

BGer 9C_684/2022 vom 8. März 2023

Bundesgericht, 2023-03-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_684_2022

FR: TF 9C_684/2022 du 8 mars 2023

IT: TF 9C_684/2022 del 8 marzo 2023

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public - portant sur la prétention du canton de Genève au paiement d'un intérêt compensatoire négatif de 53'913 fr. 45 (relevé de compte du 7 décembre 2020 ICC 2015/2) - par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Le recours a par ailleurs été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 LTF).

Même si le mandataire a indiqué que le recours était formé par B.A._____ et A.A._____, il n'a cependant signé le recours que "pour le recourant", en produisant une procuration signée par le conjoint. Par ailleurs, B.A._____ n'a pas été partie à la procédure devant la Cour de justice, alors que l' art. 89 al. 1 let. a LTF l'impose en principe pour qu'elle puisse se voir accorder la qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral. Toutefois, il ressort du jugement du TAPI du 30 août 2021 (art. 105 al. 2 LTF) que A.A._____ et B.A._____ se sont séparés en mars 2012. Dès lors, la présomption légale de représentation (cf. art. 3 al. 3 et 40 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; cf. art. 16 al. 1 et 2 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc; RS/GE D 3 17]; cf. arrêt 2C_141/2019 du 9 mai 2019 consid. 3), ne saurait trouver application en l'espèce. Le recours de B.A._____ doit dès lors être déclaré irrecevable.

E. 1.2

Le Tribunal fédéral statue en principe 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). Le recourant 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 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

Eu égard à l'exigence de motivation contenue à l' art. 42 al. 1 et 2 LTF , le Tribunal fédéral n'examine en principe que les griefs soulevés (ATF 142 III 364 consid. 2.4 et les références). Le recourant doit par conséquent discuter les motifs de la décision entreprise et indiquer précisément en quoi il estime que l'autorité précédente a méconnu le droit (ATF

146 IV 297 consid. 1.2; 142 I 99 consid. 1.7.1; 142 III 364 consid. 2.4 et la référence). Le Tribunal fédéral ne connaît par ailleurs de la violation de droits fondamentaux que si un tel grief a été expressément invoqué et motivé de façon claire et détaillée par le recourant ("principe d'allégation", art. 106 al. 2 LTF ; ATF 146 IV 114 consid. 2.1; 144 II 313 consid. 5.1).

Au regard de l'exigence de motivation selon laquelle il doit exister un lien entre la motivation et la décision attaquée, on constate qu'une partie du mémoire de recours (p. 6 à 10) consiste à reprendre devant le Tribunal fédéral, mot pour mot, la même motivation que celle présentée devant l'instance inférieure (recours cantonal, p. 7 à 11). Le lien précité fait dès lors défaut, de sorte que le recours est en partie inadmissible sous l'angle de l'art. 42 al. 2 LTF (ATF 134 II 244 consid. 2.3).

E. 1.3

Hormis pour l'imposition à la source (cf. art. 49 LHID), la LHID ne prévoit d'harmonisation ni pour la perception, ni pour le remboursement des impôts pour les impôts cantonaux et communaux. C'est par conséquent uniquement le droit cantonal qui règle cette question (arrêt 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 consid. 5.1 et les références). Or, sauf dans les cas cités expressément à l'art. 95 LTF , le recours devant le Tribunal fédéral ne peut pas être formé pour violation du droit cantonal en tant que tel. Il est certes possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal ou communal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou contraire à d'autres droits constitutionnels. Appelé à revoir l'application d'une norme cantonale sous l'angle de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci apparaît insoutenable ou en contradiction manifeste avec la situation effective, ou encore si elle a été adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. Lorsque l'interprétation défendue par l'autorité cantonale ne se révèle pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, elle est confirmée, même si une autre solution paraît également concevable, voire préférable. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 143 I 321 consid. 6.1).

E. 1.4

Conformément à l'art. 42 al. 1 LTF , le recours doit contenir des conclusions, c'est-à-dire indiquer quels sont les points du dispositif de l'arrêt attaqué qui sont contestés et quelles sont les modifications demandées (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3). En matière fiscale, les conclusions ne doivent pas obligatoirement être chiffrées, mais doivent être suffisamment précises pour permettre de déterminer ce que conteste le contribuable (cf. arrêts 2C_195/2020 du 18 mars 2021 consid. 1.2; 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 1.4). Des conclusions insuffisantes ont en principe pour conséquence l'irrecevabilité du recours (cf. ATF 134 III 235 consid. 2; 133 III 489 consid. 3.3). L'application du principe de la confiance impose toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, et l'interdiction du formalisme excessif commande de ne pas se montrer trop strict, en particulier en droit public, dans la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêt 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 1.5).

En l'espèce, le contribuable demande l'annulation de l'arrêt entrepris et une constatation du caractère erroné du relevé de compte ICC 2015/2, ce qui constitue une conclusion en principe irrecevable, puisque les conclusions en constatation ne peuvent être prises qu'à titre subsidiaire lorsque des conclusions au fond ne sont pas admissibles (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7). Il demande en outre que le "Département des finances émette un nouveau relevé de compte conforme au droit". Or cette conclusion imprécise serait en principe également irrecevable, dans la mesure où le recourant ne détaille pas ce qui serait pour lui "conforme au droit" et ne demande pas une modification du dispositif attaqué. On comprend toutefois à la lecture du mémoire de recours que le contribuable conclut, pour l'année fiscale 2015, à ce que la différence entre les montants versés à titre provisoire pour la période fiscale 2015 et l'impôt fixé dans le bordereau de taxation ne soit pas soumise à un intérêt compensatoire négatif en matière d'ICC. Il sera donc entré en matière sur le recours.

E. 2

Le litige a trait à l'obligation du recourant de s'acquitter des intérêts compensatoires négatifs de 53'913 fr. 45 réclamés dans le décompte final ICC 2015/2 daté du 7 décembre 2020.

E. 3.1.1

La loi genevoise du 26 juin 2008 relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP; RSGE D 3 18) prévoit à son art. 14 al. 1 que si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un intérêt compensatoire.

Selon l'art. 16 al. 1 du règlement du 1

er décembre 2008 relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (RPGIP; RSGE D 3 18.01), le contribuable déclare, lors du paiement, quelle dette il entend acquitter en utilisant les BVR qui lui sont remis pour le paiement ou en communiquant au département les informations utiles à cet effet. L'art. 16 al. 2 RPGIP prévoit que faute de déclaration de sa part, le paiement s'impute sur la dette exigible; si plusieurs dettes sont exigibles, sur celle qui a donné lieu aux premières poursuites contre le débiteur; s'il n'y a pas eu de poursuites, sur la dette échue la première. Si plusieurs dettes sont échues en même temps, l'imputation se fait sur la dette relative à la plus ancienne année ou période fiscale.

E. 3.1.2

L'art. 30 al. 1 LPGIP prévoit qu'à l'exception des montants de peu d'importance qui sont portés en compte, le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force, pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation, au sens de l'article 33, n'existe. L'art. 30 al. 2 LPGIP précise que le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités du remboursement.

Sous le titre marginal "Remboursement d'office", l'art. 19 RPGIP a la teneur suivante: Le remboursement a lieu, par virement, sur le compte bancaire ou postal désigné par le contribuable. A défaut d'indications fournies par le contribuable, le remboursement est effectué par les autres moyens de paiement en usage (al. 1). Le contribuable peut demander que les montants remboursables d'office soient portés en compte. Il doit en faire la demande dans les 10 jours à compter de la notification du bordereau de taxation ou du décompte final (al. 2).

E. 3.2

S'appuyant sur ces dispositions de droit cantonal, la Cour de justice a retenu que les paiements effectués par le contribuable au moyen de bulletins de versement avaient été valablement pris en compte par l'Administration fiscale dans les comptes ICC correspondants aux diverses périodes fiscales en application de l'art. 16 al. 1 RPGIP, de sorte qu'il n'y avait pas besoin de recourir à l'art. 16 al. 2 RPGIP. De plus, faute d'avoir reçu une demande du contribuable visant à créditer les montants de 705'615 fr. 60 et de 201'953 fr. 50 (issus des décomptes respectifs ICC 2012 et ICC 2014) sur son compte ICC 2015, l'administration fiscale était tenue de lui rembourser d'office ces montants. A cet égard, le fait que l'intimée n'a pas attendu un délai de 10 jours ou de 30 jours suivant la notification des décomptes n'avait aucune influence, puisque le recourant n'avait de toute façon fait aucune déclaration dans ces délais. En outre, les conditions pour procéder à une compensation n'étaient pas réunies et il n'existait en l'espèce aucune obligation pour l'administration de reporter spontanément les montants à rembourser au contribuable sur les comptes ICC qui présentaient un découvert.

E. 4.1

Le recourant se plaint tout d'abord de l'établissement arbitraire des faits, en ce que la Cour de justice aurait omis de constater qu'il avait déposé en avril 2016 une réclamation au sujet de deux décomptes finaux relatifs à l'année 2011 et qu'il avait fait l'objet d'une taxation ordinaire et d'une taxation pour personne hors canton. Pour le contribuable, si la Cour de justice avait constaté de tels faits, elle en aurait tiré la conséquence qu'il avait "la volonté de faire valoir l'imputation d'un paiement sur une dette exigible avant tout remboursement". Cet argument tombe à faux. En effet, l'instance inférieure a considéré sans arbitraire que la réclamation invoquée avait trait à la taxation de l'année 2011 et sortait du cadre du litige concernant le décompte final ICC 2015/2, de sorte que les premiers juges n'ont pas omis de constater ce fait, mais en ont tiré une conclusion juridique différente de celle voulue par le recourant. De plus et contrairement à ce qu'affirme celui-ci, le fait que l'Administration fiscale "savait que la problématique de l'attribution des sommes versées par le contribuable avait une grande importance" - ce qui démontrerait selon lui la mauvaise foi de l'intimée lorsqu'elle "attribue à son gré les montants dont elle dispose du contribuable" - est dénué de pertinence. En effet, le droit genevois prévoit qu'une déclaration expresse du contribuable doit intervenir concernant l'imputation des paiements (art. 16 RPGIP; supra consid. 3.1.1). A cet égard, le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il prétend que l'instruction qu'il avait donnée dans sa réclamation du 23 avril 2016 en relation avec les relevés de compte "ICC 2011/1 et ICC 2011/2" "valait pour le futur également", dans la mesure où aucun élément dans la réclamation précitée ne permet de retenir une telle conclusion. Le grief lié à l'établissement arbitraire des faits par la cour cantonale doit donc être écarté.

E. 4.2

Le recourant reproche ensuite à la Cour de justice une "mauvaise application du droit cantonal" ainsi qu'une violation arbitraire de celui-ci, une violation de l'interdiction du formalisme excessif, du principe de la bonne foi et du principe de la proportionnalité.

E. 4.2.1

Lorsque le recourant se contente d'affirmer que les sommes de 705'615 fr. 60 et de 201'953 fr. 50 que l'intimée "détenait encore" auraient dû être portées au crédit du compte ICC 2015 en vertu de l'art. 16 al. 2 RPGIP, il n'explique pas en quoi l'instance précédente aurait

arbitrairement interprété puis appliqué cette disposition. A défaut d'un grief motivé conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 1.2), le Tribunal fédéral n'a pas à s'écarter de la conclusion à laquelle est arrivée l'instance précédente sur ce point, à savoir que les paiements effectués au moyens des BVR ont été valablement pris en compte par l'Administration fiscale dans les comptes correspondants des diverses périodes fiscales en application de l'art. 16 al. 1 RPGIP, de sorte que l'art. 16 al. 2 RPGIP n'était pas applicable en l'espèce. On ne décèle pas non plus en quoi l'utilisation d'un bulletin de versement émis par l'Administration fiscale pour procéder au paiement des acomptes pour une certaine période fiscale selon l'art. 16 al. 1 RPGIP constituerait un formalisme excessif, et ce d'autant plus que l'art. 16 al. 2 RPGIP permet expressément au contribuable de déclarer à l'administration fiscale comment il entend imputer les paiements aux dettes exigibles ou échues, ce que le recourant n'a précisément pas fait (supra consid. 4.1).

E. 4.2.2

Le recourant voit en outre un comportement contradictoire de l'administration et une violation du principe de la proportionnalité, dans la mesure où, alors qu'il disposait d'un délai de trente jours pour contester le relevé de compte, l'intimée avait "d'ores et déjà décidé de rembourser immédiatement le solde dû pour [le] priver [...] d'un report de ce solde sur une autre année fiscale". Cette argumentation, dont on peut douter du caractère suffisamment motivé dès lors qu'elle ne s'en prend pas au raisonnement de la cour cantonale (supra consid. 1.2), tombe à faux. En tout état de cause, le raisonnement de l'instance inférieure, selon lequel le fait que l'Administration fiscale n'a pas attendu l'écoulement du délai de dix jours prévu à l'art. 19 al. 2 RPGIP, ni celui de trente jours mentionné sur les divers décomptes n'était pas déterminant puisque le recourant n'avait entrepris aucune démarche dans ces délais, échappe à tout reproche sous l'angle de l'arbitraire. Il suffit de rappeler sur ce point que l'intimée a l'obligation de rembourser d'office les montants dus en vertu d'une décision entrée en force, conformément à l'art. 30 al. 1 LPGIP. Le recourant ne critique pas davantage de manière circonstanciée les considérations de la cour cantonale relatives à l'absence de réalisation des conditions qui auraient permis à l'Administration fiscale de compenser les montants qui lui ont été remboursés et le solde en sa défaveur ressortant du décompte ICC 2015. Il se contente en effet d'affirmer que l'Administration fiscale aurait dû choisir la compensation, afin de "porte[r] le moins [atteinte à ses intérêts] privés". Enfin, le recourant invoque une violation du principe de l'égalité de traitement, sans qu'il ne présente un début d'argumentation sur ce point, de sorte qu'il n'y a pas à examiner cet aspect.

E. 5

Il s'ensuit que le recours doit être entièrement rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 6

Succombant, le recourant doit supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).