

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1157/2017-ICCIFD

ATA/736/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 juillet 2018

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Jean-Frédéric Maraia, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 décembre 2017 (JTAPI/1320/2017)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2012 des époux A_____, domicilié au _____ ch. B_____ à _____.
- 2) À teneur du registre foncier, M. A_____ est propriétaire des biens fonds sis _____ ch. B_____ et _____ ch. de C_____ (également dénommé _____, chemin B_____) formant une seule et même propriété.
- 3) Dans leur déclaration fiscale 2012 du 10 octobre 2013, les contribuables ont demandé la déduction de CHF 80'313.- au titre de frais et charges d'entretien de l'immeuble sis _____, ch. B_____. En outre, ils ont sollicité la déduction d'une dette de CHF 3'000'000.- au titre de « contentieux entreprise ».
- 4) Par courrier du 21 décembre 2015, les contribuables ont sollicité que le montant de CHF 3'000'000.- requis en déduction de leur déclaration fiscale 2012 soit remplacé par le montant de CHF 4'681'632.-. M. A_____ faisait l'objet depuis 2007 d'une action en responsabilité civile de la part de la caisse de pension de C_____ SA générale d'entreprises et des sociétés affiliées, en liquidation (ci-après : CAPRA). Une estimation du litige avait été effectuée annuellement et reportée dans la feuille E1 de chaque déclaration fiscale depuis 2009. M. A_____ avait été condamné, par arrêt du Tribunal fédéral du 17 novembre 2015, au paiement de CHF 4'681'632.- sans intérêts. Le Tribunal fédéral avait retenu que M. A_____ répondait du dommage causé en raison de son inaction en lien avec le non-paiement des cotisations sociales à la CAPRA. Le dommage avait couru du 31 décembre 1993 au 31 décembre 1997. Il avait été colloqué en première classe à hauteur de CHF 4'681'632.-.
- 5) Par bordereaux et avis de taxation du 29 janvier 2016, l'AFC-GE a admis en déduction la dette de CHF 4'681'632.-. La déduction des dépenses relatives aux travaux concernant les conduites d'eau des immeubles sis à l'angle ch. B_____ et ch. de C_____ (factures listées au point 5 ci-avant) était refusée.
- 6) Dans leur réclamation, les contribuables ont remis notamment en cause la déduction des frais d'entretien de CHF 24'637.25 et sollicité la déduction des intérêts dus sur la dette de CHF 4'681'632.-.

M. A_____ faisait l'objet d'une nouvelle demande de la CAPRA en paiement des intérêts de 5 % dus sur la dette de CHF 4'681'632.-, de sorte que ceux-ci devaient également être déduits en 2012, à hauteur de CHF 234'082.- du revenu et de CHF 3'459'856.09 de la fortune. Selon un courrier du mandataire du contribuable, ce dernier faisait face à une demande de révision/rectification

intentée par la CAPRA, et il était très probable que le Tribunal fédéral y fasse droit. Copie de la demande du 22 décembre 2015 était annexée.

- 7) Le 29 février 2016, le Tribunal fédéral a admis la demande de révision. Il a retenu que des intérêts compensatoires à 5 % l'an étaient dus, à compter du 20 mars 1998, date de l'octroi du sursis concordataire.
- 8) Par décisions du 1^{er} mars 2017, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation sur des points qui ne sont plus contestés, maintenant toutefois la taxation 2012 des contribuables pour le surplus.

La déduction de « l'estimation des intérêts moratoires sur la créance CAPRA » ainsi que la déduction de leur montant en dette cumulée au 31 décembre 2012 n'étaient pas envisageables, dans la mesure où aucun jugement n'avait encore été rendu.

- 9) Par acte du 30 mars 2017, les époux A_____ ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant principalement à leur annulation, à ce qu'il soit reconnu que le montant de CHF 234'081,60 correspondant aux intérêts compensatoires dus pour 2012 était déductible, que le montant de CHF 3'461'201.08 correspondant au total des intérêts compensatoires dus au 31 décembre 2012 était déductible et que le montant de CHF 24'637.25 constituait des frais d'entretien déductibles du revenu, subsidiairement au renvoi de la cause à l'AFC-GE.

À la suite de la demande de révision, le Tribunal fédéral avait condamné M. A_____, par arrêt du 29 février 2016 annulant celui du 17 novembre 2015, à payer à la CAPRA la somme de CHF 4'681'632.- avec intérêts à 5 % dès le 20 mars 1998. Le caractère effectif des intérêts précités ne pouvait dès lors plus être remis en cause par l'AFC-GE et la somme de CHF 234'081,60 (soit CHF 4'681'632.- x 5 %), correspondant aux intérêts dus pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2012, constituait des intérêts déductibles du revenu imposable. Le montant de CHF 3'461'201.08, correspondant aux intérêts dus à compter du 20 mars 1998 jusqu'au 31 décembre 2012, était une dette déductible de la fortune imposable.

- 10) L'AFC-GE a conclu à ce que le TAPI ordonne la *reformatio in pejus* du bordereau et de l'avis de taxation rectificatifs ICC 2012 en ce sens que la dette de CHF 4'681'632.- n'était pas admise en déduction de la fortune des contribuables, à ce qu'il constate qu'elle s'engageait à admettre une déduction de CHF 18'300.- à titre de charges et frais d'entretien de l'immeuble et qu'il rejette le recours pour le surplus.

L'AFC-GE avait admis dans l'avis de taxation rectificatif ICC 2012 le montant de CHF 4'681'632.- en lien avec la condamnation de M. A_____

prononcée par arrêt du 17 novembre 2015. Or, il était manifeste que cette dette ne grevait pas encore la fortune des époux le 31 décembre 2012, étant à cette date uniquement potentielle et n'ayant été effectivement due qu'en 2015. Elle ne pouvait partant pas être déduite de la période fiscale 2012. Dans la mesure où la dette de CHF 4'681'632.- ne devait pas être admise en déduction de la fortune pour 2012, les intérêts moratoires y relatifs ne pouvaient pas non plus être admis.

- 11) Dans leur réplique, les époux ont persisté dans leurs conclusions et conclu, en sus, à ce que le montant de CHF 21'528.75 soit reconnu comme des frais d'entretien déductibles du revenu.

La dette de CHF 4'681'632.- devait être déduite de leur fortune pour 2012, puisqu'elle correspondait à un dommage causé par M. A_____ entre 1993 et 1998. C'était d'ailleurs ce qu'avait relevé le Tribunal fédéral dans son arrêt en condamnant ce dernier à des intérêts compensatoires dès le mois de mars 1998. Elle était ainsi dès cette date existante et effective et les intérêts y relatifs devaient également être admis.

- 12) Dans sa duplique, l'AFC-GE a admis la déduction de CHF 21'528.75 du revenu imposable ICC et IFD 2012 à titre de frais d'entretien d'immeuble et conclu au rejet pour le surplus. Elle s'engageait ainsi à rectifier la taxation ICC et IFD 2012.

Avant que l'arrêt du Tribunal fédéral ne soit rendu, M. A_____ avait obtenu gain de cause devant la chambre des assurances sociales de la Cour de justice. Ce n'était donc qu'en novembre 2015 que la responsabilité de ce dernier avait été reconnue et que le montant dû à ce titre avait été chiffré. La dette était ainsi née et devenue effective le jour du prononcé de cet arrêt, et elle ne pouvait être déduite de l'impôt sur la fortune qu'à compter de la période 2015. La déduction des intérêts compensatoires était également refusée pour 2012, leur sort suivant celui de la dette principale.

- 13) Par jugement du 11 décembre 2017, notifié le 18 décembre 2017, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle admettait la déduction du montant de CHF 21'528.75 au titre de frais d'entretien d'immeuble. Dans la mesure où le Tribunal fédéral avait retenu en 2015 et 2016 que le contribuable avait violé le principe de sécurité et adopté un comportement illicite en s'abstenant de prendre des mesures nécessaires et l'avait condamné au paiement de la somme de CHF 4'681'632.- avec intérêts à 5 % dès le 20 mars 1998, il convenait d'admettre qu'au 31 décembre 2012, la dette existait déjà. En outre, les intérêts cumulés suivaient le sort de la dette principale et devaient être également déduits de la fortune. Les intérêts dus pour 2012 devaient être défalqués du revenu, comme le prévoyait la loi.

- 14) Par acte déposé le 16 janvier 2018, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement en tant qu'il avait rejeté la *reformatio in pejus* visant à écarter la déduction de CHF 4'681'632.-, avait admis au titre de dette le montant des intérêts cumulés ainsi que la déduction des intérêts pour 2012.

Selon l'autorité recourante, ces dettes n'étaient alors pas fermes et exécutoires. Les premiers juges avaient confondu naissance de l'obligation juridique au plan civil et critère d'exigibilité au plan fiscal. L'intimé était défendeur à l'action intentée en 2007, qui a été rejetée en 2014 par la juridiction cantonale et n'a été admise par le Tribunal fédéral qu'en 2015 et 2016. Les sommes litigieuses n'étaient ainsi pas effectivement dues en 2012. Par ailleurs, les arrêts 2C_255/2010 et 2C_1172/2014 n'étaient pas transposables à la présente espèce. En suivant le raisonnement querellé, une personne physique serait autorisée à « provisionner » un risque, ce que le législateur n'avait prévu que pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, mais pas pour les dettes privées. Enfin, si le Tribunal fédéral avait rejeté le recours de la CAPRA, l'AFC-GE n'aurait plus pu revenir sur la taxation entrée en force, qui aurait admis en déduction une dette fictive, inexistante au terme de la procédure judiciaire.

- 15) Les contribuables ont conclu au rejet du recours.

La dette de l'intimé trouvait son fondement dans l'art. 52 al. de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40), consacrant la responsabilité des organes d'une institution de prévoyance professionnelle. La responsabilité avait été admise en raison du fait que l'intimé avait toléré, entre 1993 et 1998, l'augmentation d'arriérés de cotisations dues à la CAPRA. La créance était née, au plus tard, lors du prononcé du sursis concordataire, le 20 mars 1998. Exiger, comme le souhaiterait l'AFC-GE, que ne soit admise en déduction qu'une dette pour laquelle le créancier dispose d'un titre de mainlevée définitive reviendrait à introduire une condition trop restrictive. En outre, en cas de probabilité d'une perte (« Verlustwahrscheinlichkeit »), le contribuable pouvait faire une estimation basse de la dette, ce que l'intimé avait précisément fait en l'espèce.

- 16) Par courrier du 23 février 2018, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc D 3 17).

2) Les parties s'opposent sur la question de savoir si la dette de CHF 4'681'532.- et les intérêts s'y rapportant peuvent être déduits de la fortune des intimés en 2012.

a. Selon les art. 66 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 - dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 applicable en l'espèce ; cf. art. 17 al. 1 LHID dans sa teneur au 1^{er} janvier 2014 ; RO 2013 2397) et 49 al. 1 de loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale, soit au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû.

En droit cantonal, 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 LIPP). L'impôt sur la fortune a pour objet la fortune nette (art. 13 al. 1 ; art. 46 LIPP). La définition de celle-ci s'impose aux cantons (ATF 136 II 256 consid. 3.1). La fortune nette s'entend comme la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Toutes les dettes peuvent être déduites, à la condition d'exister au moment déterminant et de ne pas être seulement potentielles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2010 du 10 mars 2011 consid. 2.2 et les références citées ; ATA/749/2014 du 23 septembre 2014 consid. 3c). Seules les dettes grevant effectivement la substance économique du patrimoine du contribuable sont déductibles. Tel est le cas s'il y a un risque sérieux que celui-ci doive s'en acquitter (Markus REICH, *Steuerecht*, 2009, § 14 no 32 ; HOHN/WALDBURGER, *Steuerecht*, vol. I, 9^{ème} éd., 2001, § 15 n. 22).

Selon le principe de périodicité, la cause juridique et le fait générateur de la dette doivent être réalisés au moment déterminant pour l'imposition de la fortune. Il s'ensuit que les dettes prescrites ne sont en principe pas déductibles ni celles simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives, en particulier celles résultant d'une opération subordonnée à la réalisation d'une condition suspensive (art. 151 CO), aussi longtemps que la condition ne se réalise pas et que le débiteur n'est pas encore redevable de sa prestation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1). L'exigibilité de la dette ne constitue en revanche pas une condition à la déduction de la dette (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 et les références citées).

Le Tribunal fédéral (arrêt 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3) a ainsi admis qu'une dette de rappel d'impôt faisant suite à une dénonciation spontanée effectuée en 2011 se rapportant aux années 2001 à 2009, pouvait être déduite en 2010. En effet, lorsqu'il s'était agi, en 2013, de procéder à la taxation 2010, les

contribuables connaissaient depuis le 19 janvier 2012 le montant précis de cette dette, qui était née et effective pour les années 2001 à 2009.

b. Les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-, sont déduits du revenu (art. 33 al. 1 let. a LIFD ; art. 9 al. 2 let. a LHID ; art. 34 let. a LIPP).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1165/2014 et 2C_1166/2014 du 3 avril 2017 consid. 2.1. ; 2A_508/2001 du 26 juin 2002 consid. 2.1). Les intérêts de retard et les intérêts moratoires sont des intérêts déductibles (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2017, art. 33, § 7). La déductibilité des intérêts passifs n'est pas subordonnée à leur paiement effectif; il suffit qu'ils soient échus au cours de la période de calcul, c'est-à-dire qu'ils soient dus. Les intérêts compensatoires ne sont que l'accessoire de la prétention principale et leur sort suit par conséquent celui de la prétention principale (arrêt du Tribunal fédéral 9F_13/2015 du 29 février 2016 consid. 3.2).

3) En l'espèce, au moment du dépôt de leur déclaration fiscale fin 2013, les contribuables ont fait valoir une dette de CHF 3'000'000.- relative à leur contentieux avec la CAPRA. La procédure opposant l'intimé à cette dernière, pendante depuis 2007, suivait alors son cours. En juillet 2010, le Tribunal fédéral avait écarté l'exception de prescription plaidée par le recourant et renvoyé la cause à la juridiction cantonale afin qu'elle statue sur le fond. La chambre des assurances sociales instruisait, en 2012, le bien-fondé des prétentions de la CAPRA. Son arrêt, rejetant l'action en réparation du dommage, est intervenu en 2014. La responsabilité de l'intimé n'a été définitivement reconnue que le 17 novembre 2015.

Cela étant, la particularité du cas d'espèce réside dans le fait qu'au moment où l'AFC-GE a procédé à la taxation de l'année fiscale 2012, soit le 29 janvier 2016, le Tribunal fédéral avait déjà statué sur la responsabilité de l'intimé dans la procédure l'opposant à la CAPRA et l'avait condamné au paiement de la somme de CHF 4'681'632.-. En outre, dans la procédure de réclamation, les contribuables ont signalé l'existence d'une procédure de révision, respectivement de reconsidération de l'arrêt du Tribunal fédéral visant le rajout des intérêts moratoires au montant auquel l'intimé avait été condamné. Leur conseil précisait que les risques que la demande de révision soit admise étaient élevés. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs fait droit à celle-ci le 29 février 2016, soit avant que la décision sur réclamation soit rendue. Au terme de cet arrêt, la dette portait des intérêts compensatoires de 5 % dès le 20 mars 1998.

Ainsi, au moment de statuer sur la taxation 2012 des intimés, la dette de CHF 4'681'632.- portant les intérêts précités était déterminée avec précision et grevait donc la fortune imposable des intimés au 31 décembre 2012. La dette annoncée dans la déclaration fiscale en lien avec le litige CAPRA était alors définitivement établie. L'existence d'un risque sérieux que le contribuable doive s'en acquitter ne pouvait plus être niée. En outre, le fait générateur de la dette, à savoir l'inaction de l'intimé entre 1993 et 1998, s'était produit avant l'année fiscale litigieuse et les intérêts sur le dommage pour lequel il était recherché ont commencé à courir, comme l'a retenu le Tribunal fédéral, au plus tard lors du prononcé du sursis concordataire.

La responsabilité encourue par l'intimé repose, à l'instar des dettes de rappel d'impôts auxquelles se réfère l'autorité recourante, sur la loi, plus précisément sur l'art. 52 al. 1 LPP, qui institue une responsabilité légale directe des organes de la fondation (arrêts 9C_786/2013 et 9C_787/2013 du Tribunal fédéral du 18 décembre 2014 consid. 4.1). Il ne se justifie ainsi pas de traiter différemment une dette de rappel d'impôts et une dette liée à la responsabilité de l'organe d'une fondation. Au demeurant, ni le législateur ni la jurisprudence ne pose comme condition à la déductibilité d'une dette que cette dernière prenne naissance ex lege.

Dès lors qu'au moment déterminant pour l'imposition de la fortune, soit au 31 décembre 2012, la cause juridique et le fait générateur de la dette étaient réalisés, le principe de la déduction alléguée devait être admis. La quotité de celle-ci ayant finalement été déterminée avec précision avant la taxation définitive de 2012, il n'y a plus lieu d'examiner si le montant allégué en 2013 de CHF 3'000'000.- correspondait à une estimation admissible.

Il n'est pas contesté que le sort des intérêts, dont la quotité au 31 décembre 2012 n'est pas remise en cause, doit suivre celui de la dette principale. Cette dernière devant être admise en déduction, les premiers juges ont ainsi, à juste titre, retenu la déduction des intérêts s'y rapportant.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 4) Les intimés obtenant gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- leur sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87. al. 2 LPA). Il n'y a pas lieu à la perception d'un émolument

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 janvier 2018 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 décembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Madame et Monsieur A_____, solidairement entre eux, à la charge de l'État de Genève ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Jean-Frédéric Maraia, avocat de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, Mmes Krauskopf et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :