

GE_GERICHTE ATA/391/2026 vom 21. April 2026

GE Cour de justice, 2026-04-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_391_2026

FR: GE_GERICHTE ATA/391/2026 du 21 avril 2026

IT: GE_GERICHTE ATA/391/2026 del 21 aprile 2026

Erwägungen

E. 1

Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 145 LIFD).

E. 1.1

Se pose toutefois la question de savoir si le recours a été formé dans le délai légal.

E. 1.2

Selon l'art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), le délai de recours est de 30 jours s'il s'agit d'une décision finale. Le délai court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 62 al. 3 LPA).

E. 1.3

La chambre de céans a déjà eu l'occasion de confirmer que le tampon apposé par le secrétariat de la direction des affaires juridiques de l'AFC-GE permettait de connaître la date de notification des jugements auprès de cette autorité, effectuée par courrier interne. Le différent mode d'acheminement du jugement (par courrier interne s'agissant de l'AFC-GE et par courrier recommandé auprès du contribuable) expliquait la différence possible dans la date de notification (ATA/38/2023 du 17 janvier 2023 consid. 1 ; ATA/64/2020 du 21 janvier 2020 consid. 1).

E. 1.4

En l'espèce, le jugement querellé a été notifié à l'AFC-GE par courrier interne. Selon le tampon apposé par le secrétariat de la direction des affaires juridiques de l'AFC-GE, le jugement litigieux a été notifié le 15 septembre 2025. Le délai de recours de 30 jours a donc commencé à courir le 16 septembre 2025 et est arrivé à échéance le 15 octobre 2025. Adressé à la chambre de céans par courrier interne le 14 octobre 2025, le recours est ainsi recevable.

E. 2

Le litige porte sur la déduction des intérêts des dettes fiscales de la société.

E. 2.1

Il n'est pas contesté que les intérêts échus sont déductibles du revenu. Est en revanche litigieuse la question de savoir à quel moment les intérêts litigieux – soit les intérêts moratoires et les intérêts sur rappel d'impôt découlant de la notification à la société, le 5 avril 2013, des bordereaux de rappel d'impôt la concernant – ont effectivement été échus.

E. 2.2

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.-. En vertu de l'art. 9 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), 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

- 7/11 - A/3313/2024 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). L'art. 34 let. a LIPP prévoit que 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". 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_290/2022 du 23 janvier 2023 consid. 5.2 ; 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 6.2).

E. 2.3

S'agissant de l'échéance des intérêts moratoires, l'art. 163 al. 1 1ère phr. LIFD prévoit que les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance. À teneur de l'art. 164 LIFD, le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le département fédéral des finances (ci-après : DFF) (al. 1). Si, à l'échéance, le débiteur de l'impôt n'a pas encore reçu notification du calcul de l'impôt et qu'il n'est pas responsable de ce retard, l'intérêt ne commence à courir que 30 jours après la notification (al. 2). Aux termes de l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 (ci-après : - RS 642.124), l'intérêt moratoire commence à courir 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire. Les art. 24 al. 1 et 26 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) ont un contenu similaire aux dispositions fédérales précitées. Ils prévoient que les autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais qui n'ont pas été acquittés dans 30 jours qui suivent l'échéance portent intérêt moratoire dès l'expiration de ce délai, jusqu'à la date du paiement. L'art. 23 al. 1 et al. 2 let. e LPGIP prévoit pour sa part que les intérêts sur rappel d'impôt échoient au moment de la notification de la décision de taxation ou du prononcé.

E. 2.4

La question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt n'est pas résolue par le droit fédéral ; la LIFD ne donne pas d'indication précise à cet égard (arrêt du Tribunal fédéral 2C_290/2022 précité consid. 4.3 et la référence citée).

- 8/11 - A/3313/2024 Dans sa jurisprudence, 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 (arrêt 2C_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5 et référence citée). Il a également retenu qu'avec la doctrine majoritaire, il convient de lire l'art. 33 al. 1 let. a LIFD en ce sens que sont déduits du revenu les intérêts passifs privés "échus" à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-, l'adjectif « échus » signifie que les intérêts passifs doivent être exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils sont effectivement payés ou non. En effet, ce n'est que s'ils sont exigibles qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur et qu'ils doivent être déduits du revenu imposable conformément à la théorie de l'accroissement net du patrimoine qui fonde le système fiscal suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 3.3 et les références doctrinales citées). Dans un arrêt plus récent concernant le canton de Genève, le Tribunal fédéral a considéré que le raisonnement de la chambre de céans 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'IFD (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 (DE VRIES REILINGH/VARIN/DRENI, La jurisprudence hésitante du Tribunal fédéral quant au moment de la déductibilité des intérêts moratoires, Archives, vol. 91 (2022-2023), n°5, p. 276 ; Raphaël GANI, De la déductibilité des intérêts de retard perçus par le fisc, RDAF 2022 II 111).

- 9/11 - A/3313/2024 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 » (arrêt 2C_290/2022 précité consid. 4.4).

E. 2.5

En l'espèce, il n'est pas contesté que c'est dans le cadre de l'arrêt 2C_872/2021 du 2 août 2022 que le Tribunal fédéral a définitivement jugé B_____ coupable de complicité de

soustraction d'impôt consommée commise par la société et, partant, qu'il répondait solidairement des impôts qu'elle avait soustraits, en application du mécanisme de solidarité prévu par les art. 177 LIFD et 71 LPFisc. L'AFC-GE admet expressément dans son recours que c'est dès cette date que B _____ répond de l'impôt soustrait, se référant au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu y compris les intérêts. Pourtant, de son avis, l'échéance des intérêts moratoires et intérêts sur rappel d'impôt, qui conditionne leur déduction du revenu des contribuables, correspond, d'une part, à l'année sur laquelle ils courent s'agissant des intérêts moratoires (ceux-ci commençant à courir 30 jours après la notification des bordereaux de rappel d'impôt à la société) et, d'autre part, aux années sur lesquelles portaient le rappel d'impôt s'agissant des intérêts sur rappel d'impôt. N'ayant pas été payés à leur échéance, ils sont devenus des dettes. On ne voit toutefois pas comment la date de notification des bordereaux de rappel d'impôt à la société pourrait être opposée à B _____ alors qu'il n'en était pas encore débiteur. L'AFC-GE admet d'ailleurs qu'il ressort de sa thèse que les intérêts moratoires étaient donc « nés échus » puisque c'était en date du 7 janvier 2019 qu'ils étaient arrivés à échéance. Cette thèse ne convainc pas puisqu'à ce moment, B _____ ne pouvait faire valoir la déduction ni des dettes d'impôts ni de leurs intérêts. Il ressort de ce qui précède que le TAPI a fait une lecture correcte des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 34 let. a LIPP et de la jurisprudence y relative, en retenant que l'échéance des intérêts passifs et, partant, de leur déductibilité, dans le cas spécifique qui nous occupe, ne pouvait avoir lieu avant le moment où B _____ était devenu définitivement responsable solidairement des impôts dus par la société. C'est d'ailleurs dans une sommation du 22 novembre 2022 que l'AFC-GE lui a enjoint de s'acquitter dans les 30 jours des intérêts débiteurs de la société. À l'instar du TAPI, force est ainsi de retenir que lesdits intérêts sont devenus exigibles en 2022 et, par conséquent, déductibles du revenu des contribuables de cette même année. Contrairement à ce que soutient l'AFC-GE, on ne saurait retenir que ces intérêts seraient devenus une dette – déductible de la fortune des contribuables – à défaut de paiement à leur échéance, soit le 7 janvier 2019, puisqu'il n'en était pas débiteur à ce moment-là. Par conséquent, c'est à tort qu'elle a déduit en tant que dette les intérêts sur rappel d'impôt de la fortune des contribuables en application de l'art. 56 LIPP.

- 10/11 - A/3313/2024

Le recours sera donc rejeté et le jugement attaqué confirmé.

E. 3

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et une indemnité de CHF 800.- sera allouée aux intimés, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA). *
* * * *

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