2014 du 27 mai 2014 consid. 3). 3.4 Conformément à l'art. 51 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et à l'art. 55 al. 1 LPFisc, dont la teneur est identique, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a),

- 13/19 - A/1322/2022 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), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué 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. 51 al. 2 LHID ; art. 55 al. 2 LPFisc). 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. 51 al. 3 LHID ; art. 56 LPFisc). 3.5 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). 3.6 Lorsque l'autorité n'entre pas en matière sur une demande de révision, la procédure de recours ne peut pas porter sur le fond du litige, mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'une révision étaient ou non remplies (ATA/413/2021 du 13 avril 2021 consid. 3 ; ATA/338/2020 du 7 avril 2020 consid. 5). 3.7 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).

- 14/19 - A/1322/2022 3.8 La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc). 4. 4.1 Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD, art. 3 al. 3 aLIPP-V, art. 30 LIPP). Font notamment partie de ces frais les amortissements et les provisions (art. 27 al. 2 let. a LIFD, art. 3 al. 3 let. d et e aLIPP-V, art. 30 let. d et e LIPP). Le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial, ce qui dépend du contexte dans lequel elles sont effectuées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 5.1). 4.2 Seuls les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont déductibles du revenu brut. Si l'énumération de ceux-ci n'est qu'exemplative aux art. 27 al. 2 à 31 LIFD, leur déductibilité est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. Cette preuve incombe au contribuable, puisqu'elle tend à la diminution de la charge fiscale. La jurisprudence retient que la notion de frais justifiés par l'usage commercial doit être interprétée de manière large. Tout ce qui selon l'usage commercial et la bonne foi peut être considéré comme frais doit être admis du point de vue fiscal (Yves NOËL, Commentaire romande, LIFD, 2017, n°2 ad art. 27 LIFD). Les procédures et condamnations civiles concernant des biens ou des activités privées de l'indépendant ne sont pas déductibles. Il en va de même des procédures de droit successoral, cela même si l'entreprise est l'un des actifs successoraux litigieux. Les amendes non plus ne sont pas déductibles, même si elles sont en lien direct avec l'activité commerciale ou professionnelle ; on considère qu'elles touchent l'individu personnellement et non son activité commerciale. L'exercice de l'activité ne peut justifier, par exemple, que l'on dépasse les limitations de vitesse routières ou viole les règles sur les cartels ou les denrées alimentaires. Plus délicate est la question du coût d'une procédure pénale ou pénale administrative, engagée contre l'indépendant ou son personnel, pour un fait relevant de l'activité commerciale. La déduction doit être admise lorsque l'indépendant est acquitté ;

- 15/19 - A/1322/2022 dans ce cas, en effet, il s'est agi de la gestion d'un risque entrepreneurial, sans violation de l'ordre juridique par l'intéressé. S'il est condamné, les frais de procès, mais non l'amende, doivent être déductibles pour les cas où seule la négligence est retenue et si le comportement sanctionné entre dans les risques professionnels de l'activité concernés (Yves NOËL, op. cit., n° 17 s. ad art. 27 LIFD). 4.3 Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a rappelé que, pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial. Or, on ne peut en principe pas considérer que des dommages-intérêts qui dérivent d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel sont dans un rapport suffisamment étroit avec l'activité commerciale en cause. Dans le cas concerné, le versement de dommages-intérêts ne découlait pas d'un risque habituellement encouru dans

l'exercice de l'activité en question. La provision n'était donc pas commercialement justifiée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 7.4 et les références citées).

E. 5

En l'espèce, il convient, d'une part, d'examiner la question de la recevabilité des demandes de révision des 29 janvier et 1er février 2018 et, d'autre part, celle du caractère fondé ou non de la demande de révision du 30 mars 2021.

E. 5.1

Les taxations fiscales du recourant pour les années 2008 à 2011 lui ont été notifiées entre 2011 et 2014, tandis que C_____ ont déposé plainte pénale le 17 juillet 2015. Toutefois, ce n'est que lors de l'audience finale du 8 décembre 2017 que le recourant a été mis en prévention et que le dommage causé aux C_____ a été chiffré à CHF XXX. S'il est exact qu'avant cette date, entre les mois de juin et septembre 2015, différents événements avaient eu lieu, dont la résiliation du mandat du recourant, le dépôt de la plainte pénale de C_____, l'ouverture de l'instruction pénale et le séquestre des avoirs du recourant, il n'en demeure pas moins qu'à ce stade, sa responsabilité pénale pour les faits investigués et le montant exact du dommage subi par C_____ restaient indéterminés. Il est vrai que le 19 octobre 2015, soit après le premier séquestre de ses avoirs, le recourant a adressé à l'AFC-GE une déclaration fiscale modifiée pour l'année fiscale 2013 afin de tenir compte d'une perte de CHF 12'000'000.-. À ce stade-là, il s'agissait d'une estimation de la Cour des comptes, sans que le recourant n'ait été mis en prévention. La provision avait donc pour but d'anticiper d'un point de vue comptable et provisoirement une éventualité, sans que celle-ci ne soit encore précisément définie, alors que la demande de révision en droit fiscal porte sur une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer.

- 16/19 - A/1322/2022 En ces circonstances, compte tenu de la chronologie susrappelée et du fait que la présomption d'innocence gouverne le déroulement de l'instruction pénale, il ne pouvait être retenu que le recourant aurait dû anticiper sa mise en prévention avant l'audience finale au MP. Cette approche se justifie d'autant plus que, contrairement à ce qu'allègue l'AFC-GE, rien ne justifie de retenir que pour le comptable tel était le cas, mais pas pour le recourant, tandis que le premier a été directement visé par la plainte pénale de C_____ alors que le second ne l'était pas. Au même titre que le comptable, ce n'est que le 8 décembre 2017, que le recourant a eu connaissance de sa mise en prévention et du montant exact du dommage réclamé par C_____. Dès lors, il y a lieu de retenir que, déposées dans le délai de 90 jours à compter du jour de la connaissance des faits, les demandes de révision des 29 janvier et 1er février 2018 sont recevables.

E. 5.2

Il ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 décembre 2020 que « par le non-respect de l'accord de rémunération formellement conclu par [C_____] avec [le recourant] le 24 janvier 2007, la validation et le paiement des surfacturations sus-décrites, [le comptable] a ainsi causé un dommage total de CHF XXX au moins [aux C_____], étant précisé qu'au total ce sont CHF XXX qui ont été versés par [C_____] [au recourant] de 2007 à 2015. Le versement d'environ CHF 30 millions d'honoraires peut encore – sous l'angle de l'admissibilité du point de vue pénal – être admis, mais en aucun cas plus de CHF 50 millions. Le montant des honoraires est d'autant plus inadmissible que si [C_____] avaient rémunéré [le recourant] à hauteur de CHF 500.- de l'heure, dix heures par jour, 365 jours

par année, durant 8 ans, cela aurait coûté [aux C _____] le montant de CHF 14.6 millions plus TVA, soit moins de CHF 20 millions, à savoir moins de la moitié de ce qui lui a effectivement été versé, étant précisé que [le recourant] n'avait aucun collaborateur _____ dans _____. Le fait que des montants ont été effectivement recouverts et des frais encaissés chez les débiteurs ne peut en aucun cas justifier l'appauvrissement – soit le paiement effectif – de tels prétendus honoraires à un _____. Un versement en moyenne de CHF 5.5 millions par année à un _____ pour du recouvrement, étant précisé que ledit _____ avait essentiellement une activité administrative et n'avait aucun collaborateur juriste, ne peut pas se justifier économiquement, ni en l'espèce contractuellement » (consid. 3.2). « [...] il sautait aux yeux que la rémunération pratiquée était exorbitante. Le [recourant] n'avait pu ignorer que la rémunération convenue s'écartait considérablement des règles applicables à la fixation des honoraires de l'_____, au détriment du client. Indépendamment de ces règles, l'intéressé avait forcément réalisé que ladite rémunération était totalement disproportionnée et injustifiable économiquement, par rapport au travail concrètement effectué » (consid. 4.3.).

- 17/19 - A/1322/2022 Au vu de ce qui précède, le Tribunal fédéral, confirmant l'arrêt de la CPAR du 26 mai 2020, a retenu que le recourant avait concouru – au moins par dol éventuel – à la gestion déloyale commise par le comptable, de sorte qu'il devait être considéré comme complice de cette infraction. Les dommages-intérêts dont le recourant réclame la déduction sont dus au titre de la commission d'une infraction dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle, résultant d'une violation crasse de ses devoirs et obligations en qualité de mandataire. Par conséquent, si ceux-ci peuvent apparaître en lien avec l'activité professionnelle du recourant, ils ne sauraient être appréciés comme étant justifiés par l'usage commercial. Ainsi, c'est à juste titre que le TAPI a retenu qu'étant donné que les dommages-intérêts résultaient d'un acte intentionnel ayant fait l'objet d'une condamnation pénale, ils ne pouvaient pas faire partie des charges commerciales et n'étaient pas déductibles fiscalement. Partant, le recours sera partiellement admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour examen au fond des demandes de révision des 29 janvier et 1er février 2018. Le jugement querellé sera confirmé au surplus.

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 1'000.-, sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée, ces derniers n'y ayant pas conclu et ne prétendant pas avoir exposé des frais pour la défense de leurs intérêts, le contribuable ayant lui-même rédigé les écritures (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.