

GE_GERICHTE JTAPI/1001/2021 vom 4. Oktober 2021

GE Cour de justice, 2021-10-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1001_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1001/2021 du 4 octobre 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1001/2021 del 4 ottobre 2021

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou 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 de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 59 al. 1 LPFisc).

E. 4

Les art. 29 LIFD et 30 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) règlent la question des provisions qui peuvent être constituées à la charge du compte de résultat des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. En particulier, une provision peut être constituée pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (art. 29 let. a LIFD ; art. 30 let. e ch. 1 LIPP). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD ; art. 30 let. e ch. 3 2ème phr. LIPP).

E. 5

Le texte de l'art. 29 LIFD sur les provisions se retrouve à l'art. 63 LIFD. Ce parallélisme découle du fait qu'en droit fiscal suisse le résultat de l'entreprise est calculé de la même manière, qu'elle soit exploitée par des personnes physiques ou morales (Yves NOËL in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 28-31, § 1, p. 653).

E. 6

Pour être admise, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1). 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 et concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3).

- 9/14 - A/759/2021 Deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/1238/2015 du 17 novembre 2015 consid. 3d ; ATA/520/2014 du 1er juillet 2014 et les références citées).

E. 7

Selon le principe de détermination, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1).

Le principe de détermination déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., art. 57-58 LIFD, § 74, p. 1074). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises - Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in Droit des sociétés : mélanges en l'honneur de Roland RUEDIN, 2006, 421-445, p. 430). Il découle du principe de détermination que les provisions doivent être comptabilisées dans le bilan commercial avec une indication correcte et mentionnées ouvertement (arrêt du Tribunal fédéral du 12 octobre 2012 = StE 2012 B 72.14.1 n° 27 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral du 25 janvier 2002 = StE 2002 B 23.45.2 n° 2 consid. 3). L'obligation de comptabiliser et donc de désigner les différentes provisions exclut une requalification ultérieure en une autre provision (arrêts du Tribunal administratif du canton de Zurich, SB.2011.00070 du 7 décembre 2011 consid. 3.4 = StE 2012 B 72.14.2 n° 38 ; arrêt du 15 janvier 1986 = StE 1987 B 23.43.2 n° 4 consid. 2c).

E. 8

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 5.1 = RDAF 2002 II 315), en principe, le détenteur d'un commerce peut aussi constituer des provisions pour des prétentions de tiers en réparation de dommages, pour autant que les activités dommageables à la base des prétentions soient en connexité directe avec son activité commerciale. La doctrine nie une telle connexité en matière de responsabilité pénale, en présence d'une négligence

- 10/14 - A/759/2021 grave voire d'une intention. Dans ces formes de culpabilité, le dommage serait le résultat de « manquements personnels » du commerçant et n'aurait aucun lien avec les risques de la prestation fournie dans le cadre de l'exploitation commerciale. Le Tribunal fédéral a tranché de manière semblable le 23 juin 1994 (Archives 64 p. 232 ss.) : il a alors considéré qu'une prestation en dommages-intérêts vaut comme dépense d'acquisition lorsqu'elle est en connexité étroite avec les risques commerciaux résultant de l'activité professionnelle. Un tel lien présuppose toutefois 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'impose lorsque s'exerce cette activité et qu'il apparaisse ainsi comme un effet secondaire difficilement évitable.

E. 9

En l'espèce, le recourant conteste la dissolution en 2011 de la provision, opérée par l'AFC-GE. Il se prévaut de la note du réviseur établie dans le cadre du bouclage de l'exercice 2011, mentionnant que la provision « C_____ » doit être dissoute et qu'une nouvelle provision relative à l'affaire « F_____ » doit être constituée, pour un montant équivalent. Le contribuable fait en outre valoir que le risque lié à l'affaire « F_____ » a pris fin au plus tôt le 7 août 2015, lors du classement par le Ministère public de la plainte pénale des héritiers. Par ailleurs, ce risque était chiffré, car il ressort de l'arrêt de la chambre pénale de recours du 24 juin 2020 que le montant allégué par les héritiers, soustrait de la masse successorale, oscille entre CHF 10 millions et CHF 15 millions. L'autorité intimée ne partage pas son point de vue. Elle relève que la note du réviseur ne lui a été transmise qu'au cours de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt. En outre, la provision « F_____ » n'a pas été comptabilisée et, même si telle avait été le cas, elle n'aurait pas été justifiée commercialement, car elle avait été constituée en vue de couvrir des dommages-intérêts découlant d'infractions commises par le précité.

E. 10

Le recourant ne peut être suivi. Ainsi que l'affirme l'AFC-GE dans sa réponse – sans être contredite sur ce point par l'intéressé – la note du réviseur susmentionnée n'a été produite au cours de la procédure de taxation, mais durant celle de rappel et de soustraction d'impôt. Il y a lieu d'écarter l'objection du contribuable selon laquelle l'autorité intimée aurait dû procéder à une instruction au sujet de la justification de la provision. En effet, dès lors que, de 2004 à 2010, elle a admis la provision litigieuse en tant qu'elle se rapportait au litige « C_____ », 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.

- 11/14 - A/759/2021 Par ailleurs, quand bien même cette note aurait été produite durant la procédure de taxation, la provision « F_____ » ne pouvait être admise ni en 2011, ni en 2012. En effet, contrairement à ce que préconise le réviseur, il se révèle exclu de requalifier la provision « C_____ » en la provision « F_____ ». La requalification d'une provision n'étant pas tolérée, il n'y a pas lieu d'auditionner le réviseur en vue d'établir si cette dernière porte effectivement sur l'affaire « F_____ ». Enfin, la provision « F_____ », à supposer qu'elle eût été comptabilisée en conformité des règles comptables, n'aurait néanmoins pas été acceptée fiscalement, car non justifiée par l'usage commercial. En effet, elle viserait, dans ce cas, à couvrir des risques découlant de dommages-intérêts dus ensuite d'une procédure pénale intentée par les héritiers F_____ à l'encontre du recourant. Or,

celui-ci n'est fondé à constituer des provisions que lorsqu'il fait face à des prétentions qui sont en connexité directe avec son activité commerciale, un tel lien devant être nié en matière de responsabilité pénale. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a dissous la provision « C _____ » en 2011. Les reprises contestées doivent dès lors être approuvées.

E. 11

Le recourant conteste avoir commis une soustraction d'impôt.

E. 12

Aux termes des art. 175 al. 1 LIFD 69 al. 1 LPFisc, 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. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant bien entendu être liés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 4 et la doctrine citée).

E. 13

En l'occurrence, en 2011 et en 2012, le recourant a fait valoir en déduction une provision de CHF 3 millions, alors qu'elle aurait dû être dissoute en 2011. Ce faisant, il a bénéficié d'une imposition plus favorable, ce qui a occasionné une perte financière pour la collectivité. L'élément objectif d'une soustraction d'impôt est ainsi réalisé.

E. 14

Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de

- 12/14 - A/759/2021 l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phr. CP). La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (ATA/1262/2015 du 24 novembre 2015 consid. 7b et la référence citée).

E. 15

La notion de négligence, au sens de l'art. 175 LIFD, correspond à celle régie par l'art. 12 CP (ATF 135 II 86 consid. 4.4). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009)).

E. 16

La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie (arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1)

E. 17

En l'espèce, en ne dissolvant pas la provision « C_____ » en 2011, alors que le litige y relatif avait pris fin, le recourant avait nécessairement connaissance qu'il remettait à l'AFC-GE une comptabilité inexacte. Il ne saurait se prévaloir du fait qu'il considérait qu'à compter de 2011, la provision se justifiait commercialement, puisque de son point de vue, elle couvrirait désormais le litige « F_____ », encore pendant. En effet, ni ses comptes, ni les annexes ne spécifiaient le litige en lien avec lequel la provision avait été constituée. Par ailleurs, le contribuable n'a jamais averti l'AFC-GE qu'il entendait requalifier la provision. Or, l'autorité intimée avait d'autant moins de raisons de penser qu'il y avait procédé en 2011 ou 2012, que le montant de celle-ci était demeuré identique depuis 2004. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a retenu que les soustractions avaient été commises intentionnellement.

- 13/14 - A/759/2021 Les amendes étant fondées dans leur principe, demeure à examiner leur quotité.

E. 18

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_173/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1 et les réf), en cas de soustraction fiscale, l'amende est en règle générale 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 (art. 175 al. 2 LIFD). Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable en matière de droit pénal fiscal en vertu de l'art. 333 al. 1 CP, lorsqu'il considère la faute commise comme légère (ou grave), le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 première phr. LIFD ne peut en revanche pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes et dans les limites de la deuxième phr.

E. 19

En l'espèce, les soustractions se sont déroulées durant deux périodes fiscales, ce qui constitue une circonstance aggravante. Le recourant ne se prévaut d'aucune circonstance atténuante. Il exerce la profession de B_____ et ses déclarations fiscales ont été remplies par une fiduciaire. Il ne pouvait dès lors pas ignorer que la provision devait être dissoute. En

conséquence, des amendes, dont la quotité a été fixée à une fois les impôts éludés, ce qui correspond au quantum « ordinaire », se révèlent conformes à la faute commise par le recourant.

E. 20

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

E. 21

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

- 14/14 - A/759/2021

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