



2C 396/2022

Arrêt du 7 décembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par Me Reynald P. Bruttin, avocat,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôts cantonal et communal du canton de Genève 2011 et 2012 et impôt fédéral direct 2011 (rappels d'impôts et amendes pour soustraction fiscale),

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 12 avril 2022 (ATA/407/2022).

Faits :

A.

A.a. A. _____ (ci-après: le contribuable ou l'intéressé), 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.

A.b. De 2006 à 2010, les comptes du contribuable retenaient une provision intitulée " provisions pour risques et charges " d'un montant de 3'000'000 francs.

L'annexe aux états financiers desdits comptes comportait la mention 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 poursuivaient[ai]ent] ".

En novembre 2005, le réviseur des comptes du contribuable, B. _____, avait expliqué à l'Administration fiscale cantonale de la République et Canton de Genève (ci-après : Administration fiscale) que cette provision était liée à une demande en paiement à hauteur de cette somme déposée en mai 2005 devant le juge civil par un client du contribuable, C. _____, administrateur de C. _____ SA (ci-après: affaire " C. _____ " ou provision " C. _____ "). 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. Une ordonnance d'avril 2005 invitait également le Ministère public genevois (ci-après: Ministère public) à ouvrir une information pénale pour faux dans les titres à l'encontre de l'intéressé.

A.c. Les comptes du contribuable des années 2011 et 2012 contenaient également une provision libellée " provisions pour risques & charges " d'un montant de 3'000'000 fr. L'annexe aux états financiers de ces comptes comportait une mention similaire à celle qui a été exposée ci-dessus pour les exercices 2007 à 2010, avec toutefois la suppression de la référence à l'année 2004, ainsi que des deux dernières phrases concernant la responsabilité civile et la poursuite de la procédure.

L'annexe aux états financiers des comptes 2012 précisait en outre que l'opération qui avait conduit à l'ouverture d'une procédure contre l'intéressé était " antérieure à la création de la société simple " et indiquait que, dès le 1er 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 3'000'000 fr. qui serait reprise par le contribuable. L'épouse du contribuable est décédée en février 2012.

Le 15 avril 2013, l'Administration fiscale a notifié au contribuable les bordereaux de taxation 2011 pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD). Elle a fait de même pour la taxation 2012, le 23 mars 2015. Ces décisions de taxation n'ont pas été contestées.

A.d. En février 2015, l'intéressé a transmis à l'Administration fiscale sa déclaration fiscale 2013 pour " contribuables domiciliés hors canton ", ce qui était son cas dès le 1er janvier 2013.

Interpellé par l'Administration fiscale sur le devenir de la provision de 3'000'000 fr., la réalisation de ses conditions et sur toutes les pièces relatives au litige la concernant, le contribuable a répondu, le 2 novembre 2015, que cette provision résultait d'un litige antérieur à la création de l'étude de notaires effectuée en 2012 et que son montant avait été imputé directement à sa fortune lors de sa sortie de l'étude.

Le 10 octobre 2016, l'Administration fiscale a notifié au contribuable la taxation ICC et IFD 2013, en considérant que la provision de 3'000'000 fr. avait été dissoute en 2013 et que le bénéfice net de liquidation était de 3'000'000 fr. 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.

Le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et Canton de Genève (ci-après: Tribunal administratif de première instance). Il s'opposait à la dissolution, en 2013, de la provision de 3'000'000 fr., 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, selon lui, toujours en cours.

Le 4 avril 2017, le contribuable a remis à l'Administration fiscale un procès-verbal d'audience du 21 octobre 2014 par-devant le Ministère public dans le cadre d'une affaire l'opposant, en qualité de prévenu, à l'hoirie " D. _____ " (ci-après: affaire " D. _____ ").

Dans sa réplique du 19 mai 2017 devant le Tribunal administratif de première instance, le contribuable a indiqué que la provision litigieuse n'était plus en lien avec la cause judiciaire " C. _____ ", laquelle s'était terminée en 2012 sans suite défavorable, mais avec l'affaire " D. _____ ", 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 3'000'000 fr. Le 20 octobre 2017, le contribuable a indiqué au Tribunal administratif de première instance que l'affaire " C. _____ " et l'affaire " D. _____ " avaient respectivement pris fin et commencé en 2011, et non en 2012 comme indiqué par erreur dans sa réplique.

Par jugement du 30 novembre 2017, le Tribunal administratif de première instance a admis, par substitution de motifs, le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'Administration fiscale pour établir de nouveaux bordereaux de taxation 2013 dans le sens des considérants. Des documents établissant que le litige " C. _____ " s'était terminé en 2011, la provision n'avait plus lieu d'être en

2011 et celle-ci ne pouvait donc pas 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. Par arrêt du 19 juin 2018, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après : la Cour de justice) a rejeté le recours formé par l'Administration fiscale contre ce jugement. La Cour de justice avait limité l'examen du recours à la question de savoir quel sort il convenait de réserver à la provision " D. _____ " pour 2013 et nié son bien-fondé. Cet arrêt n'a pas été contesté.

B.

Le 4 juin 2020, l'Administration fiscale 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. Prenant position, le contribuable a contesté tout rappel et toute soustraction d'impôts. Selon lui, la provision " D. _____ " était justifiée dès sa constitution en 2011 et au 31 décembre 2012, lors de la cessation de son activité indépendante. Il précisait que dans cette affaire pénale, il lui était reproché d'avoir soustrait 10'000'000 à 15'000'000 fr. de la masse successorale dont il s'était occupé et que cela impliquait un dommage de plus de 10'000'000 fr. auquel il aurait pu devoir faire face. Il produisait en outre la note du réviseur, B. _____, du 16 janvier 2012 au sujet du poste " Provisions pour risques et charges " de l'exercice 2011, dans laquelle celui-ci relevait que l'affaire " C. _____ " semblait s'être clôturée en 2011 et qu'une nouvelle affaire " D. _____ " rendait impératif de maintenir une provision de 3'000'000 francs.

Le 9 décembre 2020, l'Administration fiscale a notifié au contribuable 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 911'174.20 fr. pour l'ICC 2011, à 318'345.35 fr. pour l'IFD 2011 et à un total de 9'345.30 fr. pour l'ICC 2012. Elle lui a aussi notifié les bordereaux d'amendes pour les ICC 2011 et 2012 et pour l'IFD 2011, en les fixant à 911'174 fr. pour l'ICC 2011, 318'345 fr. pour l'IFD 2011 et à 9'345 fr. pour l'ICC 2012.

Par décision du 28 janvier 2021, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation formée par le contribuable contre ces décisions 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. Par jugement du 4 octobre 2021, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours du contribuable contre cette décision.

Par arrêt du 12 avril 2022, la Cour de justice a rejeté le recours interjeté par le contribuable contre le jugement précité du 4 octobre 2021.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, en substance, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause à l'une de deux autorités judiciaires précédentes pour qu'elle procède à l'audition de B. _____ et invite les parties à se déterminer à la suite de ladite audition (ch. 2 et 3). Il indique conclure sur le fond à l'annulation de l'arrêt querellé (ch. 4) et requiert du Tribunal fédéral qu'il dise que la provision " D. _____ " est régulièrement comptabilisée et justifiée au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2012 (ch. 5), qu'aucun revenu lié à cette provision ne peut être constaté au cours de l'exercice commercial 2012 (ch. 6) et qu'en l'absence de tout fait justifiant la notification d'un rappel d'impôt, il ne saurait y avoir de place ni pour une soustraction fiscale, ni pour une quelconque sanction (ch. 7). Subsidiairement, il requiert l'annulation des amendes (ch. 8) et plus subsidiairement, l'annulation de l'arrêt attaqué et le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants (ch. 9 et 10).

L'Administration fiscale conclut au rejet du recours. La Cour de justice renonce à se déterminer sur le recours et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions se rallie aux considérants de l'arrêt querellé et à la prise de position de l'Administration fiscale et conclut au rejet du recours. Le recourant se détermine sur les observations.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. L'arrêt attaqué a été rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions de l'art. 83 LTF, par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Cette voie de droit est confirmée par l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), le rappel d'impôt et la soustraction d'impôt étant des matières harmonisées (cf. art. 53 et 56 LHID).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.3. Le recourant a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Son recours a en outre été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Le recours est ainsi recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.4. Les conclusions 5 à 7 constituent des conclusions constatatoires. Or, selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues; sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (ATF 141 II 113 consid. 1.7). En l'espèce, les conclusions 5 à 7 sont irrecevables.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (arrêts 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 1.3; 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 2 tous deux avec références).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 LTF). Un fait est notamment nouveau, si bien qu'allégué devant les autorités précédentes, il ne figure pas dans la décision attaquée (cf. ATF 139 II 7 consid. 42; GRÉGORY BOVEY, in Commentaire LTF, 3ème éd., 2022, n° 14 ad art. 99 LTF). En l'occurrence, le recourant ne se prévaut pas de l'une des circonstances prévues à l'art. 97 al. 1 LTF. Il ne pourra ainsi pas être tenu compte des faits allégués par celui-ci qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué.

II. Objet du litige

3.

L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (cf. art. 107 al. 1 LTF), porte sur les rappels d'impôts IFD pour la période fiscale 2011 et ICC pour les périodes fiscales 2011 et 2012, ainsi que sur les amendes prononcées tant en matière d'IFD, pour l'année fiscale 2011, que d'ICC pour les périodes fiscales 2011 et 2012 pour soustraction fiscale.

III. Grief formel

4.

Dans un grief d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, en invoquant les art. 29 al. 2 Cst. et 6 CEDH. Il reproche au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à la Cour de justice d'avoir refusé d'auditionner B. _____, réviseur de ses comptes pour les années 2011 et 2012.

4.1. L'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal. Les procédures en rappel d'impôt n'y sont donc pas soumises, au contraire des procédures réprimant la soustraction fiscale qui sont à caractère pénal (cf. [ATF 140 I 68](#) consid. 9.2 et les références).

4.2. Le droit à un procès équitable garanti par l'art. 6 par. 1 CEDH, également consacré par l'art. 29 al. 1 Cst., comporte notamment le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Ce droit comprend entre autres celui de produire ou de faire administrer des preuves, à condition qu'elles soient pertinentes et de nature à influencer sur la décision à rendre ([ATF 145 I 73](#) consid. 7.2.2.1; [143 V 71](#) consid. 4.1; [140 I 285](#) consid. 6.3.1 et les références citées). Le droit d'être entendu n'empêche pas le juge de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de se forger une conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion. Le refus d'instruire ne viole ainsi le droit d'être entendu des parties que si l'appréciation anticipée de la pertinence du moyen de preuve offert, à laquelle le juge a procédé, est entachée d'arbitraire ([ATF 145 I 167](#) consid. 4.1; [144 II 427](#) consid. 3.1.3; [141 I 60](#) consid. 3.3).

4.3. La Cour de justice a confirmé le refus d'auditionner et refusé elle-même d'entendre le réviseur des comptes du recourant, après avoir relevé que cette mesure n'apporterait rien de plus que ce qui figurait déjà dans la note de janvier 2012 établie par ledit réviseur. En outre, elle relevait que cette note concernait les décisions en rappel d'impôts pour les années 2011 et 2012 et non les taxations ordinaires.

4.4. En l'occurrence, le recourant n'invoque pas l'arbitraire, ni n'explique en quoi l'appréciation anticipée des preuves effectuée par la Cour de justice serait insoutenable. Le grief est partant irrecevable, à défaut de satisfaire aux exigences découlant de l'art. 106 al. 2 LTF.

Par ailleurs, le recourant ne peut pas tirer avantage de l'art. 6 par. 3 let. d CEDH, cette disposition n'empêchant pas l'autorité de recourir à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêt 1P.520/2000 du 27 octobre 2000 consid. 2b; arrêts Cour CEDH Kuvaydar contre Turquie du 19 décembre 2017, requête n° 12047/05, § 41; Topic contre Croatie du 10 octobre 2013, requête n° 51355/10, § 40 ss; Sergey Afanasyev c. Ukraine du 15 novembre 2012, requête n° 48057/06, § 67).

IV. Prescription; péremption

5.

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.2) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.4; arrêts [2C_872/2021](#) du 2 août 2022 destiné à la publication consid. 4; [2C_15/2021](#) du 27 mai 2021 consid. 4).

5.1. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt 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. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD; cf. [ATF 140 I 68](#) consid. 6.1). L'art. 53 al. 2 et 3 LHID et les art. 61 al. 1 et 3 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc/GE; RS GE D 3 17) posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC.

En l'occurrence, il ressort des faits de l'arrêt entrepris qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et soustraction d'impôt a été notifié au recourant en juin 2020 pour l'IFD et les ICC des années 2011 et 2012. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc/GE et 53 al. 2

LHID a ainsi été respecté et le délai de quinze ans n'est pas échu. Le droit de procéder au rappel d'impôt des années 2011 et 2012, n'est ni prescrit, ni périmé.

5.2. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt 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 (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP [RS 311.0], en relation avec l'[ATF 134 IV 328](#)). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD).

Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, 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). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (ancien art. 72s LHID [RO 2015 779]; abrogé au 31 décembre 2021 par le ch. I 4 de la loi fédérale du 18 juin 2021 sur les procédures électroniques en matière d'impôts [RO 2021 673; FF 2020 4579]; l'actuel art. 72 LHID, entré en vigueur le 1er janvier 2022 [RO 2021 673; FF 2020 4579] prévoit l'obligation générale des cantons d'adapter leur législation aux dispositions de la LHID pour la date de leur entrée en vigueur [al. 1]; après cette date, ces dispositions sont d'application directe si le droit fiscal cantonal s'en écarte [al. 2]). Tel est le cas du canton de Genève (cf. art. 77 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc/GE; RS/GE D 3 17]) dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID.

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. arrêt [2C_12/2017](#) du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in [ATF 144 IV 136](#)). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts [2C_872/2021](#) précité du 2 août 2022 consid. 4.1; [2C_1059/2020](#) du 17 août 2021 consid. 4.1 et les références).

5.3. En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale des soustractions d'impôt consommées reprochées au recourant au cours des périodes fiscales 2011 et 2012 ne sont pas prescrites, dès lors que l'Administration fiscale a rendu une décision le 9 décembre 2020 pour ces années, soit avant le délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause. En application de l'ancien droit, la poursuite pénale des périodes fiscales 2011 et 2012 ne s'est pas non plus prescrite, dès lors que le 4 juin 2020, l'Administration fiscale a informé le recourant de l'ouverture de la procédure et qu'il ne s'est pas encore écoulé quinze ans depuis la fin de ces périodes.

V. Impôt fédéral direct

a) Rappel d'impôt

6.

Le recourant conteste l'existence d'un motif de rappel d'impôt. Il fait en substance valoir que, dans le cadre de la taxation 2011, l'Administration fiscale pouvait se rendre compte que la provision en cause concernait l'affaire " D._____ ". Selon lui, les modifications figurant dans l'annexe aux états financiers sautaient aux yeux et il reproche sur ce point à l'Administration fiscale un défaut d'instruction.

6.1.

6.1.1. Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, 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. Selon l'art. 151 al. 2 LIFD, 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'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante.

6.1.2. Le rappel d'impôt constitue ainsi la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans la cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt [2C_14/2021](#) du 27 mai 2021 consid. 5.1 et références).

De son côté, sous réserve du principe de la bonne foi et de l'interdiction du comportement contradictoire, le contribuable peut faire valoir de nouveaux arguments pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt (cf. arrêt [2C_14/2021](#) du 27 mai 2021 consid. 5.1 et références; MARTIN E. LOOSER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar DBG, 4e éd. 2022, n° 6 ad art. 151 DBG). Il ne peut toutefois pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt (arrêt [2C_14/2021](#) du 27 mai 2021 consid. 5.1 et références).

6.1.3. Le rappel d'impôt 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'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel (arrêt [2C_116/2021](#) du 8 juillet 2021 consid. 6.1 et références).

6.1.4. Un motif de rappel d'impôt peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque là, soit des faits ou moyens de preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (cf. [ATF 144 II 359](#) consid. 4.5.1 et les arrêts cités; arrêts [2C_116/2021](#) du 8 juillet 2021 consid. 6.1; [2C_1073/2018](#) du 20 décembre 2019 consid. 9.1, in RDAF 2020 II 200).

Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires ([ATF 144 II 359](#) consid. 4.5.1 et les références; arrêt [2C_1073/2018](#) précité du 20 décembre 2019 consid. 9.1). 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 (arrêts [2C_416/2013](#) du 5 novembre 2013 consid. 8.1 non publié aux [ATF 140 I 68](#); [2C_632/2012](#) du 28 juin 2013 consid. 3.4; [2C_104/2008](#) du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). 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 (cf. arrêts [2C_416/2013](#) du 5 novembre 2013 consid. 8.1 non publié aux [ATF 140 I 68](#); [2C_632/2012](#) du 28 juin 2013 consid. 3.4; [2C_123/2012](#) du 8 août 2012 consid. 5.1). 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'impôt font défaut ([ATF 144 II 359](#) consid. 4.5.1 et les références; arrêt [2C_1073/2018](#) précité du 20 décembre 2019 consid. 9.1). Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêt [2C_1073/2018](#) précité du 20 décembre 2019 consid. 9.1 et les références).

6.2. En l'espèce, il convient donc tout d'abord d'examiner s'il existe des faits nouveaux propres à justifier un rappel d'impôt.

A cet égard, il ressort des faits de l'arrêt attaqué, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que " 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 ". Les documents remis à l'Administration fiscale dans le cadre des déclarations 2011 et 2012 ne mentionnaient pas l'affaire " D._____ ". Avant la déclaration 2011 et pendant en tout cas cinq ans consécutifs, le contribuable avait annoncé à l'Administration fiscale l'existence d'une provision de 3'000'000 fr., justifiée en 2005 par des pièces concernant le litige " C._____ ". Dans ces circonstances et en dépit de ce que prétend le recourant, la seule suppression de la référence à l'année 2004 ne permettait pas à l'Administration fiscale de se rendre compte que la provision " C._____ " était dissoute et que la

provision inscrite au bilan concernait une autre affaire. En particulier, elle ne permettait pas à elle seule de déceler une inexactitude flagrante dans les éléments remis par le recourant, ce d'autant plus que, comme le relève l'autorité précédente, les deux provisions portaient sur le même montant. La découverte dans le cadre de la taxation 2013 que l'affaire " C. _____ " était close et que la provision devait être dissoute en 2011 représentait indéniablement un fait nouveau propre à justifier un rappel d'impôt. En outre, sur le vu de ce qui précède, on ne peut pas retenir que l'Administration fiscale aurait gravement failli à son devoir en ne procédant pas à une instruction complémentaire lors de la procédure de taxation 2011 (cf. supra consid. 6.1.4). Comme le relève l'autorité précédente, il incombait au recourant de signaler clairement ces modifications à l'autorité fiscale (cf. infra consid. 7.2.1), ce qu'il a omis de faire. Un motif de rappel d'impôt est ainsi donné.

7.

Il convient encore d'examiner si la condition de la perte fiscale pour la collectivité est également remplie (cf. supra consid. 6.1.3).

7.1. Comme nous l'avons vu (cf. supra consid. 6.1.2), dans la procédure de rappel d'impôt, le contribuable peut à certaines conditions faire valoir des éléments nouveaux pour diminuer l'imposition. En l'occurrence, le recourant invoque la provision " D. _____ ", qui pourrait " se substituer " à la provision " C. _____ ". Dans un tel cas de figure, les provisions en cause étant du même montant, il n'existerait plus de perte fiscale et il ne serait partant plus possible de procéder à un rappel d'impôt (LOOSER, op. cit., n° 6 ad art. 151 DBG).

7.2. Contrairement à ce qu'a retenu l'autorité précédente, il ne s'agissait donc pas d'examiner la question de la prise en compte de la provision " D. _____ " sous l'angle de la révision, mais dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt comme exposé ci-dessus. Ce constat est toutefois sans incidence sur l'issue du litige. Le Tribunal fédéral, qui examine librement le droit fédéral (cf. supra consid. 2.1), n'est en effet pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties. Il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par les recourants, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (cf. [ATF 148 II 299](#) consid. 7.4.4; [135 III 397](#) consid. 1.4; [133 II 249](#) consid. 1.4.1).

7.3. Il convient donc d'examiner si la provision " D. _____ " peut être prise en compte dans la procédure de rappel d'impôt.

7.3.1. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). 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 (arrêts [2C_129/2018](#) du 24 septembre 2018 consid. 6.1, in RF 74 2019 p. 64; [2C_632/2012](#) du 28 juin 2013 consid. 3.4; [2C_123/2012](#) du 8 août 2012 consid. 5.1 et les références).

De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; cf. notamment [ATF 147 II 209](#) consid. 3.1.1; [137 II 353](#) consid. 6.2; [136 II 88](#) consid. 3.1). Parmi les principes régissant l'établissement régulier des comptes figure l'exigence de clarté (art. 957a al. 2 ch. 3 et 958c al. 1 ch. 1 CO; cf. arrêt [2C_612/2012](#) du 26 février 2013 consid. 7.2.1). Selon ce principe, l'enregistrement doit être compréhensible, lisible et sans équivoque (SIKANDER VON BHICKNAPAHARI, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch, Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2ème éd., 2019, n° 35 ad art. 957a CO; ROBERT DANON, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2ème éd. 2017, n° 20 ad art. 57, 58 LIFD). Autrement dit, pour pouvoir être reconnue fiscalement, la provision doit être comptabilisée ouvertement (cf. arrêt du Tribunal administratif zurichois du 7 décembre 2011, in StE 2012 B 72.14.2 n° 38 consid. 3.4). Le principe de clarté est également concrétisé par l'interdiction de compensation entre actifs et passifs ainsi qu'entre charges et produits (arrêt [2C_612/2012](#) du 26 février 2013 consid. 7.2.1 et la référence; DANON, op. cit., n° 32 ad art. 57, 58 LIFD). Le cas échéant, cette exigence s'applique aussi à l'annexe aux comptes (DANON, ibidem).

7.3.2. En l'espèce, il ressort de l'arrêt entrepris que les bilans du recourant pour les années 2007 à 2012 faisaient état d'une provision libellée " provisions pour risques & charges " d'un montant de 3'000'000 fr. En novembre 2005, le réviseur des comptes du contribuable avait, expliqué à l'Administration fiscale l'origine de la provision et lui avait transmis différents documents justifiant son montant de 3'000'000 fr., par lesquels une demande en paiement à hauteur de cette somme déposée en mai 2005 devant le juge civil par un client du contribuable, C. _____, administrateur de C. _____ SA. Concernant cette provision, les annexes aux états financiers des exercices 2011 et 2012 se distinguaient essentiellement des annexes aux états financiers des exercices 2007 à 2010 par la suppression de la référence à l'année 2004 présente dans ces dernières. Les autres distinctions entre le contenu de ces annexes ne sont pas pertinentes dans le présent cas. Selon les faits de l'arrêt attaqué, les déclarations fiscales 2011 et 2012, annexes comprises, ne comportaient aucune indication sur l'affaire " D. _____ " ou sur la dissolution de la provision " C. _____ " intervenue en 2011. Sur ce point, le réviseur des comptes de l'intéressé avait d'ailleurs indiqué dans sa note du 16 janvier 2012 que " 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 " .

Il découle de ces éléments, qu'en dépit de ce que prétend le recourant, les informations données par celui-ci en lien avec sa déclaration 2011 (et 2012), concernant, la provision de 3'000'000 fr., étaient clairement insuffisantes et contraires au principe de clarté. Les documents comptables produits ne décrivaient pas les faits de manière complète, puisqu'ils pouvaient clairement laisser croire à l'Administration fiscale que la provision en cause concernait toujours l'affaire " C. _____ ". Dans les présentes circonstances et dans l'hypothèse où la provision inscrite dans les comptes 2011 était effectivement dès le début liée à l' affaire D. _____ ", il appartenait au recourant de clairement signaler à l'administration les changements relatifs à ce poste du bilan, en particulier lorsque, comme en l'espèce, le montant de la provision restait inchangé. Par ailleurs, dans sa note du 16 janvier 2012, le réviseur se réfère expressément à une " écriture de compensation ", or une telle opération est prohibée et contraire au principe de clarté (cf. supra consid. 7.3.1). En outre, on peine à suivre le recourant lorsqu'il sous-entend que la provision mentionnée dans le cadre des taxations ordinaires 2011 (et 2012) se référerait clairement à l'affaire " D. _____ ", puisqu'il indiquait encore le 10 janvier 2017, dans le cadre d'un recours interjeté auprès du Tribunal administratif de première instance, qu'il ne voyait pas de raison de dissoudre la provision constituée en 2004, le litige étant, selon lui, toujours en cours.

En agissant de la sorte, le recourant a adopté un comportement contraire à la bonne foi, lequel exclut la prise en compte des éléments nouveaux invoqués (cf. supra consid. 6.1.2). En outre, une procédure de rappel d'impôt, de même d'ailleurs qu'une procédure de révision, ne doit pas servir à réparer des omissions qui étaient évitables (cf. supra consid. 6.1.4; concernant la révision, cf. arrêt [2C_339/2022](#) du 24 juin 2022 consid. 4.1 et les références). L'autorité précédente a ainsi confirmé, à juste titre, que la provision " D. _____ " ne pouvait être prise en compte dans les taxations litigieuses.

7.4. Enfin, on peut fortement douter que la provision " D. _____ " soit admissible. En effet, pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial (arrêt [2C_712/2020](#) du 4 mars 2021 consid. 5.1). 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 ce cas de figure, le versement de dommages-intérêts ne découle pas d'un risque habituellement encouru dans l'exercice de l'activité en question (cf. arrêts [2C_465/2011](#) du 10 février 2012 consid. 2.2 et les références, in StR 67/2012 p. 429, StE 2012 B 22.3 n° 106, RDAF 2012 II p. 313; [2C_819/2009](#) du 28 septembre 2010 consid. 2.1 in RDAF 2010 II p. 605; [2C_566/2008](#) du 16 décembre 2008 consid. 4.3, in StE 2009 B 22.3 n° 99, StR 64/2009 p. 561; 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 5.1, in StE 2002 B 23.45.2 n° 2, RDAF 2002 II p. 315; AJP 2003 p. 1232). La provision n'est dans ce cas pas commercialement justifiée (cf. arrêt [2C.90/2001](#) précité du 25 janvier 2002 consid. 5.2). Au surplus, il ressort également de l'arrêt attaqué qu'aucune prétention civile n'avait été déposée dans le cadre de l'affaire " D. _____ ". On peut donc douter que le recourant ait été exposé à un risque de perte imminente au cours des exercices en cause, comme le requiert l'art. 29 al. 1 LIFD.

7.5. Le calcul du montant des rappels d'impôts n'est pas remis en question par le recourant et aucun élément ne permet de le remettre en doute.

7.6. En confirmant le principe et le montant des rappels d'impôts effectués par l'autorité intimée, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

b) Soustractions d'impôt

8.

Le recourant conteste également l'existence d'une soustraction fiscale. Il fait valoir que la provision " D. _____ " était justifiée, que celle-ci a été admise par le réviseur des comptes et qu'il n'existe pas d'acte illicite. Il mentionne également la perte d'une grande partie de sa vision à la fin de l'année 2011 et le décès de son épouse " dans des circonstances dramatiques " au début de l'année 2012. Selon lui, il serait particulièrement choquant de lui reprocher une soustraction fiscale alors qu'il s'est fié intégralement à ce qui lui avait été indiqué par les professionnels qui le représentaient, notamment par un réviseur des comptes agréé par l'Etat de Genève.

8.1. Pour qu'il y ait soustraction au sens des art. 175 al. 1 LIFD, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (condition objective) et une faute de ce dernier (condition subjective), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêt **2C_1073/2018** du 20 décembre 2019 consid. 17 et les références, in RDAF 2020 II p. 200).

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts **2C_78/2019** du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les références, in RF 75/2020 p. 71).

Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêt **2C_78/2019** précité du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références).

8.2. En l'occurrence, le recourant perd de vue que la Cour de justice a fondé les amendes en cause sur l'absence de déclaration de la dissolution de la provision " C. _____ ", qui a pris fin en 2011. Elle retient à raison que l'annonce du litige " D. _____ " est sans pertinence pour l'examen du bien-fondé de ces amendes, dès lors que la compensation entre les provisions en cause n'était pas possible (cf. supra consid. 7.3.1 s.). L'absence de la déclaration de la dissolution de ladite provision a conduit à une taxation inexacte et ainsi à une perte financière pour la collectivité. L'élément objectif de l'infraction est ainsi rempli.

Concernant l'élément subjectif de l'infraction, il ressort des faits de l'arrêt entrepris, non remis en question sur ce point par le recourant sous l'angle de l'arbitraire, que celui-ci avait omis d'annoncer la fin du litige " C. _____ ", au moins par dol éventuel, avec la conscience et la volonté que cette omission lui permettrait de continuer à bénéficier d'une déduction fiscale et par conséquent d'une imposition inférieure pour l'année fiscale 2011.

Le recourant, qui doit se voir imputer les actes de ses représentants, ne peut pas tirer avantage d'avoir été représenté ou mal conseillé. A cet égard, il ressort de l'arrêt attaqué que le recourant, vu sa profession et son expérience, ne pouvait pas ignorer les conséquences de la fin du " litige C. _____ " sur les taxations en cause. Il était ainsi en mesure de reconnaître l'erreur commise par ses représentants. Enfin, il ne ressort pas des faits de l'arrêt attaqué que les difficultés qu'il invoque sur le plan personnel (perte de la vue et décès de son épouse) l'auraient empêché de se rendre compte des omissions en question.

Aucun élément ne vient remettre en question le montant des amendes prononcées. En confirmant un montant d'amende arrêté au montant de l'impôt soustrait, l'autorité précédente n'a pas violé le droit fédéral (art. 175 al. 2 LIFD).

9.

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'IFD 2011.

VI. Impôts cantonal et communal

10.

Concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, les art. 59 ss LPFisc/GE correspondent aux art. 151 ss LIFD. Par conséquent, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi à l'ICC pour la période fiscale 2011, ainsi que pour la période fiscale 2012, la situation de ces deux périodes ne différant pas l'une de l'autre.

Il en va de même en ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée (cf. art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc/GE) qui correspond à l'art. 175 LIFD. Dans ce cas également, les considérants qui portent sur l'année fiscale 2011 peuvent être appliqués à l'année fiscale 2012.

Partant, le recours devra également être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en tant qu'il a trait aux ICC des périodes fiscales 2011 et 2012.

VII. Conclusion, frais et dépens

11.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure de sa recevabilité, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt et l'amende prononcé pour l'IFD 2011.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt et les amendes prononcées pour les ICC 2011 et 2012.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 17'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 7 décembre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. de Chambrier