

# **GE\_GERICHTE ATA/1369/2021 vom 14. Dezember 2021**

GE Cour de justice, 2021-12-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1369\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1369_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1369/2021 du 14 décembre 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/1369/2021 del 14 dicembre 2021

## **Regeste**

Résumé: recours successifs du fisc genevois et des contribuables (époux) contre le jugement du TAPI, lequel a très partiellement admis le recours interjeté devant lui par les contribuables. Le mari ayant déjà bénéficié, par l'application de la lex mitior, des effets de la dénonciation spontanée non punissable, sa nouvelle dénonciation ne peut valoir première dénonciation spontanée non punissable et doit ainsi être assortie d'amendes, lesquelles ne peuvent être déduites de la fortune des époux dans les années concernées par le rappel d'impôt. La façon dont l'administration fiscale a déduit du revenu et de la fortune des contribuables les intérêts résultants des rappels d'impôts ne viole pas le principe d'étanchéité des exercices fiscaux et est conforme au droit. Il n'y a dès lors pas lieu de modifier le montant des dettes admises en déduction de la fortune des contribuables. La pratique antérieure du fisc genevois de ne pas admettre la déduction des dettes résultant des rappels d'impôt n'est pas considérée comme une erreur manifeste. Dès lors, la déduction – dans la fortune imposable des contribuables au 31 décembre des années 2008 et 2009 – des dettes résultant d'un premier rappel d'impôt ne peut être admise, celles-ci ne faisant pas l'objet du second rappel d'impôt. Recours des contribuables rejeté et recours du fisc genevois admis.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 1 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 14/26 - A/891/2020 2) a. Le litige porte sur la procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2017, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2008 à 2017. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2008 à 2009, ainsi que la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dans leur teneur lors des périodes fiscales en cause. Pour les années 2010 à 2017, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application.

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b). a) Recours des contribuables 3)

Les recourants soutiennent que la dénonciation spontanée qu'ils ont déposée le 5 septembre 2018 constitue la première dénonciation spontanée non-punissable de l'époux, de sorte que ce dernier devrait être exempté de toute amende en lien avec sa soustraction d'impôt.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a),

- 15/26 - A/891/2020 qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et (let. c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

Les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. Dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2010, l'art. 175 al. 3 LIFD prévoyait que lorsque le contribuable dénonçait spontanément la soustraction, avant que l'autorité fiscale en eût connaissance, l'amende était réduite au cinquième de l'impôt soustrait.

c. Selon le message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, les personnes physiques et morales ne pourront bénéficier d'une dénonciation spontanée non punissable qu'une fois au cours de leur existence à partir de l'entrée en vigueur des modifications légales, soit le 1er janvier 2010 (FF 2006 8347, 8361 ch. 1.5.2). La dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une fois car, sinon, le contribuable pourrait se dénoncer spontanément à intervalles réguliers et échapperait ainsi à toute peine (FF 2006 8347, 8370 ch. 2.2.1).

D'après la doctrine, le contribuable qui dénonce spontanément et pour la première fois depuis le 1er janvier 2010 une soustraction d'impôt avant que les autorités fiscales n'en aient connaissance ne paie plus d'amende, mais uniquement le rappel d'impôt avec les intérêts moratoires (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 48 ad art. 175).

d. Est jugé d'après le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) quiconque commet un crime ou un délit après l'entrée en vigueur de ce code (art. 2 al. 1 CP). Le CP est aussi applicable aux crimes et aux délits commis avant la date de son entrée en vigueur si

l'auteur n'est mis en jugement qu'après cette date et si le présent code lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l'infraction (al. 2).

Les dispositions générales du CP sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP), ce qui n'est pas le cas de la LIFD. Par ailleurs, les dispositions générales du CP sont applicables à la troisième partie de la LPFisc, laquelle contient notamment les dispositions relatives à la soustraction d'impôt et à la dénonciation spontanée (art. 69 et 82 LPFisc).

- 16/26 - A/891/2020

L'art. 2. al. 1 CP consacre le principe général de la non-rétroactivité de la loi pénale nouvelle. L'alinéa 2 y déroge et prévoit l'application rétroactive de la loi nouvelle aux actes commis avant son entrée en vigueur lorsque le droit nouveau est plus favorable à l'auteur que l'ancien. La *lex mitior* vise à tenir compte des changements législatifs favorables à l'auteur pour ne plus le sanctionner par des peines que l'État, et la collectivité qu'il représente, considèrent désormais comme excessives (ACEDH Scoppola c. Italie [Grande Chambre] précité, § 108 ; Nathalie DONGOIS/Kastriot LUBISHTANI, op. cit., n. 3 ad. art. 2 CP).

e. Le principe de la bonne foi, selon lequel chacun est tenu d'exercer ses droits et d'exécuter ses obligations selon les règles de la bonne foi (art. 2 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ne protège pas le justiciable qui agit de manière contradictoire (art. 2 al. 2 CC ; ATA/732/2020 du 6 août 2020). 4)

En l'espèce, le TAPI a considéré que le recourant avait déjà bénéficié, par l'application de la *lex mitior*, des effets de la dénonciation spontanée non punissable, de sorte que sa dénonciation du 5 septembre 2018 ne pouvait valoir première dénonciation spontanée non punissable.

Le recourant soutient qu'il n'a pas commis de soustraction d'impôt pour les périodes faisant l'objet du premier rappel d'impôt, antérieures au 1er janvier 2010. Dès lors qu'une procédure de rappel d'impôt était indépendante d'une procédure pénale, il devait bénéficier des effets de la dénonciation spontanée non punissable en lien avec sa dénonciation du 5 septembre 2018.

Le recourant ne peut être suivi. Certes, les discussions avec le fisc sur la qualification de la créance relative à l'avoir de prévoyance liechtensteinois ont commencé avant 2010. Toutefois, le recourant reconnaît qu'il a procédé à une dénonciation spontanée à la suite de ces discussions, en remplissant et signant en octobre 2010 une formule de demande pour dénonciation spontanée non punissable. Il n'a pas contesté l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et de soustraction d'impôt. Sa dénonciation spontanée d'octobre 2010 a été traitée comme telle et mentionnait expressément les dispositions légales relatives à la soustraction consommée (art. 175ss LIFD). Dès lors qu'il a commis la soustraction d'impôt avant le 1er janvier 2010, ce n'est que par l'application de la *lex mitior* qu'il a été exempté de toute peine et s'est vu accorder les avantages des nouvelles dispositions légales ; à défaut, il aurait dû payer une amende réduite au cinquième de l'impôt soustrait. Ainsi, les bordereaux de taxation comportant les rappels d'impôt ne prévoyaient aucune amende, le recourant ayant été mis au bénéfice de la non-punissabilité prévue par le nouveau droit pour les dénonciations spontanées, conformément à sa demande. En prétendant désormais qu'il n'avait pas encore bénéficié des effets d'une dénonciation spontanée, le recourant adopte

une attitude contradictoire, qui ne saurait être protégée. Dans ces conditions, il a déjà bénéficié des effets de la dénonciation spontanée non punissable et ne saurait ainsi s'en prévaloir à nouveau.

- 17/26 - A/891/2020

Dès lors, l'AFC-GE a correctement appliqué le droit en retenant que le courrier du recourant du 5 septembre 2018 constituait une seconde dénonciation spontanée, qui ne pouvait bénéficier de la non-punissabilité. 5)

Les recourants estiment que les intérêts résultant des rappels d'impôt doivent être déduits de leur revenu et de leur fortune pour chaque année fiscale concernée par ces rappels, soit de 2008 à 2017. Ils prétendent également que les intérêts sur rappel d'impôt n'auraient pas dû être déduits pour les périodes fiscales 2018 et 2019.

Ils demandent également la déduction des dettes résultant du rappel d'impôt, ceci en tenant compte des corrections qu'il conviendrait d'apporter aux montants déductibles à titre d'intérêts moratoires sur rappels d'impôt.

a. En matière d'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). Selon l'art. 33 al. 1 let. a LIFD sont déduits du revenu les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-. Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers. 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).

En droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 1 aLIPP-IV et 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8 aLIPP-V et 29 à 37 LIPP (art. 1 aLIPP-V et 28 LIPP). Sont déductibles les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de CHF 50'000.-, 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 (art. 6 al. 1 aLIPP-V et 34 let. a LIPP).

b. Selon l'art. 13 al. 1 LHID, 1 aLIPP-III et 46 LIPP, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette.

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du

- 18/26 - A/891/2020 créancier (art. 13 al. 1 let. a LIPP-III et 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 13 al. 2 aLIPP-III et 56 al. 2 1ère phr. LIPP). Les dettes de rappel d'impôt peuvent être déduites de la fortune brute même si elles ne sont pas encore chiffrées à la date déterminante ; elles sont dues en vertu

de la loi (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1 et les références citées).

Selon l'art. 17 al. 1 LHID, dans sa teneur à compter du 1er janvier 2014, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale.

Les art. 4 al. 1 a LIPP-III et 49 LIPP prévoient que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. 6)

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a ; ATA/1470/2017 du

#### **E. 14**

novembre 2017 consid. 5d ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177). 7) a. Dans l'arrêt 2C\_1172/2014 précité, le Tribunal fédéral a considéré qu'étant née et effective pour les périodes fiscales 2001 à 2009, la dette relative aux rappels d'impôt pour les années 2001 à 2009 et aux intérêts y relatifs grevait la fortune imposable des recourants pour la période fiscale 2010, laquelle n'avait pas encore été taxée de manière définitive, et pouvait être déduite de leur fortune imposable au 31 décembre 2010, ce quand bien même les bordereaux relatifs à la procédure de rappel d'impôt leur avaient été notifiés le 19 janvier 2012.

b. Dans l'arrêt 2C\_258/2017 précité, le Tribunal fédéral s'est penché sur la problématique de la déduction des intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôt dus par le contribuable, s'agissant tant de l'impôt sur le revenu (IFD et ICC) que de l'impôt sur la fortune (ICC).

Il a d'abord établi que les intérêts moratoires étaient déductibles du revenu en relevant que, même s'ils constituaient une catégorie d'intérêts passifs particulière, les intérêts relatifs aux rappels d'impôt avaient pour but de compenser

- 19/26 - A/891/2020 le fait que la somme due au titre de rappel d'impôt n'avait pas été payée au moment où elle aurait dû l'être, faute de taxation complète à l'époque, mais seulement plus tard, dans le cadre de la procédure de rappel en question. En ce sens, ils étaient en lien avec la dette pécuniaire découlant du rappel d'impôt et devaient pouvoir être déduits du revenu du contribuable (consid. 6.6). Il a relevé que pour définir la période fiscale durant laquelle pouvait intervenir la déduction, la chambre administrative s'était fondée sur le point de départ des intérêts litigieux, tandis que l'AFC-GE soutenait qu'il fallait prendre en considération l'échéance de ceux-ci. Le Tribunal fédéral a d'abord relevé que ni la LIFD ni la LHID ne donnaient d'indication précise sur la période fiscale dans laquelle pouvaient être déduits les intérêts moratoires relatifs à la dette de rappel d'impôt. Il

fallait donc laisser en ce domaine une marge de manœuvre aux cantons, le Tribunal fédéral n'examinant la solution adoptée par les instances cantonales que sous l'angle de l'arbitraire. Le droit cantonal, notamment les art. 23 et 27 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), prévoyait un système inspiré du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. D'après ce principe, tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause étaient déterminants pour la taxation de cette période. Pour chacune des périodes fiscales en cause, le contribuable devait s'acquitter d'une somme au titre de rappel d'impôt et d'intérêts moratoires y relatifs. Ces derniers, qui commençaient à courir trente jours après le terme initial d'échéance de l'impôt pour l'IFD, respectivement dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée pour l'ICC, étaient donc directement liés au montant du rappel d'impôt dû par l'intéressé pour chaque période fiscale en cause. Partant, sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, il n'était pas insoutenable d'admettre que le contribuable pouvait les déduire de son revenu dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les rappels d'impôt. Le fait que les intérêts litigieux n'aient été exigés par l'autorité fiscale qu'au moment de procéder aux rappels d'impôt n'y changeait rien, dans la mesure où ceux-ci avaient déjà commencé à courir en fonction du terme d'échéance de chaque année concernée par les rappels d'impôt. Cette particularité, propre aux intérêts dus sur les rappels d'impôt, était à la base de ce raisonnement, qui n'est pas arbitraire (consid. 6.8).

Le Tribunal fédéral a par la suite relevé que la question du point de départ de la déductibilité des intérêts relatifs aux rappels d'impôt s'agissant de la fortune n'était pas non plus résolue par le droit fédéral. Les cantons disposaient ainsi d'une marge de manœuvre en ce domaine et il n'examinait la solution adoptée par les instances cantonales que sous l'angle de l'arbitraire. Les intérêts litigieux étant directement liés aux montants dus au titre de rappel d'impôt sur la fortune pour chaque période fiscale en cause, il n'était pas insoutenable, sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, d'admettre que le contribuable pouvait les déduire de sa fortune dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les

- 20/26 - A/891/2020 rappels d'impôt. Le fait que les décisions de rappel d'impôt aient été notifiées en 2014 seulement et que les intérêts litigieux n'étaient donc pas échus lors des années fiscales 2004 à 2011 n'y changeait rien, dans la mesure où l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à la déductibilité de celle-ci (consid. 7.4).

c. Dans un arrêt subséquent, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion qu'il n'était pas non plus insoutenable de retenir, comme l'avaient fait les autorités soleuroises, que les intérêts relatifs aux rappels d'impôt pouvaient être déduits seulement au cours de la période fiscale durant laquelle l'impôt ultérieur avait été établi, soit lors de la notification de la décision de rappel d'impôt, dès lors que les cantons disposaient d'une marge de manœuvre à ce sujet (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.4 et suivant).

d. Plus récemment encore, le Tribunal fédéral a relevé que les deux approches genevoise et soleuroise étaient autorisées par le droit fiscal harmonisé et constitutionnellement défendables, sauf si le droit cantonal en ordonnait expressément autrement. Il a ainsi relevé que si le canton de Schwyz donnait la préférence au « modèle soleurois », le droit fédéral ne s'y opposait pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5).

e. Dans un arrêt du 11 juin 2019 (2C\_925/2017), le Tribunal fédéral a relevé que le système choisi par le législateur genevois consistant à retenir que les intérêts moratoires étaient dus à l'échéance du 30ème jour suivant le terme initial d'échéance de l'impôt pour l'IFD était également celui préconisé par la doctrine récente (Silvia HUNZIKER/Isabelle MAYER-KNOBEL, dans : Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Komm. DBG, 3ème éd. 2017, n. 9 ad art. 33 LIFD p. 784).

f. Il ressort des précédents considérant que le Tribunal fédéral considère que les intérêts moratoires peuvent – et non doivent – être déduits dans chaque période fiscale sur lesquelles portent les rappels d'impôt. Il n'impose pas cette manière de procéder aux cantons, lesquels bénéficient d'une marge de manœuvre sur la question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_258/2017 précité consid. 6.8.1).

- 21/26 - A/891/2020

g. En l'espèce, les éléments pertinents pour la résolution de cette question sont présentés dans le tableau ci-après : Année fiscale Intérêts moratoires dus (en CHF) Montant admis en déduction (en CHF)

ICC	IFD	ICC	IFD	2008	48'096.90	2'079.79	0	0	2009	65'632.40	10'910.83	2'161.65	189.2	
2010	68'268.69	15'809.27	6'031.46	1'206.13	2011	66'904.68	14'160.23	10'581.01	3'161.74	2012	63'054.58	13'379.24	20'603.62	4'616.32
2013	51'848.90	11'077.27	41'230.03	6'671.59	2014	38'841.81	8'243.21	51'595.69	8'744.09	2015	27'407.15	5'444.68	61'426.69	10'675.26
2016	15'995.72	3'462.49	70'650.80	12'359.57	2017	6'974.75	1'542.35	68'263.33	13'859.96	2018	0	0	74'269.29	15'180.11
2019	0	0	46'212.00	9'445.40										

Il ressort de ce tableau que les intérêts dus par le contribuable pour les périodes concernées par le rappel d'impôt s'élèvent à CHF 539'134.94, alors que les déductions admises par l'administration sur les périodes 2009 à 2019 se chiffrent également à CHF 539'134.94, et non à CHF 82'123.- comme le prétendent les recourants.

Ces derniers demandent à ce que les intérêts moratoires relatifs au rappel d'impôt soient déduits dans chaque période fiscale sur lesquelles portent le rappel d'impôt, soit de 2008 à 2017. En d'autres termes, ils estiment que le montant de l'intérêt sur rappel d'impôt à l'année « N » devrait être déduit sur chaque année fiscale jusqu'à l'année 2017. Par exemple, le montant de l'intérêt qui court depuis l'année 2008 pour l'ICC, de CHF 51'491.20, devrait être déduit, de manière répétée, sur chaque période fiscale comprise entre 2008 et 2017. Il en irait de

- 22/26 - A/891/2020 même de tous les intérêts courant pour chaque année respective entre 2009 et 2017.

Ce raisonnement, qui concerne tant l'ICC que l'IFD, ne saurait toutefois être suivi. En effet, il est contraire au principe d'étanchéité des exercices fiscaux, dans la mesure où les déductions ne peuvent être admises que dans l'année au cours de laquelle les faits justifiant leur octroi se sont produits, en l'occurrence, pour les intérêts liés au rappel d'impôt, dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée (art. 27 al. 1 LPGIP), soit le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale pour l'ICC (art. 12 al. 1 LPGIP) et le 1er mars de l'année suivant la période fiscale concernée pour l'IFD (art. 1 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct du 10 décembre 1992 - RS 642.124).

De plus, il impliquerait que le montant admis en déduction pour l'ICC (soit CHF 3'017'029.35 selon le calcul des recourants) serait beaucoup plus élevé que le montant total des intérêts sur rappels d'impôt (CHF 539'134.94).

Il convient dès lors de déterminer si la déduction des intérêts sur rappel d'impôt effectuée par l'administration est conforme au droit.

Bénéficiant d'une marge de manœuvre dans ce domaine, l'administration a déduit les intérêts relatifs au rappel d'impôt sur les années de taxation 2009 à 2019. Elle explique que le montant des intérêts sur rappel d'impôt concernant l'année N (depuis 2008), qui couraient du 1er mars pour l'IFD, respectivement du 31 mars pour l'ICC, de l'année « N + 1 » jusqu'au 31 décembre de l'année « N + 1 », a été déduit du revenu sur la période fiscale « N + 1 ». Cette façon de procéder est conforme au droit ainsi qu'au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, dans la mesure où les déductions ont été admises dans l'année fiscale qui a suivi l'année à partir de laquelle les intérêts ont commencé à courir. Dès lors, aucun intérêt sur le rappel d'impôt afférent à l'année 2008 n'était échu avant 2009, ce qui, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, explique pourquoi aucune déduction n'a été admise à ce titre en 2008. Par ailleurs, le fait que les intérêts ne soient pas échus au 31 décembre de chaque année visée par le rappel d'impôt, mais le jour de la notification des bordereaux, n'y change rien car la date d'échéance des intérêts permet uniquement, dans ce cadre, de déterminer jusqu'à quand les intérêts sont calculés. Ainsi, contrairement à ce que prétendent les recourants, il ne saurait être question de calquer le montant des intérêts déductibles sur la période de calcul de ceux-ci, ce qui irait précisément à l'encontre du principe d'étanchéité.

L'administration a également admis en déduction deux montants sur les années 2018 et 2019, bien que celles-ci ne portent pas sur les périodes du rappel d'impôt. Ceci ne saurait toutefois consacrer une quelconque violation du droit dans la mesure où cette déduction suit le principe selon lequel les déductions sont admises dans l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions

- 23/26 - A/891/2020 se sont produits. En l'occurrence, il s'agit à nouveau de l'année fiscale qui a suivi les années à partir desquelles les intérêts ont commencé à courir, soit 2017 et 2018.

Par ailleurs, les déductions admises sur les années 2009 à 2019 étant équivalentes au total des intérêts moratoires supportés par les recourants, soit à leur charge économique, elles sont conformes au principe d'imposition selon la capacité contributive du contribuable.

Dans ces conditions, les déductions admises à titre d'intérêts moratoires sur le rappel d'impôt, tant pour l'impôt sur le revenu que pour celui sur la fortune, sont conformes au droit. Il n'y a dès lors pas lieu de modifier le montant des dettes admises en déduction dans la fortune des recourants par l'administration.

Le recours sera rejeté sur ces points. 8)

Les recourants demandent la déduction des amendes dans la période fiscale au cours de laquelle les bordereaux d'amende entreront en force.

Dès lors que les amendes ne seront exigibles que lors de l'entrée en force de la condamnation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 12.2), laquelle sera postérieure aux années 2008 à 2017, cette conclusion, exorbitante à l'objet du litige, est par conséquent irrecevable. b) Recours de l'AFC-GE 9)

L'autorité recourante estime que le TAPI n'aurait pas dû admettre la déduction, dans la fortune imposable des recourants au 31 décembre des années 2008 et 2009, des dettes résultant du premier rappel d'impôt augmentées des intérêts échus au 31 décembre des années précitées.

a. Le rappel d'impôt, réglé aux art. 151 ss LIFD et 59 ss LPFisc, 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. À cet égard, les dispositions précitées envisagent en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les références citées).

Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition

- 24/26 - A/891/2020 insuffisante. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit 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. La détermination des faits et leur appréciation juridique antérieure restent déterminantes, qu'elles soient en faveur ou en défaveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7.1 et 7.2 et les références citées).

La question se pose toutefois de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel, ce point étant controversé en doctrine (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question, relevant toutefois que, dans la mesure où le rappel d'impôt constituait une nouvelle taxation, obéissant aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 et les références citées).

b. En l'espèce, le TAPI a relevé que, jusqu'à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1172/2014 précité, les autorités fiscales genevoises refusaient d'admettre la déduction des dettes résultant des rappels d'impôt d'une manière contraire au droit fédéral. Ainsi, pour des motifs d'équité et afin de permettre de rétablir une situation conforme au droit, il a admis la déduction, dans la fortune imposable des contribuables au 31 décembre des années 2008 et 2009, des dettes résultant du premier rappel d'impôt augmentées des intérêts échus au 31 décembre des années précitées.

Il convient dès lors de déterminer si le fait que les autorités fiscales genevoises refusaient d'admettre la déduction des dettes résultant des rappels d'impôt constitue une erreur manifeste justifiant la déduction précitée.

Une taxation erronée peut être modifiée au détriment du contribuable lorsque l'erreur des autorités fiscales est manifeste et pouvait être reconnue facilement par le contribuable. Lorsque, par inadvertance, l'autorité n'a pas pris en compte des faits importants qui ressortent du dossier, une révision de la taxation au détriment du contribuable se justifie pour autant qu'il s'agisse d'une omission évidente dont le contribuable doit s'apercevoir spontanément. Cette jurisprudence a été saluée par une partie de la doctrine, qui a cependant émis le souhait qu'elle soit également appliquée en faveur du contribuable. Cela signifie que tant un rappel qu'une révision facilités seraient admis lorsqu'une décision est entachée

- 25/26 - A/891/2020 d'une erreur de droit ou de fait manifeste et essentielle de l'autorité fiscale (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op.cit., n. 15 ad art. 151 et les références citées).

Il ressort de ce qui précède qu'une erreur de l'autorité fiscale en défaveur du contribuable doit être considérée comme manifeste lorsque, notamment, ce dernier peut s'en apercevoir lui-même. Il lui appartient alors de demander que la taxation soit reprise sur les points concernés par l'erreur manifeste.

Au moment où, en 2010, les bordereaux résultant du premier rappel d'impôt ont été notifiés aux contribuables, les autorités fiscales genevoises avaient pour pratique de ne pas admettre la déduction des dettes résultant des rappels d'impôt. Bien que jugée contraire au droit fédéral, cette pratique s'appliquait à l'ensemble des contribuables et ne peut dès lors être considérée comme une erreur manifeste, mais bien comme une appréciation juridique qui a été modifiée par la suite. Par ailleurs, si les recourants avaient considéré cette pratique comme telle, il leur appartenait de demander la déduction des dettes résultant du rappel d'impôt au moment de la notification des bordereaux, ce qu'ils n'ont pas fait. Dès lors, dans le cadre de la présente procédure et en l'absence d'erreur manifeste, ils ne peuvent demander la déduction, dans leur fortune imposable au 31 décembre des années 2008 et 2009, des dettes résultant du premier rappel d'impôt, celles-ci ne faisant pas l'objet du second rappel d'impôt.

Ce grief doit être admis.

Au vu de ce qui précède, le recours interjeté par les contribuables sera rejeté, tandis que celui de l'AFC-GE sera admis. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des contribuables, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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