

# **GE\_GERICHTE ATA/371/2025 vom 1. April 2025**

GE Cour de justice, 2025-04-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_371\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_371_2025)

FR: GE\_GERICHTE ATA/371/2025 du 1 avril 2025

IT: GE\_GERICHTE ATA/371/2025 del 1 aprile 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 9/22 - A/1360/2023

### **E. 2**

Quand bien même les recourants concluent formellement à ce que toutes les déductions réclamées soient acceptées, ils ne forment plus aucune critique dans leur recours au sujet de la prise en compte des frais bancaires. Cette question ne sera dès lors pas abordée dans le présent arrêt et il peut être renvoyé sur ce point au jugement attaqué (consid. 6 à 10), qui ne prête pas le flanc à la critique sur ce point.

### **E. 3**

Les recourants demandent une déduction de 20% sur la rente de prévoyance professionnelle du contribuable.

#### **E. 3.1**

En droit fiscal fédéral et cantonal, sont imposables tous les revenus provenant de l'AVS, de l'assurance invalidité (ci-après : AI) ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (art. 22 al. 1 LIFD ; art. 7 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 ; art. 25 al. 1 LIPP). D'après l'art. 22 al. 2 LIFD, sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre-passage.

#### **E. 3.2**

À titre transitoire, l'art. 204 al. 1 LIFD prévoit que les rentes et prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, qui commençaient à courir ou devenaient exigibles avant le 1er janvier 1987 ou qui reposaient sur un rapport de prévoyance existant déjà au 31 décembre 1986 et commencent à courir ou deviennent exigibles avant le 1er janvier 2002, sont imposables comme il suit : (let. a) à raison de trois cinquièmes, si les prestations (telles que dépôts, cotisations, primes) sur lesquelles se fonde la prétention du contribuable ont été faites exclusivement par le contribuable ; (let. b) à raison de quatre cinquièmes, si les prestations sur lesquelles se fonde la prétention du contribuable n'ont été faites qu'en partie par le contribuable, mais que cette partie forme au moins 20% des prestations et (let. c) entièrement, dans les autres cas. En d'autres termes, les rentes et

prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, qui commençaient à courir ou devenaient exigibles avant le 1er janvier 1987 ou qui reposaient sur un rapport de prévoyance existant déjà au 31 décembre 1986 et qui commencent à courir ou deviennent exigibles avant le 1er janvier 2002, sont imposables selon un barème progressif en fonction de l'importance des prestations (telles que dépôts, cotisations, primes) provenant du contribuable. L'art. 204 LIFD prévoit par conséquent une exception à l'imposition intégrale des revenus de la prévoyance professionnelle, en vertu de l'art. 22 al. 1 et 2 LIFD (ATA/585/2021 du 1er juin 2021 consid. 3a). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 204 LIFD ne s'applique qu'aux prestations provenant d'institutions de prévoyance inscrites dans le registre de la prévoyance professionnelle au sens de l'art. 48 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP -

- 10/22 - A/1360/2023 RS 831.40) ou de fondations et sociétés coopératives qui participent à l'application de la prévoyance en application de l'art. 331 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) et de l'art. 89bis du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), ainsi qu'aux comptes et polices de libre passage, à l'exclusion des prestations du troisième pilier A, soit de la prévoyance individuelle liée. Ainsi, les prestations versées par des assurances privées, stipulées dans des polices d'assurance-vie, n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 204 LIFD, celles-ci n'étant pas versées par des institutions de prévoyance ou des fondations et sociétés coopératives, qui participaient à l'application de la prévoyance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_830/2009 du 8 juin 2009 consid. 3.1 et 3.2). De même, l'art. 204 LIFD n'est pas applicable aux cas où sont en jeu des rentes versées par une institution de prévoyance étrangère et où la non-déductibilité des cotisations de l'assuré ne repose pas sur le fait que le droit fiscal suisse ne prévoyait pas une telle possibilité de déduction (en plus de la déduction générale des assurances), mais qu'il s'agissait de cotisations versées à une institution de prévoyance étrangère (ATF 150 II 202 consid. 5.3.2). En droit cantonal, l'art. 72 al. 2 LIPP prévoit que les rentes provenant de la prévoyance professionnelle, qui commençaient à courir avant le 1er janvier 1987 ou qui reposaient sur un rapport de prévoyance existant déjà au 31 décembre 1986 et commençaient à courir avant le 1er janvier 2002, sont, dès l'entrée en vigueur de la LIPP (soit le 1er janvier 2010), imposables comme il suit : let. a) à raison de 80%, si le contribuable a versé au moins 20% des cotisations sur lesquelles se fonde sa prétention ; (let. b) entièrement, dans les autres cas.

### **E. 3.3**

Dans l'ATA/585/2021 précité, la chambre de céans a retenu qu'une contribuable dont le rapport de prévoyance existait depuis le 8 septembre 1986, mais dont la rente de prévoyance n'a été versée qu'à compter du 1er mai 2003, à la suite de la fin des prestations de l'assurance-accidents, ne remplissait pas les conditions des art. 204 LIFD et 72 LIPP. Pour bénéficier de celles-ci, il eût fallu que le début du versement de la rente de la PP intervînt avant le 1er janvier 2002, ce qui n'était pas le cas (consid. 3f).

### **E. 3.4**

On doit cependant noter une différence entre les art. 204 al. 1 LIFD et 72 al. 2 LIPP, dès lors que cette dernière disposition ne contient que la deuxième condition « et commençaient à courir avant le 1er janvier 2002 », sans l'alternative « ou deviennent exigibles avant le 1er janvier 2002 » contenue à l'art. 204 al. 1 LIFD. Selon les travaux préparatoires, la version initiale reprenait le texte de l'art. 204 al. 1 LIFD (MGC 2007-2008/V A 4099) ; la

commission parlementaire a ainsi supprimé lors de ses travaux la condition alternative, sans toutefois s'en expliquer (MGC 2008-2009/IX A 11729 s.). Il convient de préciser que selon le Tribunal fédéral, la solution adoptée par le législateur fédéral à l'art. 204 LIFD ne s'impose pas aux cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_880/2008 du 28 avril 2009 consid. 5.4.1 ; voir aussi l'ATA/540/2008).

- 11/22 - A/1360/2023

### **E. 3.5**

Selon l'art. 13 al. 1 LPP, en matière de prestations de vieillesse, l'âge de référence dans la prévoyance professionnelle correspond à l'âge de référence fixé à l'art. 21 al. 1 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS - RS 831.10), soit 65 ans pour les hommes. L'assuré peut percevoir la prestation de vieillesse de manière anticipée à partir de 63 ans révolus et en ajourner la perception jusqu'à 70 ans au plus tard (art. 13 al. 2 LPP). Les institutions de prévoyance sont autorisées à prévoir un âge de perception moins élevé (que 63 ans) dans les limites prévues à l'art. 1 al. 3 LPP (art. 13 al. 3 LPP ; l'âge minimal en question est de 58 ans, art. 1i al. 1 de l'ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 18 avril 1984 - OPP2 - RS 831.441.1). Selon la jurisprudence (ATF 120 V 306) – et même sous l'empire de la LFLP (ATF 129 V 381) –, pour les institutions de prévoyance qui prévoient la possibilité d'une retraite anticipée, il faut entendre par survenance du cas d'assurance vieillesse non pas le fait d'atteindre la limite d'âge légale selon l'art. 13 al. 1 LPP, mais le fait d'atteindre la limite d'âge réglementaire pour une retraite anticipée (arrêt du Tribunal fédéral B 33/04 du 18 mai 2005 consid. 4.2).

### **E. 3.6**

Les prestations fournies par des institutions de prévoyance sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 83 LPP). Avant d'être devenues exigibles, les prétentions envers des institutions de prévoyance et d'autres formes de prévoyance visées aux art. 80 et 82 LPP sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 84 LPP). L'art. 83 LPP n'est pas applicable aux rentes et prestations en capital fournies par des institutions de prévoyance ou résultant d'autres formes de prévoyance, au sens des art. 80 et 82, lorsque ces prestations commencent à courir ou deviennent exigibles dans un délai de quinze ans à compter de l'entrée en vigueur de l'art. 83 LPP et résultent de mesures de prévoyance prises antérieurement à l'entrée en vigueur (art. 98 al. 4 let. b LPP).

### **E. 3.7**

L'exigibilité d'une prestation de la prévoyance professionnelle se situe lors de la naissance du droit à ladite prestation selon les dispositions légales et réglementaires qui lui sont applicables (ATF 132 V 159 consid. 3). C'est généralement le cas au moment de la naissance de la créance, à moins que la loi, le contrat ou la nature de la créance ne suggère une autre solution (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_321/2007 du 28 septembre 2007 consid. 3.1). Si les prestations de vieillesse de la prévoyance professionnelle sont en principe versées à l'âge de 65 ans pour les hommes (art. 13 al. 1 LPP précité), les statuts de l'institution de prévoyance peuvent fixer un âge différent, plus haut ou plus bas. Lorsqu'une institution de prévoyance accorde la possibilité d'une retraite anticipée, la survenance du cas de prévoyance « vieillesse » a lieu non seulement lorsque l'assuré atteint l'âge légal de la retraite selon l'art. 13 al. 1 LPP, mais déjà lorsqu'il atteint l'âge auquel le règlement lui

donne droit à une retraite anticipée. Si la résiliation du rapport de travail intervient à un âge auquel l'assuré peut, en vertu des

- 12/22 - A/1360/2023 dispositions du règlement de l'institution de prévoyance, prétendre des prestations de vieillesse au titre de la retraite anticipée, le droit à des prestations de vieillesse prévues par le règlement naît indépendamment de l'intention de l'assuré d'exercer une activité lucrative ailleurs. Il en va autrement lorsque le règlement subordonne l'octroi de prestations à titre de retraite anticipée à une déclaration de volonté de l'assuré : dans ce cas, l'événement vieillesse excluant le droit à une prestation de sortie n'intervient que si l'assuré a fait valoir ses prétentions (ATF 150 V 12 consid. 5.2). En outre, selon la jurisprudence, le point de savoir si un cas de libre passage ou un cas de prévoyance vieillesse survient avec l'abandon de l'activité lucrative avant l'accession à l'âge ordinaire de la retraite doit être examiné – sous réserve de l'art. 2 al. 1bis LFLP – à la lumière du règlement de la dernière institution de prévoyance à laquelle l'assuré a été affilié (ATF 150 V 12 consid. 5.2 ; 141 V 162 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_527/2023 du 27 juin 2024 consid. 4.3.2 et 4.4).

### **E. 3.8**

Le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité. Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, les exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_176/2024 du 30 octobre 2024 consid. 6.1), ce qui vaut non seulement pour les exonérations mais aussi pour les déductions (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_635/2022 du 31 janvier 2023 consid. 2.2.3). Comme les faits justifiant une déduction ont par ailleurs pour effet de réduire l'impôt, il appartient au contribuable de les prouver (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 ; 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_408/2024 du 23 octobre 2024 consid. 3.2).

### **E. 3.9**

En l'espèce, le recourant a été soumis au régime de pensions de l'C\_\_\_\_\_ dès 1971, si bien qu'il remplit la première condition posée par les art. 204 LIFD et 72 LIPP, à savoir un rapport de prévoyance existant déjà au 31 décembre 1986. Il a cessé son activité professionnelle à fin septembre 2003, à l'âge de 62 ans et un mois, et a perçu sa rente de retraite depuis le mois d'octobre 2003. L'C\_\_\_\_\_ a confirmé que le recourant avait atteint l'âge normal de la retraite en août 2001 et qu'il était affilié au régime de pensions de l'organisation depuis le 31 août 1971. Au regard de l'art. 72 al. 2 LIPP, la rente du recourant n'a ainsi pas commencé à courir avant le 1er janvier 2002, si bien qu'il ne peut bénéficier de l'abattement de 20% prévu par cette disposition. Pour ce qui est de l'art. 204 LIFD, il y a lieu en outre d'examiner la date de l'exigibilité de la prestation de vieillesse. À cet égard, tant l'âge de la retraite prévu par le règlement de l'C\_\_\_\_\_ – 60 ans selon l'attestation susmentionnée – que celui de fin effective de l'activité professionnelle et de la perception de la rente – 62 ans – sont en-dessous de l'âge légal prévu par l'art. 13 al. 1 LPP. La date déterminante pour l'exigibilité de la rente vieillesse était néanmoins celle de la survenance de l'âge de 60 ans, correspondant à l'âge standard de la retraite dans le

- 13/22 - A/1360/2023 régime de pensions considéré sans que l'assuré ait à demander, par un acte formateur, à bénéficier d'une retraite avant l'âge de 65 ans. Il s'ensuit que les conditions posées par l'art. 204 al. 1 let. b LIFD sont en l'occurrence remplies, contrairement à ce qu'ont retenu l'AFC-GE puis le TAPI, qui n'ont pas examiné la

condition alternative de la rente exigible avant le 1er janvier 2002. La rente du recourant devra ainsi n'être imposée qu'à 80% en ce qui concerne l'IFD. Comme déjà mentionné, le grief doit être écarté en ce qui concerne l'ICC.

### **E. 3.10**

À ce dernier égard, on ne saurait discerner de violation du principe de l'égalité de traitement. Les recourants n'indiquent du reste pas avec la situation de quel(s) tiers leur situation serait comparable tout en faisant l'objet d'un traitement différent. De plus, tout contribuable se trouvant dans la même situation que les recourants se verrait appliquer les dispositions en question ; les recourants ne soutiennent d'ailleurs pas le contraire. Le but des dispositions transitoires précitées est de tenir compte du fait que jusqu'à l'entrée en vigueur de la LPP, le 1er janvier 1985, les cotisations à la prévoyance n'étaient pas intégralement déductibles, ce qui justifiait une imposition partielle pour les prestations perçues du second pilier. Le système transitoire mis en place pose une limite temporelle, qui revêt un certain schématisme que le Tribunal fédéral a cependant considéré comme admissible (ATF 116 Ia 277). La différence de traitement fiscal prévue par la loi pour les prestations de l'assurance de prévoyance versées postérieurement au 31 décembre 2001 est fondée sur la possibilité nouvelle de déduire fiscalement entièrement les cotisations de la PP depuis l'entrée en vigueur de cette loi. La distinction opérée par la loi trouve donc une justification objective, applicable à tous les contribuables. Enfin et comme cela vient d'être exposé, le schématisme résultant de la limitation dans le temps de la disposition transitoire est admissible, étant relevé qu'il a expressément été voulu par le législateur (ATF 116 Ia 277 consid. 3b). Le grief sera ainsi partiellement admis.

### **E. 4**

Les recourants demandent à bénéficier de la déduction pour époux au bénéfice d'une rente AVS.

#### **E. 4.1**

Selon l'art. 40 al. 1 LIPP, les époux vivant en ménage commun dont l'un d'eux remplit les conditions exigées pour bénéficier d'une rente AVS ou d'une rente AI ont droit à une déduction d'un montant maximal de CHF 10'000.-. Cette déduction est portée à un montant maximal de CHF 11'500.- lorsque l'autre époux est également bénéficiaire de l'une de ces rentes. La déduction est octroyée pour autant que le revenu net, avant la déduction prévue à l'art. 37 LIPP (dons), n'excède pas CHF 92'000.-. Cette déduction n'est pas prévue par la LIFD.

#### **E. 4.2**

En l'espèce, la rente perçue par le recourant ne lui est pas servie par l'AVS mais, comme on l'a vu, par son ancien employeur, l'C\_\_\_\_\_. Si cette rente peut être assimilée à une rente de la prévoyance professionnelle et qu'elle joue le rôle

- 14/22 - A/1360/2023 aussi bien de premier que de deuxième pilier au sens du droit suisse, elle ne peut être assimilée à une rente AVS au sens de l'art. 40 LIPP. De plus, même en tenant compte des déductions désormais admises, notamment celle pour frais bancaires qui l'est en bonne partie, la limite de revenu net de CHF 92'000.- est dépassée, le revenu net retenu dans la taxation ICC du 16 février 2022, en y ajoutant les dons (versements bénévoles, rubrique 73.10) s'élevant à CHF 100'945.-. Le grief sera écarté.

### **E. 5**

Les recourants contestent la valeur locative retenue pour leur bien immobilier de D\_\_\_\_\_.

### **E. 5.1**

Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement. La notion de revenu est similaire en matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoyant que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine. Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; 112 I a 242 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd. 2021, p. 233 n. 233 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

### **E. 5.2**

En matière d'imposition fédérale, la valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou du domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

### **E. 5.3**

En matière d'imposition cantonale, la LHID, qui a pour objet de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID), prévoit que l'impôt sur le revenu a notamment pour objet la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 LHID), sans donner d'autres détails. Sur cette base, le législateur cantonal a édicté l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, lequel est d'une teneur similaire à celle de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative de la manière suivante : « La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage occupés par leur propriétaire est fixé en fonction notamment de la surface habitable, du nombre

- 15/22 - A/1360/2023 de pièces, de l'aménagement, de la vétusté, de l'ancienneté, des nuisances éventuelles et de la situation du logement [...] ».

### **E. 5.4**

La jurisprudence du Tribunal fédéral précise que n'importe quel défaut n'est pas suffisamment grave pour ôter l'habitabilité du bien, et donc conduire à l'absence d'imposition de la valeur locative (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_509/2020 du

### **E. 5.5**

Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; 2C\_734/2008 du 29

janvier 2009 consid. 4 ; ATA/90/2025 du 21 janvier 2025 consid. 6.2 ; ATA/1401/2021 du 21 du décembre 2021 consid. 4 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6). S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b ; ATA/960/2014 consid. 5b ; RDAF 2000 II p. 280).

- 16/22 - A/1360/2023 Le Tribunal fédéral a en outre jugé que le délai pour demander l'expertise d'un bien immobilier ne relevait pas du formalisme excessif (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_120/2022 du 10 juin 2022 consid. 4).

### **E. 5.6**

En l'espèce, comme relevé à juste titre par le TAPI, la valeur locative retenue par l'intimée à ce jour est inférieure à celle déclarée initialement par les recourants. La plupart des questions que les recourants estiment « fondamentales » pour l'estimation de la valeur locative de leur bien ne le sont aucunement, à l'exception de celle ayant trait à l'habitabilité de l'immeuble. À cet égard, les recourants ont habité leur bien pendant les travaux, ce qui démontre sans nécessiter d'autre examen que l'immeuble est resté habitable malgré les désagréments subis. Une absence de valeur locative n'est donc pas envisageable, d'autant plus que les recourants ont bénéficié de l'abattement pour occupation continue, ce qui n'est pas compatible selon la jurisprudence avec l'absence de valeur locative pour cause d'inhabitabilité (ATA/1104/2022 du 1er novembre 2022 consid. 6). Le coefficient de vétusté finalement retenu par l'intimée (0,8 correspondant à des réparations importantes) apparaît en outre approprié. Quant à la valeur fiscale de l'immeuble, c'est à juste titre que le TAPI a retenu, sur la base de la jurisprudence précitée, qu'il incombait aux recourants, s'ils entendaient la contester, de déposer une demande de nouvelle estimation avant le 31 décembre 2020 ou, au plus tard, dans la déclaration d'impôt pour cette année-là. Le grief sera écarté. 6. Les recourants contestent les intérêts moratoires (CHF 18.- et CHF 2.50) et les intérêts compensatoires négatifs (CHF 550.80 et CHF 58.30). 6.1 Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 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). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné, jusqu'au paiement, respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). 6.2 Selon l'art. 12 LPGIP, les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (al. 1), le terme général d'échéance étant maintenu si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation (al. 3). À teneur de l'art. 14 LPGIP, 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 impôt compensatoire (al. 1). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général

d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (al. 2). En cas de versements volontaires

- 17/22 - A/1360/2023 ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'al. 2, pro rata temporis (al. 3). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 15 al. 2 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - RPGIP - D 3 18.01). 6.3 Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 7 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd., 2018, n. 568). Le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 141 V 530 consid. 6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). 6.4 En mars 2020, le Conseil d'État (<https://www.ge.ch/document/covid-19-nouvelles-mesures-touchant-fiscalite-entreprises-droits-politiques-logement-agriculture>) et l'AFC-GE (<https://www.ge.ch/actualite/covid-19-adaptez-vos-acomptes-provisionnels-2020-votre-situation-23-03-2020>) ont émis des communiqués selon lesquels « en ligne avec la décision du Conseil fédéral, l'AFC-GE supprime tous les intérêts moratoires et compensatoires, à partir du 24 mars 2020 jusqu'au 31 décembre 2020, pour l'ensemble des impôts périodiques dus durant cette période ». 6.5 En l'espèce, ni le TAPI, ni l'intimée dans son écriture de première instance à laquelle elle renvoie, n'ont abordé la question de la déclaration précitée et de la protection de la bonne foi y associée. Les calculs d'intérêt effectués ne semblent pas en tenir compte, ce qui constituerait, si avéré, un comportement contradictoire et par là même une violation du principe de la bonne foi. Le grief sera ainsi admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouveau calcul d'éventuels intérêts tenant compte de l'absence d'intérêts moratoires et compensatoires pour la période du 24 mars 2020 au 31 décembre 2020.

## **E. 7**

Les recourants se plaignent des frais administratifs qui leur ont été facturés, à savoir CHF 80.- au total à titre de frais d'envoi de la demande de renseignements de l'AFC-GE et de prolongation du délai de renvoi de leur déclaration fiscale.

### **E. 7.1**

Aux termes de l'art. 1 du règlement fixant les émoluments de l'administration fiscale cantonale (REmAFC - D 3 19.03), le département des finances et des ressources humaines, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, perçoit les émoluments, les frais et le prix des documents selon le tarif prévu à l'art. 2 REmAFC

- 18/22 - A/1360/2023

### **E. 7.2**

Selon l'art. 2 ch. 1 let. a REmAFC, les prolongations du délai pour le retour d'une déclaration (à compter du délai initial, soit le 31 mars de l'année fiscale concernée) sont

facturées : CHF 20.- jusqu'à trois mois, CHF 40.- jusqu'à cinq mois et CHF 60.- au-delà de cinq mois. L'art. 2 ch. 1 let. c REmAFC, prévoit qu'un « rappel avec suivi d'envoi » est facturé CHF 40.-.

### **E. 7.3**

Comme retenu à juste titre par le TAPI, les recourants ne contestent pas avoir demandé à deux reprises à l'AFC-GE une prolongation du délai pour retourner leur déclaration 2020. Les frais y relatifs de CHF 40.- sont donc justifiés. Il en va de même des frais du rappel recommandé de l'AFC-GE du 4 janvier 2022 dès lors que les recourants n'avaient donné aucune suite à sa demande de renseignements du

### **E. 8**

Les recourants se plaignent que le TAPI n'a pas examiné certains de leurs griefs, à savoir « l'annulation de l'IIC de CHF 257.30 en raison de la vétusté de leur immeuble à D\_\_\_\_\_, d'ordonner à l'AFC-GE de leur verser des intérêts sur les montants retenus qu'elle aurait dû leur rembourser, soit CHF 2'862.90 et CHF 1'364.25 et de supprimer toutes les charges à titre de centimes additionnels, d'aide à domicile et de taxe personnelle dépourvues de base juridique ».

#### **E. 8.1**

L'objet du litige est principalement défini par l'objet de la contestation, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés (ATF 142 I 455 consid. 4.4.2 et les références citées ; ATA/254/2025 du 13 mars 2025 consid. 2.1).

#### **E. 8.2**

En l'espèce, le TAPI a examiné la question d'éventuels intérêts rémunérateurs aux consid. 31 à 33 de son jugement, auxquels il peut être renvoyé. Les recourants ne peuvent être suivis lorsqu'ils prétendent n'avoir pas su avant la présente procédure qu'un montant avait été payé en trop en 2016, dès lors que cette information figurait nécessairement dans les décomptes qu'ils ont reçus en lien avec leur taxation 2016. Le TAPI a également retenu à juste titre que les conclusions des recourants visant la suppression de l'IIC 2020 et de toutes « les charges à titre des centimes additionnels, d'aide à domicile et de taxes personnelles » devaient être déclarées irrecevables puisqu'elles constituaient des conclusions nouvelles qui ne réduisaient

- 19/22 - A/1360/2023 pas l'objet du litige. En effet, les recourants n'avaient pas soulevé ces différents points dans leur réclamation, si bien que ces éléments étaient devenus exorbitants à l'objet du litige. On notera au demeurant que ces griefs, outre qu'ils sont développés de manière extrêmement confuse, sont infondés. Si, comme déjà exposé, la valeur locative peut être supprimée lorsqu'un bien est objectivement inhabitable de manière provisoire, rien de tel ne prévaut en matière d'IIC. En outre, tant les centimes additionnels que la taxe personnelle se fondent sur des bases légales valables (art. 289 à 300A et 374 à 378 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05 ;

loi sur les centimes additionnels cantonaux du 13 septembre 2019 - LCACant - D 3 07, en particulier son art. 2).

## **E. 9**

Les recourants se plaignent enfin de l'émolument de jugement fixé par le TAPI à CHF 1'200.-.

### **E. 9.1**

La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 LPA). Selon l'art. 1 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêté au sens de l'art. 2 et les débours au sens de l'art. 3. En règle générale, l'émolument d'arrêté n'excède pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, l'émolument peut dépasser cette somme, sans excéder CHF 15'000.- (art. 2 al. 1 RFPA).

### **E. 9.2**

Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (René RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3ème éd., 2021, n. 971 ; Regina KIENER/Bernhard RÜTSCHÉ/Mathias KUHN, *Öffentliches Prozessrecht*, 3ème éd., 2021, n. 1673 ; Benoît BOVAY, *Procédure administrative*, 2ème éd., 2015, p. 642).

### **E. 9.3**

La juridiction administrative dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'émolument qu'elle met à charge de la partie qui succombe. Cela résulte notamment de l'art. 2 al. 1 RFPA dès lors que ce dernier se contente de plafonner – en principe – l'émolument d'arrêté à CHF 10'000.- (ATA/230/2022 du 1er mars 2022 consid. 2b ; ATA/1185/2018 du 6 novembre 2018 consid. 2b).

### **E. 9.4**

Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe doit supporter une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/182/2018 du 27 février 2018 consid. 2). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu (ATA/92/2023 du 31 janvier 2023 consid. 2.5) ; à cet égard, les éléments à prendre en considération pour fixer l'émolument sont notamment la complexité de l'affaire, l'ampleur de la procédure

- 20/22 - A/1360/2023 et des moyens engagés ainsi que l'importance du travail impliqués tant par le jugement que par l'instruction qui le précède. Il est par ailleurs notoire que, en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2).

### **E. 9.5**

En l'espèce, le TAPI a fixé l'émolument de jugement à CHF 1'200.-, en retenant que les recourants avaient succombé dans une très large mesure – ce qui n'est pas contesté – et en tenant compte, en particulier, du grand nombre de griefs soulevés par les recourants. Si,

certes, la valeur litigieuse, soit le montant des impôts en jeu, n'est – comme le relèvent les recourants – pas très élevée, le travail occasionné par le recours devant le TAPI est, précisément, sans commune mesure avec cette valeur. En parlant du nombre de griefs soulevé, le TAPI fait référence au surcroît de travail occasionné par les écritures denses, vétilleuses et souvent confuses soumises par les recourants. Ceux-ci ne peuvent être suivis lorsqu'ils avancent que le TAPI aurait pu faire un jugement plus court et qu'il a « de son propre gré, fourni un essai sur la fiscalité, en particulier des intérêts ». Les 37 considérants de son jugement ne font que répondre aux griefs soulevés, qui abordent parfois des questions complexes mais sont souvent dénués de pertinence. Ainsi, l'émolument de CHF 1'200.-, s'il est sans doute plus élevé que celui fixé dans certains autres cas à faible valeur litigieuse, est justifié par l'importance du travail qu'il a engendré. Il se situe en outre vers le bas de la fourchette fixée dans le RFPA, si bien qu'il ne prête pas le flanc à la critique. Le grief sera écarté. Il découle de ce qui précède que le recours doit être très partiellement admis sur deux points, à savoir l'abattement de 20% sur les rentes de prévoyance professionnelle (pour l'IFD uniquement) et les intérêts moratoires et compensatoires qui doivent être recalculés. La cause sera dès lors renvoyée à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de taxation dans le sens des considérants.

#### **E. 10**

Dans la mesure où les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause, et au vu du travail important généré par leurs griefs et leurs écritures (cf. consid. 9.5 ci-dessus) devant la chambre de céans, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à leur charge solidaire (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera toutefois allouée, les recourants n'y ayant pas conclu et n'ayant pas exposé de frais pour la défense de leurs intérêts (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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