

BGer 2C 290/2022 vom 23. Januar 2023

Bundesgericht, 2023-01-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_290_2022

FR: TF 2C 290/2022 du 23 janvier 2023

IT: TF 2C 290/2022 del 23 gennaio 2023

Regeste

Impôts cantonal et communal 2011 et 2012 et rappel pour l'impôt fédéral direct 2011 |
Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours portés devant lui (ATF 140 IV 57 consid. 2).

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) concernant une procédure de déduction fiscale des intérêts moratoires liés au rappel d'impôts. Comme ce domaine relève du droit public (cf. art. 82 let. a LTF) et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 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] pour ce qui concerne l'ICC).

E. 1.2

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant tant pour les rappels d'impôts de l'ICC que pour celui de l'IFD, ce qui est en principe admissible dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts. Dans ces circonstances, le dépôt d'un seul recours pour l'ICC et l'IFD est également admis (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 1.2).

E. 1.3

Pour le reste, le recours a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF) par les recourants, qui ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2

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 (arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73). 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_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 3.1 et 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 2.1). Il en va de même lorsque la loi sur l'harmonisation fiscale laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons ou lorsque l'on est en présence d'impôts purement cantonaux, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (cf. art. 95 LTF ; ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.; arrêt 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 3.1).

E. 3.1

Le litige porte sur la déduction des intérêts moratoires résultant des rappels d'impôts de l'ICC pour les années fiscales 2011 et 2012 et de l'IFD pour l'année fiscale 2011 du revenu imposable des recourants en 2011 et 2012. En effet, la déduction des intérêts moratoires résultant des rappels d'impôts susmentionnés de la fortune imposable des recourants n'est plus litigieuse dans la présente procédure. Pour les recourants, qui se réfèrent à l'arrêt 2C_258/2017 rendu par le Tribunal fédéral le 2 juillet 2018, les intérêts moratoires sur rappel d'impôts doivent être déduits du revenu imposable pour les années sur lesquelles ils portent respectivement, à l'instar de ce qu'a jugé le Tribunal administratif. L'Administration cantonale et l'Administration fédérale des contributions sont d'avis que cette déduction ne peut intervenir que pour l'exercice fiscal au cours duquel ces intérêts sont échus, comme l'a jugé la Cour de justice.

E. 3.2

Lorsque, comme en l'espèce, les contribuables sont condamnés à payer des intérêts passifs à la fois sur des rappels d'impôt fédéral direct et sur des rappels d'impôt cantonal et communal, il convient d'examiner séparément la déductibilité des intérêts passifs de droit fédéral et de droit cantonal et communal au regard des art. 151 al. 1 et 33 al. 1 let. a LIFD d'abord (chiffre I), puis au regard de l' art. 9 al. 2 let. a LHID (chiffre II). I. Impôt fédéral direct

E. 4.1

En matière d'impôt fédéral direct, l' art. 151 al. 1 LIFD prévoit que 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. La possibilité de déduire du revenu les intérêts passifs est prévue à l' art. 33 al. 1 let. a LIFD . Cette norme autorise en effet la défalcation, au titre de "Déductions générales", des intérêts passifs à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD , augmenté d'un montant de 50'000 francs. La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (ATF 143 II 396 consid. 2.1 et les références citées). Selon la jurisprudence, les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt constituent des intérêts passifs déductibles du revenu sur la base de l' art. 33 al. 1 let. a LIFD . En effet, ils ont pour but de compenser le fait que la somme due au titre d'impôt n'a pas été payée au moment où elle aurait dû l'être. Ils sont en lien avec la dette pécuniaire découlant de la taxation et doivent pouvoir être déduits du revenu du contribuable (cf. arrêt 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.6 non publié in ATF 144 II 359 ; 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 3.1). Ce point n'est d'ailleurs pas

contesté en l'espèce.

E. 4.2

Est en revanche litigieuse la question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits du revenu soumis à l'impôt fédéral direct les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt prévus par l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. Pour définir ce moment, l'Administration cantonale et la Cour de justice se sont fondées sur l'échéance des intérêts en cause, soit le moment où ils sont dus par le contribuable, alors que les recourants soutiennent qu'il aurait fallu prendre en considération, pour chaque période fiscale, les intérêts moratoires courus durant chaque période, comme l'avait reconnu le Tribunal administratif.

E. 4.3

La question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur les rappels d'impôts n'est pas résolue par le droit fédéral; la LIFD ne donnant pas d'indication précise à cet égard (cf. arrêt 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1 non publié in ATF 144 II 359). Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que tant la solution visant à déduire les intérêts moratoires dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôt (solution prévalant à Genève au moment de l'arrêt 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1 non publié in ATF 144 II 359) que la solution visant à les déduire au cours de l'année dans laquelle intervient le terme général d'échéance desdits intérêts, soit dans l'année qui suit la période fiscale faisant l'objet du rappel d'impôt (solution pratiquée actuellement à Genève, cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9), ou encore la solution visant à les déduire seulement au cours de la période fiscale durant laquelle le rappel d'impôt a été établi (solution prévalant dans le canton de Soleure, cf. arrêt 2C_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.4), étaient constitutionnellement défendables, pour autant que le droit cantonal n'en dispose pas expressément autrement (cf. arrêt 2C_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5 et référence citée).

E. 4.4

Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a fondé son raisonnement sur l'art. 27 de la loi genevoise du 26 juin 2008 relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP/GE; RS/GE D 3 18) et l'art. 1 de l'Ordonnance du DFF du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (OEI; RS 642.124). A teneur de l'art. 27 al. 1 LPGIP/GE, en cas de rappels d'impôt relatifs à des impôts périodiques, l'intérêt visé à l'article 59, alinéa 1, de la loi de procédure fiscale commence à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée, jusqu'à la notification du rappel d'impôt. Selon l'art. 1 al. 1 OEI, le terme général d'échéance est fixé au 1er mars de l'année civile qui suit l'année fiscale, soit au 1er mars 2012 pour l'IFD 2011. Sur la base d'un raisonnement inspiré du principe d'étanchéité, selon lequel tous les revenus effectivement réalisés et les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées), la Cour de justice a inféré de ces dispositions que "aucun intérêt sur le rappel d'impôt afférent à l'année 2011 n'était échu avant 2012, de sorte qu'aucune déduction ne peut être admise à ce titre en 2011", mais à partir du 1er mars 2012. Dans son raisonnement, la Cour de justice a méconnu le fait qu'en matière d'IFD, l'art. 3 OEI prévoit que l'intérêt moratoire relatif au rappel d'impôts commence à courir 30 jours après le terme initial d'échéance mentionné à l'art. 1 OEI, soit le

31 mars 2012 et non le 1er mars 2012 comme retenu. Cela étant rectifié, son raisonnement selon lequel les contribuables ne peuvent déduire de leurs revenus les intérêts moratoires sur rappels d'impôt qu'à compter du terme d'échéance, soit lorsque lesdits intérêts sont échus et non seulement du fait qu'ils sont courus, n'apparaît pas insoutenable compte tenu de la théorie de l'accroissement net du patrimoine et de la jurisprudence fédérale (cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9). En effet, ce n'est que lorsque des intérêts moratoires sont échus qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur, de sorte qu'il est constitutionnellement soutenable de les déduire du revenu imposable à ce moment-là. Cette solution en matière d'intérêts moratoires sur les rappels d'impôt reflète du reste la pratique prévalant en matière de déductibilité des intérêts moratoires des créances ordinaires d'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 4 et 5), étant toutefois précisé que le Tribunal fédéral examine librement la déductibilité de tels intérêts (art. 106 al. 1 LTF ; cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 8.2), et est préconisée par une large partie de la doctrine (cf. p. ex. De Vries Reilingh/Varin/Dreni, La jurisprudence hésitante du Tribunal fédéral quant au moment de la déductibilité des intérêts moratoires, Archives de droit fiscal suisse, vol. 91, n°5, p. 276; Raphaël Gani, De la déductibilité des intérêts de retard perçus par le fisc, RDAF 2022 II 111). En outre, le fait que le Tribunal fédéral ait admis, lors d'examen de droit cantonal limité à l'arbitraire, la conformité de plusieurs solutions cantonales différentes en matière de déductibilité des intérêts moratoires sur rappel d'impôt (cf. supra consid. 4.3) ne signifie pas que toute autre solution serait exclue dans le cadre d'un examen limité à l'arbitraire (cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9.2).

E. 4.5

Par ailleurs, l'argument des recourants selon lequel le changement de pratique opéré par l'Administration cantonale genevoise et confirmé par la Cour de justice dans l'arrêt attaqué, par rapport à la pratique prévalant jusqu'alors et avalisée par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_258/2017 du 2 juillet 2018, constituerait une violation de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.) ne saurait être suivi. D'une part, cette nouvelle pratique avait déjà été confirmée par la Cour de justice préalablement à l'arrêt attaqué (cf. p. ex. ATA 1369/2021 du 14 décembre 2021 consid. 7g, confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9). D'autre part, une modification de pratique ou de jurisprudence ne contrevient pas au droit à la protection de la bonne foi et à l'interdiction de l'arbitraire lorsqu'elle s'appuie sur des raisons objectives (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2; ATF 122 I 57 consid. 3c/aa). En l'espèce, le raisonnement de la Cour de justice repose sur des motifs objectifs tirés du texte des art. 27 al. 1 LPGIP et 1 (recte: 3) OEI et des principes généraux de droit fiscal qui suffisent à justifier la nouvelle interprétation.

E. 4.6

Il ressort de ce qui précède que la Cour de justice n'est pas tombée dans l'arbitraire en considérant que les intérêts moratoires relatifs au rappel d'impôt pour l'IFD 2011 devaient être déduits du revenu des contribuables à compter du moment où ils étaient échus, étant précisé que le terme d'échéance correct est le 31 mars 2012.

E. 4.7

Le recours est donc rejeté en ce qu'il concerne l'IFD 2011. II. Impôt cantonal et communal

E. 5.1

En vertu de l' art. 9 al. 1 LHID , les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les déductions générales sont les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 7 et 7a, augmenté d'un montant de 50 000 fr. (art. 9 al. 2 let. a LHID). La teneur de l' art. 9 al. 1 et 2 let. a LHID est identique à celle de l' art. 33 al. 1 let. a LIFD . Il s'ensuit que ces deux dispositions doivent être lues de la même manière, ce qui n'est du reste pas contesté.

E. 5.2

L'art. 34 let. a de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RSGE D 3 08) prévoit que "sont déductibles les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de 50'000 fr., à l'exclusion des intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique la touchant de près ou ayant une participation déterminante à son capital et dont les conditions diffèrent de façon importante des clauses habituellement convenues dans les relations d'affaires entre tiers". La teneur de cette disposition diffère partiellement de celle des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 9 al. 2 let. a LHID en ceci que les intérêts passifs déductibles doivent être "échus". Cette différence rédactionnelle n'emporte cependant pas de traitement légal différent puisque l'ajout de l'adjectif "échus" correspond au véritable contenu des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 9 al. 2 let. a LHID (cf. supra consid. 4; arrêt 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 6.2).

E. 5.3

Eu égard à la période fiscale dans laquelle les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt prévus par l'art. 34 let. a LIPP doivent être déduits du revenu soumis à l'ICC, la Cour de justice s'est fondée sur les art. 12 et 27 LPGIP/GE. A teneur de l'art. 12 LPGIP/GE, intitulé "Terme général d'échéance", les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale. L'art. 27 al. 1 LPGIP/GE, précité, prévoit quant à lui qu'en cas de rappels d'impôt relatifs à des impôts périodiques, l'intérêt moratoire commence à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée, jusqu'à la notification du rappel d'impôt. La Cour de justice a donc estimé que les intérêts moratoires relatifs au rappel d'impôt pour l'ICC 2011 étaient échus au 31 mars de l'année civile qui suivait l'année fiscale, soit au 31 mars 2012, de sorte qu'ils ne pouvaient pas être déduits des revenus imposables de l'ICC pour la période fiscale 2011. Quant aux intérêts moratoires relatifs au rappel d'impôt pour l'ICC 2012, ils ne pouvaient être déduits des revenus imposables pour la période 2012, étant précisé que seules ces deux périodes sont litigieuses.

E. 5.4

Il ressort des dispositions cantonales précitées qu'en matière d'impôt cantonal et communal, la législation genevoise sur la déductibilité des intérêts moratoires sur rappel d'impôt est calquée sur la LIFD. Les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2011 sont donc valables également en matière d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2011 et 2012, de sorte que le raisonnement de la Cour de justice doit être confirmé.

E. 5.5

Le recours est donc rejeté en ce qu'il concerne l'ICC 2011 et 2012.

E. 6

Compte tenu de l'issue du litige, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF) solidairement entre eux (art. 66 al. 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 4 LTF).

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