

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3220/2013-ICC

ATA/887/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 novembre 2014

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 juin 2014 (JTAPI/750/2014)**

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010.
2. Par bordereau de taxation du 27 juin 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fixé l'ICC 2010 de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux ou les contribuables) à CHF 33'224.85 sur la base d'un revenu imposable de CHF 109'468.- et d'une fortune imposable de CHF 2'217'453.- au taux de CHF 2'362'253.-.
3. Le 29 juin 2011, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau de taxation, notamment pour modification indue des frais d'entretien effectifs repris à concurrence de CHF 8'742.- au lieu du montant porté dans la déclaration de CHF 15'715.-
4. En novembre 2011, les époux ont procédé à une déclaration spontanée portant sur les dix années précédentes, à savoir de 2001 à 2010. Suite à cela, l'AFC a ouvert une procédure en rappel d'impôt pour les années 2001 à 2009, l'année 2010 n'ayant pas encore fait l'objet d'une décision de taxation.
5. Le 19 janvier 2012, l'AFC a notifié aux époux des bordereaux de rappel d'impôt ICC et impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001 à 2009 comportant un supplément d'impôt et d'intérêts à payer. Ces bordereaux n'ont pas fait l'objet de contestation.
6. Le 20 février 2012, les contribuables ont complété leur réclamation du 29 juin 2011 en concluant à ce que leur fortune imposable 2010 tienne compte des dettes chirographaires découlant des suppléments d'impôts IFD et ICC 2001 à 2009 et des intérêts y relatifs. Ces montants étaient les suivants :

	Supplément d'impôt	Intérêts
IFD 2001	CHF 3'783.-	CHF 1'387.45
IFD 2002	CHF 2'743.-	CHF 881.80
IFD 2003	CHF 3'731.-	CHF 1'054.90
IFD 2004	CHF 3'738.-	CHF 921.10
IFD 2005	CHF 3'705.-	CHF 788.20
IFD 2006	CHF 3'718.-	CHF 660.80

IFD 2007	CHF 3'718.-	CHF 510.-
IFD 2008	CHF 4'186.-	CHF 424.75
IFD 2009	CHF 4'095.-	CHF 256.90
Total	CHF 33'417.-	CHF 6'885.90

ICC 2001	CHF 21'082.70	CHF 5'619.70
ICC 2002	CHF 18'423.60	CHF 4'173.95
ICC 2003	CHF 20'252.90	CHF 3'778.30
ICC 2004	CHF 21'615.30	CHF 3'615.-
ICC 2005	CHF 21'855.70	CHF 2'984.50
ICC 2006	CHF 21'572.40	CHF 2'320.25
ICC 2007	CHF 21'570.-	CHF 1'400.-
ICC 2008	CHF 25'250.-	CHF 1'161.15
ICC 2009	CHF 26'874.05	CHF 733.80
Total	CHF 198'496.65	CHF 25'786.65

7. Le 26 septembre 2013, l'AFC a partiellement admis la réclamation des contribuables. Elle leur a notifié un bordereau rectificatif fixant l'ICC 2010 à CHF 50'032.85 sur la base d'un revenu imposable de CHF 119'010.- et d'une fortune imposable de CHF 3'651'535.- au taux de CHF 3'810'611.-. Elle revenait sur sa première taxation en fonction des motifs développés dans la réclamation du 29 juin 2011, mais n'entraîne pas en matière sur la déduction des dettes fiscales et des intérêts y relatifs découlant des bordereaux de rappel d'impôt notifiés en 2012.

La prise en compte de ces dettes fiscales ne pouvait intervenir que pour l'exercice fiscal 2012.

8. Le 4 octobre 2013, les époux ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Ils ont conclu, « avec suite de dépens », à son annulation et à la notification par l'AFC d'un nouveau bordereau ICC 2010 prenant en compte la déduction des dettes fiscales ICC et IFD 2001 à 2009.

Leur dette fiscale résultait du rappel d'impôt des années 2001 à 2009. Elle devait être déduite de leur fortune imposable au titre de l'ICC 2010 non seulement en application d'une décision de l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) du 27 février 2006, mais encore par égalité de traitement avec deux autres contribuables qui avaient bénéficié d'une telle déduction suite à des décisions sur réclamation datant de 2008.

9. Le 27 février 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt empêchaient qu'une dette d'impôt découlant d'un bordereau de rappel d'impôt concernant l'ICC et l'IFD 2001 à 2009, notifié le 19 janvier 2012, puisse être déduite dans l'année fiscale 2010. Une telle déduction ne pouvait intervenir que sur la fortune imposable de l'année fiscale 2012. Partant, le bordereau de taxation ICC 2010 était correct et devait ainsi être confirmé.

10. Le 30 juin 2014, le TAPI a admis le recours.

La dette fiscale résultant du rappel d'impôt des années 2001 à 2009 devait être déduite de leur fortune imposable ICC 2010. Le TAPI se fondait notamment sur la décision de la commission (DCCR/46/2006 du 27 février 2006) citée par les contribuables.

11. Le 31 juillet 2014, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

Elle a conclu à l'annulation du jugement du TAPI et à la confirmation de sa décision du 26 septembre 2013.

Elle a repris pour l'essentiel les arguments invoqués dans sa réponse au recours devant le TAPI. En outre, il n'appartenait pas aux contribuables de choisir au cours de quelle année fiscale ils feraient valoir les déductions autorisées. De plus, la législation était claire en ce qui concernait les rappels d'impôt et intérêts y relatifs. Ils étaient échus dès la notification de la décision ou du prononcé. La décision de la commission à laquelle les époux et le TAPI se référaient avait trait à la déduction d'une dette d'impôt ordinaire et non à la déduction d'une dette d'impôt découlant d'un rappel d'impôt. Par conséquent, elle ne pouvait être transposée au cas d'espèce. Enfin, de par la complexité du calcul par itération, les déductions sollicitées par les contribuables ne pouvaient manifestement pas être prises en compte telles quelles.

12. Le 15 septembre 2014, les époux ont conclu à la confirmation du jugement du TAPI.

Ils ont repris les arguments du TAPI. En outre, il n'était pas question de savoir si, au 31 décembre 2010, l'AFC était au fait des montants exacts apportés

dans la déclaration mais bien au contraire de savoir, au moment de la rédaction du bordereau, si ces montants étaient déterminés, voire déterminables. Il apparaissait comme une évidence que les comptes bancaires des contribuables au 31 décembre 2010 n'ayant pas encore servi à acquitter les arriérés d'impôts, il fallait tenir compte des dettes des époux, au nombre desquelles figuraient les arriérés d'impôt encore impayés au 31 décembre 2010, afin de déterminer leur fortune nette. Il n'y avait pas de problème d'itération, dans la mesure où il n'était aucunement fait état de calculs d'impôt spécifiquement difficiles en l'espèce.

13. Le 8 octobre 2014, la chambre administrative a informé les parties 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).
2. Le litige a trait à la question de savoir si, dans le cadre de l'imposition cantonale, une dette d'impôt découlant d'un rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD concernant les exercices fiscaux 2001 à 2009, dont les bordereaux rectificatifs ont été notifiés en janvier 2012, peut déjà être déduite dans l'année fiscale 2010.
3. L'impôt sur la fortune a pour objet la fortune nette (art. 13 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. 46 de loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP), soit au 31 décembre 2012 pour la taxation ICC 2012.

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).

4. Notamment, les rappels d'impôt, intérêts et frais sont perçus sur la base d'une décision de taxation ou d'un prononcé (art. 21 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). Les rappels d'impôt, intérêts et frais, notamment, sont échus dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé (art. 23 al. 1 LPGIP). C'est dès cette date que les dettes fiscales qui en

découlent grèvent le patrimoine des contribuables et sont donc formellement dues par ceux-ci.

En l'espèce, les bordereaux de rappel d'impôt leur ayant été notifiés le 19 janvier 2012 et étant entrés en force, c'est à cette dernière date qu'ils ont grevé le patrimoine des contribuables.

Selon les principes de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices, chaque exercice doit être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice ne puisse avoir d'influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale faire valoir les déductions autorisées (ATA/395/2008 du 29 juillet 2008 ; ATA/443/2007 du 4 septembre 2007 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et les références citées).

En effet, la procédure de rappel d'impôt découle d'une déclaration certes spontanée des contribuables, mais qui a été faite en 2011. Il n'empêche qu'ils n'ont pas initialement rempli valablement leurs déclarations fiscales pour les années 2001 à 2010, et que ce n'est qu'en 2012 que le supplément d'impôt a été fixé et que la créance fiscale qui y est liée, est devenue exigible.

En vertu des principes précités, il n'est pas non plus possible de revenir en arrière sur l'ICC 2010, en déduisant la dette d'impôt dans l'année fiscale 2010.

Le TAPI s'est notamment fondé sur la DCCR/46/2006 du 27 février 2006 pour admettre le recours. Dans cette décision, la commission avait effectivement considéré que l'IFD 2002 était déductible de la fortune imposable ICC 2002.

Ce jugement concerne la déduction d'une dette d'impôt ordinaire et non la déduction d'une dette d'impôt découlant d'un rappel d'impôt.

Partant, cette jurisprudence ne peut être appliquée au cas d'espèce.

5. Les contribuables se prévalent enfin d'une violation du principe de l'égalité de traitement. En effet, ils prétendent que l'AFC, dans le cadre d'autres dossiers, a porté en déduction les dettes d'impôt en conformité avec la DCCR/46/2006 du 27 février 2006.

Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut

recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 138 V 176 consid. 8.2 p. 183 ; 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; Vincent MARTENET, Géométrie de l'égalité, 2003, p. 260 ss).

En l'espèce, les deux cas auxquels se réfèrent les contribuables ne sont pas semblables à leur situation. En effet, il s'agit de cas où l'AFC a admis la déduction des dettes d'impôt de l'année fiscale, conformément notamment à la DCCR/46/2006 du 27 février 2006, et non celles provenant d'un rappel d'impôt, comme le cas à trancher.

Il en découle que le principe de l'égalité de traitement n'a aucunement été violé.

6. Il en résulte que la décision de l'AFC de ne pas admettre cette dette d'impôt en déduction de la fortune imposable des époux pour l'année fiscale 2010 était totalement justifiée. La prise en compte de ces dettes fiscales ne pouvait en effet intervenir que pour l'exercice fiscal 2012.
7. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis et sa décision sur réclamation du 26 septembre 2013 rétablie.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des époux, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 26 septembre 2013 ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Michel Lambelet, mandataire de Madame et Monsieur A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :