

GE_GERICHTE A/3594/2022 vom 5. Dezember 2023

GE Cour de justice, 2023-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3594_2022

FR: GE_GERICHTE A/3594/2022 du 5 décembre 2023

IT: GE_GERICHTE A/3594/2022 del 5 dicembre 2023

Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;PROCÉDURE FISCALE;SOUSTRACTION D'IMPÔT;TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE;DÉCISION DE RENVOI;CHOSE JUGÉE;EXÉCUTION(PROCÉDURE);INTÉRÊT DIGNE DE PROTECTION;INTÉRÊT ACTUEL;CALCUL;PRINCIPE DE LA BONNE FOI;DÉDUCTION DES INTÉRÊTS PASSIFS;DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL);OBJET DU LITIGE;DROIT D'OBTENIR UNE DÉCISION | Le litige concerne l'émission de nouveaux bordereaux à la suite d'un arrêt de la chambre administrative admettant partiellement le recours des contribuables et confirmant le jugement du TAPI pour le surplus. Dans la mesure où l'autorité intimée a procédé à de nouveaux calculs de taxation, il ne s'agit pas de mesures d'exécution des décisions. Le recours contre la décision sur réclamation est donc ouvert. Toutefois et mis à part pour une année fiscale, les recourants voient leur situation fiscale s'améliorer, puisque les nouveaux montants retenus par l'autorité intimée leur sont favorables. Ils ne peuvent donc pas s'en plaindre, sous réserve de l'année fiscale justement individualisée par le TAPI. Dans la mesure où le jugement du TAPI a acquis autorité de chose jugée, et pour des motifs de sécurité du droit, l'autorité intimée ne pouvait pas appliquer une nouvelle méthode pour la déduction des intérêts moratoires du rappel d'impôt. Refus de prise en compte de nouvelles déductions dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts au motif qu'elles n'ont aucun lien avec les motifs de ladite procédure. Pas de déni de justice dans la mesure où il n'apparaît pas du dossier que les recourants auraient mis en demeure l'autorité intimée de statuer sur leur demande de reconsidération/révision. Recours partiellement admis. | LPA.59.letb; LPFisc.2.al2; LPA.53.al1.leta; LIFD.147.al1; LPFisc.55.al1; LPA.60.al1.letb; Cst.9; Cst.5.al3; LPA.4.al4; Cst.29.al1; LPA.62.al6

Erwägungen

E. 4

Les recourants contestent le calcul des intérêts sur les rappels d'impôt, à savoir la déduction des intérêts sur les rappels d'impôt en année « n+1 » effectuée par l'autorité intimée.!

E. 4.1

Dans l'arrêt 2C_258/2017 précité publié en partie aux ATF 144 II 359, le Tribunal fédéral s'est penché sur la problématique de la déduction des intérêts sur les rappels d'impôt.!

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 sur les 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 (consid. 6.6). Ni la LIFD ni la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ne donnaient d'indication précise sur la période fiscale dans laquelle pouvaient être déduits les intérêts sur les rappels 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 sur les rappels d'impôt 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. Cette particularité, propre aux intérêts sur les rappels d'impôt, était à la base de ce raisonnement, qui n'est pas arbitraire (consid. 6.8). 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. 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 (consid. 7.4).

E. 4.2

La chambre de céans, dans des arrêts ultérieurs à cette jurisprudence fédérale, a néanmoins retenu, qu'au vu de la marge de manœuvre des autorités fiscales dans ce domaine, l'autorité intimée était en droit de déduire les intérêts relatifs au rappel d'impôt de l'année « n » sur l'année de taxation « n+1 ». Cette façon de procéder avait été jugée conforme au droit ainsi qu'au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, dans la mesure où les déductions avaient été admises dans l'année fiscale qui avait suivi l'année à partir de laquelle les intérêts avaient commencé à courir. Ainsi, 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 (ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 4 ; ATA/248/2022 du 9 mars 2022 consid. 2f ; ATA/1369/2021 du 14 décembre 2021 consid. 7 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_122/2022 du 15 décembre 2022).

E. 4.3

Selon la doctrine, une distinction peut être faite entre autorité de chose décidée, qui se rapporte à la stabilité d'une décision d'une autre administration entrée en force, et autorité de chose jugée, qui se rapporte à celle d'une décision prise sur recours ou par une juridiction saisie d'une action. Dans le premier cas, la question est simplement celle de la modification d'une décision administrative. La révocation partielle ou totale d'une décision exige une pesée de l'intérêt à une application correcte du droit objectif, qui plaiderait par hypothèse pour une modification de la décision, et de l'intérêt à la sauvegarde de la sécurité

du droit, qui favorise le maintien de la décision. Dans le second cas, le réexamen approfondi de l'affaire qui a dû être effectué sur recours ou par la juridiction saisie d'une action justifie de reconnaître une plus grande portée à l'autorité de chose jugée : les points tranchés sur recours ou par une juridiction ne pourront être revus, en ce qui concerne les mêmes parties, les mêmes faits et les mêmes motifs, que si des motifs de révision (art. 80 LPA) sont présents. À cet égard, il faut souligner que l'autorité de chose jugée ne se rapporte qu'aux points effectivement tranchés par l'autorité de recours ; il y aura donc lieu de se référer aux motifs de sa décision pour définir la portée de l'autorité de la chose jugée (Thierry TANQUEREL, op. cit, n. 867 à 869).!

E. 4.4

Une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée (ATF 142 V 551 consid. 4.1 ; 135 II 78 consid. 3.2 ; 132 II 153 consid. 5.1 ; 122 I 57 consid. 3c/bb). Pour la sécurité du droit, il ne saurait être question de l'appliquer rétroactivement aux décisions entrées en force (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 consid. 3.3). !

E. 4.5

En l'occurrence, dans son jugement du 12 octobre 2020, le TAPI a ordonné à l'autorité intimée de « procéder aux calculs conformes à la jurisprudence du Tribunal fédéral des intérêts sur les rappels d'impôt et d'émettre ainsi des bordereaux rectificatifs pour toutes les périodes qui font l'objet de la présente procédure » (consid. 25). ! Avec les recourants, la chambre de céans constate que, dans le jugement précité, le TAPI cite l'ATF 144 II 359 à son consid. 24 dont il est question plus haut et qui retient une déduction des intérêts relatifs aux rappels d'impôt dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les rappels d'impôt. Or, au moment où le TAPI a jugé la première fois, la méthode de déduction dite en année « n » avait été jugée comme étant licite. Pour des motifs de sécurité du droit, il ne saurait donc être question d'appliquer rétroactivement et automatiquement une nouvelle jurisprudence aux décisions entrées en force. Ainsi, après l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 concernant les recourants faisant acquiescer au jugement du TAPI autorité de chose jugée, l'autorité intimée ne disposait plus d'aucune marge de manœuvre quant à la méthode à appliquer pour les calculs des intérêts sur les rappels d'impôt. Le grief sera donc admis et il appartiendra à l'AFC-GE de procéder à la déduction des intérêts sur les rappels d'impôts dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôt pour toutes les périodes concernées par la procédure s'étant terminée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 avril 2022, à savoir les bordereaux de rappels et d'amendes relatives aux périodes fiscales 2007 à 2014.

E. 5

Les recourants se plaignent du traitement de leur demande de reconsidération/révision du 11 février 2021 portant sur les années fiscales 2012 à 2019. !

E. 5.1

Le Tribunal fédéral a rappelé qu'en procédure juridictionnelle administrative ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige

dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où d'après les conclusions du recours il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (Anfechtungsgegenstand) et l'objet du litige (Streitgegenstand) sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci (ATF 144 II 359 consid.

4.3).>[if> Ni la LIFD, ni la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ni la LPFisc ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. Tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et, le cas échéant, la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la « procédure de recours », ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y a dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une reformatio in pejus , prévue expressément par l'art. 54 LPFisc, permet à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation. Il en va de même de la libre appréciation des faits, voire de la possibilité de tenir compte de nova (ATF 144 II 359 consid. 4.4 et les nombreuses références citées).

E. 5.2

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 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. Le Tribunal fédéral a alors relevé que cela signifiait, dans l'affaire qui lui était soumise, que la déduction des frais et des charges liés aux revenus imposables du recourant, qui n'avait pas été demandée durant la procédure de taxation initiale, ne pouvait plus être exigée en procédure de rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1069/2019 du 14 avril 2020 consid. 6.2).>[if>

E. 5.3

Lorsqu'une autorité mise en demeure refuse sans droit de statuer ou tarde à se prononcer, son silence est assimilé à une décision (art. 4 al. 4 LPA).>[if>

E. 5.4

Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice à la particulière ou au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation. Un tel déni constitue une violation

de l'art. 29 al. 1 Cst. (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 I 6 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2D_59/2013 du 4 juillet 2014 consid. 2.1).!endif>![if>

E. 5.5

Une partie peut recourir en tout temps pour déni de justice ou retard non justifié si l'autorité concernée ne donne pas suite rapidement à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (art. 62 al. 6 LPA). Toutefois, lorsque l'autorité compétente refuse expressément de rendre une décision, les règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.) imposent que le recours soit interjeté dans le délai légal, sous réserve éventuelle d'une fausse indication quant audit délai (ATA/939/2021 du 14 septembre 2021 consid. 3a ; ATA/1722/2019 du 26 novembre 2019 consid. 2b et les références citées).!endif>![if>

E. 5.6

Pour pouvoir se plaindre de l'inaction de l'autorité, encore faut-il que l'administré ait effectué toutes les démarches adéquates en vue de l'obtention de la décision qu'il sollicite (ATA/699/2021 du 2 juillet 2021 consid. 9b ; ATA/386/2018 du 24 avril 2018 consid. 2d). Les conclusions en déni de justice sont irrecevables lorsque le recourant n'a pas procédé à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (ATA/63/2023 du 24 janvier 2023 consid. 3b et la référence citée).!endif>![if>

E. 5.7

En l'espèce, il ressort de la décision sur réclamation que la problématique de la dette de CHF 20'467'487.-, des intérêts passifs à 5% l'an dès le 1 er novembre 2012 ainsi que des intérêts passifs impayés accumulés découlant de la procédure pénale à l'issue de laquelle le recourant a été définitivement condamné est pendante auprès du service de taxation. !endif>![if> Comme l'avait déjà retenu la chambre de céans dans son arrêt du 29 juin 2021, les recourants ne peuvent pas faire valoir ce nouveau poste dans le cadre de la présente procédure, dans la mesure où cela conduirait à une extension de l'objet de la contestation à de nouvelles déductions. Par ailleurs, il ne ressort pas du dossier que les recourants auraient mis en demeure l'autorité intimée pour qu'elle statue sur leur demande de reconsidération/révision formulée le 11 février 2021. Ils ne peuvent ainsi pas se plaindre d'un déni de justice dans la présente procédure. Le grief sera écarté. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Le jugement attaqué sera annulé concernant la déduction des intérêts sur les rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2007 à 2014 et le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants.

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent en partie (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée dans la mesure où ils comparaissent en personne et n'ont pas allégué avoir exposé de frais pour assurer leur défense (art. 87 al. 2 LPA).!endif>![if> * * *