

# GE\_GERICHTE A/1710/2020 vom 20. April 2021

GE Cour de justice, 2021-04-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1710\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1710_2020)

FR: GE\_GERICHTE A/1710/2020 du 20 avril 2021

IT: GE\_GERICHTE A/1710/2020 del 20 aprile 2021

## Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT;CONCLUSIONS;OBJET DU LITIGE;PROCÉDURE FISCALE;SOUSTRACTION D'IMPÔT;TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE;INTÉRÊT DÉBITEUR;INTÉRÊT MORATOIRE;DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) | Admission du recours formé par l'AFC-GE. Cet arrêt s'écarte de la solution retenue concernant les intérêts liés à des rappels d'impôts, dès lors que les intérêts en cause (intérêts moratoires sur acomptes ; intérêts moratoires sur décompte final et intérêts compensatoires négatifs) ne sont pas de même nature. Les décomptes finaux, postérieurs aux années en cause, ne peuvent donc aboutir à des déductions d'intérêts moratoires sur acomptes, d'intérêts moratoires sur le solde du décompte final et d'intérêts compensatoires négatifs dans les revenus du contribuable pour les périodes de taxation 2014 à 2017, ces derniers n'étant pas échus à ces périodes. S'agissant de la déduction des intérêts négatifs précités de la fortune du contribuable pour les exercices fiscaux litigieux, celle-ci ne serait possible que si lesdits intérêts étaient des dettes, puisque seules ces dernières sont déductibles de la fortune brute. Or, les intérêts négatifs en cause n'étaient pas échus durant les exercices fiscaux litigieux et ne sont donc pas devenus des dettes durant ceux-ci. | LIFD.25; LIFD.33.al1.leta; LIPP.17; LIPP.28; LIPP.34.leta; LHID.13.al1; LIPP.46; LIPP.56.al1; LIPP.56.al2.par1; LHID.17.al1; LIPP.49; LIFD.33.al1.leta; LHID.9.al2.leta; LIFD.33.al1.leta; LIFD.162.al1; LIFD.162.al2; LIFD.163.al1.par1; LIFD.164; OD-DFF.1.al1; LPGIP.9; LPGIP.20; LPGIP.14; LPGIP.4.al1; RPGIP.15.al2; LPGIP.18.al1; LPGIP.18.al2; LPGIP.20; LIFD.151.al1; LHID.53.al1.par1; LPFisc.59.al1

## Erwägungen

### E. 4

octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). 2) Est seule litigieuse la question de la déductibilité des intérêts moratoires sur acomptes, des intérêts moratoires et des intérêts compensatoires négatifs du revenu du contribuable ainsi que la déductibilité dans sa fortune des intérêts de ses dettes fiscales. Le contribuable demande que ces intérêts soient déduits de ses revenus et de sa fortune pour les exercices litigieux, alors que l'AFC-GE considère qu'aucune déduction ne peut intervenir durant lesdits exercices, dès lors que les intérêts en question n'étaient pas échus durant les périodes fiscales en cause. La question étant réglée de manière différente en ce qui concerne le revenu et la fortune, ces points seront examinés successivement. 3) a. 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). b. Le présent litige concerne l'ICC 2014 à 2017 ainsi que l'IFD 2017. La

cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). c. 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). 4) a. En 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. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 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. 34 let. a LIPP). b. Selon l'art. 13 al. 1 LHID 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 créancier (art. 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 2 1<sup>ère</sup> phr. LIPP). Selon l'art. 17 al. 1 LHID, dans sa teneur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale. L'art. 49 LIPP prévoit que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. 5) a. Les intérêts passifs peuvent être déduits du revenu brut s'ils sont échus et exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils soient effectivement payés ou non, sauf lorsqu'il existe de sérieux doutes quant à leur paiement futur (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad. art. 33 n. 4). Un intérêt passif suppose l'existence d'une dette pécuniaire. L'intérêt est la rémunération due lors de l'allocation ou de la non-restitution du capital, dans la mesure où elle est régulièrement calculée en pour cent, au prorata du temps et en quota du capital, mais ne constitue pas un remboursement du principal (RDAF 1995, 35 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN[éd.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, art. 33 n. 7 ; RDAF 2012 II 92 , p. 93). L'intérêt peut être dû périodiquement ou non et fixé en pourcentage constant ou variable (index) du capital (Peter LOCHER, op. cit., ad. art. 33 n. 19). Les intérêts de retard et les intérêts moratoires sont des intérêts déductibles (Peter LOCHER, op. cit., art. 33 n. 3 ; Yves NOËL, op. cit., ad. art. 33 n. 7). L'existence d'une dette en capital au sens d'une dette d'argent est la condition

nécessaire de la création d'une dette d'intérêts relevante sur le plan fiscal. Ce n'est que si cette dette existe qu'il peut être question d'intérêts passifs (RDAF 1995, 36 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>ème</sup> éd. 2021, p. 210 n. 341). Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que le rapport de dette faisait défaut dans le cadre d'un contrat de leasing, puisque jusqu'à l'éventuel achat du bien par le preneur de leasing seul un rapport de location liait les parties (arrêt du Tribunal fédéral 2A.148/2002 du 7 mai 2002 ; RDAF 2012 II p. 92, 94). Le Tribunal fédéral a en outre précisé que la notion d'intérêts privés prévue à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, respectivement à l'art. 9 al. 2 let. a LHID, doit être interprétée sous l'angle économique. La forme, la désignation et le moment du versement des intérêts importent peu (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_393/2008 du 19 novembre 2008 consid. 2.3 in RDAF 2009 II 446). Selon la doctrine, la déductibilité des intérêts passifs n'est pas subordonnée à leur paiement effectif ; il suffit en effet qu'ils soient échus au cours de la période de calcul, c'est-à-dire qu'ils soient dus. Dans le cadre privé, la déduction des intérêts courus, mais non échus, n'est pas admise (Peter AGNER/ Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 125 ch. 2 ad art. 33 et références citées). La notion d'intérêts passifs déductibles est interprétée de manière restrictive. Un intérêt passif suppose l'existence d'une dette pécuniaire. L'intérêt est la rémunération due lors de l'allocation ou de la non restitution de capital, dans la mesure où elle est régulièrement calculée en pour cent, au pro rata du temps et en quota du capital. Les intérêts de retard et les intérêts moratoires sont des intérêts déductibles (Yves NOËL, op. cit., ad art. 33 n. 7 ; Rainer ZIGERLIG/Guido JUD in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2<sup>ème</sup> éd., 2008, ad art. 33 n. 9). Ne constituent des intérêts passifs que les prestations d'un débiteur au créancier qui n'ont pas juridiquement pour effet d'amortir une dette en capital existante (Xavier OBERSON, op. cit., p. 210, n. 341). Il est admis de façon générale que, conformément au principe de périodicité, l'art. 33 al. 1 let. a LIFD permet la déduction des seuls intérêts passifs privés échus durant la période de calcul déterminante (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 4 ad art. 33 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 307). b. Les dettes fiscales 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 (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., 2002, p. 240 ; Archives 12 p. 396, 397 ; Archives 23 p. 101 consid. 2). Les dettes prescrites, simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives ne sont en principe pas déductibles. Selon le principe de périodicité, la cause juridique et fait générateur de la dette doivent être réalisés au moment déterminant pour l'imposition de la fortune. En revanche, l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à la déductibilité de celle-ci (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1172/2014 précité consid. 3.1). 6) a. En ce qui concerne la perception de l'impôt, l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque celle-ci n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (art. 162 al. 1 LIFD). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (art. 162 al. 2 LIFD). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée ; les montants perçus en trop sont restitués. Le département fédéral des finances (ci-après : DFF) arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêts. Selon l'art. 163 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les trente 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 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 trente jours après la notification (al. 2). Aux termes de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 (ci-après : l'ordonnance sur l'échéance et les intérêts - RS 642.124), le terme général d'échéance est fixé au 1<sup>er</sup> mars de l'année civile qui suit l'année fiscale. Un bordereau définitif ou provisoire est établi pour ce terme d'échéance, conformément à l'art. 162 al. 1 LIFD. Selon l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance sur l'échéance et les intérêts, l'intérêt moratoire commence à courir trente jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire. b. En droit cantonal, 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) distingue les intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 LPGIP), les intérêts moratoires sur le solde du décompte final (art. 20 LPGIP) et les intérêts compensatoires négatifs (art. 14 LPGIP). 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 LPGIP). 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). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 12 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). Aux termes de 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). Selon 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 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 RPGIP). Le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte et doit être payé ou remboursé dans un délai de trente jours dès l'échéance (art. 18 al. 1 et 2 LPGIP). Le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'art. 18 al. 2 LPGIP jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP). c. Le Tribunal fédéral a observé que, sous les anciennes dispositions de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), le législateur genevois avait instauré deux types d'intérêts à charge du contribuable : les intérêts moratoires et les intérêts financiers. La nouvelle LPGIP distingue toujours les premiers (cf. notamment art. 9 et 20 LPGIP) des seconds, appelés désormais « intérêts compensatoires négatifs » (art. 14 LPGIP). Les intérêts moratoires sont dus lorsque le contribuable n'a pas acquitté une créance à l'expiration d'un certain délai (cf. ancien art. 364 LCP) et les intérêts financiers le sont lorsque le total des acomptes provisionnels payés par le contribuable est inférieur au montant de l'impôt total (ancien art. 361 al. 4 LCP et art. 3

de l'ancien règlement transitoire genevois du 28 novembre 2001 relatif à la perception des acomptes provisionnels, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2008 - aRTAP). Ils sont donc mis à la charge du contribuable indépendamment de tout retard dans un paiement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4). Avec l'introduction du système postnumerando, il fallait en effet rétablir un déséquilibre financier dès lors que les contribuables sont taxés au plus tôt au cours de l'année suivante, avec pour conséquence que les collectivités publiques perdent les intérêts pour la part supérieure aux acomptes et doivent de plus rembourser le trop perçu d'impôts au taux des intérêts moratoires. Les intérêts financiers, que l'on appelle désormais intérêts compensatoires négatifs, sont destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_939/2011 du

## **E. 7**

août 2012 consid. 6 ; JTAPI/1387/2012 du 12 novembre 2012). Le Tribunal fédéral relève en outre qu'il « appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers » (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_520/2011 précité consid. 3.4). 7) Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 phr. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc). 8) 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 justifiaient l'octroi des déductions se sont produits ( ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a ; ATA/1470/2017 du 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). 9) 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'impôts 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'impôts 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 constituent une catégorie d'intérêts passifs particulière, les intérêts relatifs aux rappels d'impôt avaient pour but de compenser 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'impôts. Il fallait donc laisser en ce domaine une marge de manoeuvre 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 LPGIP, 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'impôts 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 manoeuvre 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 rappels d'impôt. Le fait que les décisions de rappels 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 manoeuvre 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 30<sup>ème</sup> 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, 3<sup>ème</sup> éd. 2017, n. 9 ad art. 33 LIFD p. 784). 10) En l'occurrence, la chambre de céans considère que la situation du cas d'espèce diffère de la situation qui prévalait dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_258/2017 précité sur lequel le TAPI s'est très largement fondé. En effet, contrairement à ce que relève le TAPI dans le jugement litigieux, l'on ne saurait assimiler les intérêts relatifs aux rappels d'impôts sans autre examen aux intérêts sur acomptes, aux intérêts moratoires et aux intérêts compensatoires négatifs qui sont quant à eux en lien avec la taxation ordinaire du contribuable, dès lors que leur nature et leur fondement diffèrent. Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a notamment retenu que 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, de sorte que lesdits intérêts étaient donc directement liés au montant du rappels d'impôt dû par l'intéressé pour chaque période fiscale. Il n'était ainsi pas insoutenable d'admettre, sous l'angle de l'étanchéité des exercices, 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 qu'au moment de procéder aux rappels d'impôt postérieurement n'y changeant rien. Or, les différents intérêts négatifs en cause sont d'une autre nature. Les intérêts compensatoires négatifs sont destinés à réduire les pertes induites par le système postnumerando. La loi fixe le calcul des intérêts moratoires sur acomptes et des intérêts compensatoires négatifs et établit l'obligation de s'en acquitter, mais ne lie pas le paiement des impôts à ceux des intérêts y relatifs, contrairement à ce qui prévaut en matière d'intérêts sur rappel d'impôt selon les art. 151 al. 1 LIFD, 53 LHID et 59 al. 1 LPFisc. Il en va de même des intérêts moratoires, qui ne peuvent par ailleurs être dus avant l'entrée en force du décompte final, après que le délai pour le paiement des impôts soit échu. En outre, il convient de relever que le Tribunal fédéral a admis ultérieurement que la déduction des intérêts relatifs aux rappels d'impôts était tout autant admissible 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. Ceci étant établi, la chambre administrative relèvera ce qui suit. Comme cela ressort clairement de la loi, de la jurisprudence et de la doctrine susmentionnées, les intérêts passifs ne sont déductibles que lorsqu'ils sont échus. Il convient dès lors d'examiner l'échéance des différents intérêts pour lesquels des déductions sont sollicitées. Les intérêts moratoires sur acompte courent 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). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 12 al. 2 RPGIP). 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 (art. 14 al. 2 LPGIP). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 15 al. 2 RPGIP). L'art. 18 LPGIP précise que le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte (al. 1), et doit être payé ou remboursé dans un délai de trente jours dès l'échéance (al. 3). Ainsi, les intérêts moratoires sur acomptes et les intérêts compensatoires négatifs, dont les montants figurent sur le

décompte final, sont échus soit dus à la notification dudit décompte (art. 18 al. 1 et 17 al. 1 et 2 LPGIP). En l'occurrence, les taxations 2014 à 2017 ont été accompagnées chacune d'un décompte final daté respectivement des 21 janvier, 23 janvier et 3 février 2019, puis d'un autre décompte final pour chacune d'entre elles le 20 mai 2020 lors de la notification des bordereaux rectificatifs. Ces décomptes finaux, postérieurs aux années en cause, ne peuvent donc aboutir à des déductions d'intérêts moratoires sur acomptes et d'intérêts compensatoires négatifs dans les revenus du contribuable pour les périodes de taxation 2014 à 2017, n'étant pas échus à ces périodes. S'agissant de l'intérêt moratoire sur le solde du décompte final, comme le relèvent tant le contribuable que l'AFC-GE, aucune déduction ne saurait non plus être admise. Il convient de rappeler que le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire s'il n'est pas payé à l'expiration du délai de trente jours dès la notification du décompte final et jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP, 164 LIFD et 3 al. 1 let. a de l'ordonnance sur l'échéance et les intérêts). Aucun intérêt n'était donc échü durant les périodes fiscales litigieuses. S'agissant de la déduction des intérêts négatifs précités de la fortune du contribuable pour les exercices fiscaux litigieux, celle-ci ne serait possible que si lesdits intérêts étaient des dettes, puisque seules ces dernières sont déductibles de la fortune brute à teneur de l'art. 56 al. 1 LIPP. Or, le moment où ces intérêts peuvent être considérés comme une dette se détermine par leur échéance, puisqu'ils ne peuvent devenir une dette avant même d'être échus. Avant cela, leur existence n'est que potentielle puisqu'elle dépend du fait que le contribuable ne s'acquitte pas des montants dus. En l'espèce, comme relevé ci-dessus, les intérêts négatifs en cause n'étaient pas échus durant les exercices fiscaux litigieux et ne sont donc pas devenus des dettes durant ceux-ci. Aucune déduction dans la fortune du contribuable lors des périodes de taxation 2014 à 2017 ne saurait dès lors être admise, de sorte que le grief de la recourante sera également admis sous cet angle. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera ainsi annulé en tant qu'il admet la déductibilité des intérêts litigieux du revenu et de la fortune du contribuable pour les exercices en cause, et confirmé pour le surplus. 11) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable, qui succombe (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.