

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2442/2023 ICCIFD

JTAPI/223/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 11 mars 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par FIDUCIAIRE S. BALDUCHELLI Sàrl

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne la problématique des intérêts compensatoires négatifs afférents aux taxations cantonales 2017 à 2019 de Monsieur A_____ (ci-après: le contribuable).
2. Le 10 décembre 2018, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2017.
3. Le 7 octobre 2019, l'administration fiscale des contributions (ci-après : AFC-GE) a formulé une demande de renseignements portant sur la période fiscale 2017. Un rappel à ce sujet lui a été envoyé par pli du 5 décembre 2019.

Le 7 janvier 2020, le contribuable a répondu à la demande de renseignements précitée.

4. Le 6 février 2020, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2018.
5. Le 8 décembre 2020, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2019. La page de synthèse a été déposée le 18 février 2021.
6. Le 29 mars 2022, l'AFC-GE a informé le contribuable que les taxations 2018 et 2019 le concernant ne pourraient pour l'instant pas être rendues car l'une des problématiques présente à son dossier (déductibilité des frais d'avocat en lien avec les pensions alimentaires et les contributions d'entretien) était actuellement contestée devant les instances judiciaires.
7. Par arrêt du 23 septembre 2022, le Tribunal fédéral a tranché la problématique précitée, supprimant toute déductibilité desdits frais de procédure.
8. Le 21 décembre 2022, l'AFC-GE a formulé une demande de renseignements portant sur la période fiscale 2017 pour obtenir les justificatifs des pensions alimentaires versées.

Le même jour, l'AFC-GE a formulé une demande de renseignements (facture détaillée relative aux frais d'avocat) portant sur la période fiscale 2019.

9. Le 6 février 2023, l'AFC-GE a formulé deux rappels au sujet de ses demandes de renseignements du 21 décembre 2022.
10. Le 9 février 2023, le contribuable a fourni les justificatifs demandés pour la période fiscale 2017. En revanche, il n'a pas répondu à la demande de renseignements portant sur la période fiscale 2019.
11. Le 15 mai 2023, l'AFC-GE a notifié les bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 à 2019 au contribuable.

Les relevés des comptes liés à la taxation 2017 ne faisaient état d'aucun acompte ICC versé par le contribuable. Seul un montant de CHF 22'000.- avait été versé le 30 mars 2022 pour l'IFD.

Les relevés des comptes liés aux taxations 2018 et 2019 faisaient état de dix versements de CHF 3'000.- pour l'ICC effectués par le contribuable en 2019 et d'un

versement de CHF 12'000.- effectué en mars 2022. Les versements de CHF 3'000.- avaient été reporté sur l'IFD.

Les relevés des comptes liés aux taxations 2017 à 2019 faisaient état de montants d'intérêts compensatoires négatifs, qui se montaient à CHF 2'519.70.- pour 2017, à CHF 1'788.20.- pour 2018 et à CHF 794.90.- pour 2019.

12. Le 15 juin 2023, le contribuable a formulé des réclamations portant sur les intérêts compensatoires négatifs pour les périodes fiscales 2017 à 2019. En substance, il estimait que le retard pris par l'AFC-GE pour le taxer ne lui était pas imputable, sollicitant un nouveau calcul des intérêts compensatoires négatifs.
13. Par décision sur réclamation du 23 juin 2023, l'AFC-GE a maintenu le calcul des intérêts compensatoires négatifs inscrits sur les relevés de comptes ICC et IFD de 2017 à 2019.
14. Par acte du 22 juillet 2023, sous la plume de son mandataire, le contribuable a formé recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après: le tribunal) contre la décision sur réclamation précitée, concluant à l'annulation de tous intérêts compensatoires négatifs relatifs à la non-déductibilité des frais de procédure pour les années 2017 à 2019 (calculés sur les reprises d'impôt y relatives) et à la diminution des autres intérêts compensatoires négatifs relatifs aux autres reprises effectuées, impliquant un nouveau calcul de ces derniers sur un laps de temps qu'il estimait à 270 jours après le dépôt de sa déclaration, ce qu'il jugeait être un délai normal lors d'une taxation habituelle.

Il ne contestait pas le principe du calcul d'intérêts en cas de reprises fiscales effectuées par l'administration, mais s'opposait au nombre de jours pris en considération pour ledit calcul. Le calcul d'un intérêt sur les reprises effectuées quant aux honoraires d'avocat n'était pas justifié. Si la déductibilité de ces frais avait été hors propos dès le départ, l'AFC-GE lui aurait communiqué d'office une fin de non-recevoir et notifié les taxations dans les meilleurs délais. Le fait que l'AFC-GE eut pris 1'208 jours pour prendre position ne pouvait ainsi pas lui être imputé et la bienséance aurait dû amener cette autorité à renoncer à tout calcul d'intérêt relatif à son choix d'attendre que le Tribunal fédéral tranche cette question.

En outre, cette absence de décision de l'AFC-GE avait eu des conséquences importantes sur le calcul de l'intérêt relatif aux autres reprises. Le processus de taxation suspendu pendant plus de trois ans avait entraîné un calcul d'intérêts sans aucune mesure avec les reprises effectuées.

15. Dans sa réponse du 25 octobre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le droit de l'AFC-GE de percevoir des intérêts compensatoires négatifs avait été confirmé par la jurisprudence. Les bordereaux de taxation avaient été notifiés en date du 3 mai 2023, soit peu après l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 septembre 2022, supprimant toute déductibilité des honoraires d'avocats dans le cadre de l'obtention, respectivement la déduction d'une pension alimentaire.

Même si l'AFC-GE avait mis du temps à taxer le recourant, il lui appartenait néanmoins d'interpeller formellement l'autorité à ce sujet afin de la mettre en demeure de rendre des décisions de taxation, ce d'autant plus s'il s'estimait lésé par ce retard. Il perdait de vue que ces intérêts découlaient avant tout du fait que le montant de ses acomptes provisionnels était manifestement insuffisant par rapport à l'impôt à venir. S'il avait procédé à des avances suffisantes, aucun intérêt ne lui aurait été facturé, ce indépendamment du temps que l'AFC-GE avait pris pour le taxer.

16. Dans sa réplique du 7 décembre 2023, le recourant a maintenu son recours.

Il n'était pas tenu de prendre en considération une éventuelle non prise en compte des honoraires d'avocats revendiqués à titre de déductions. L'AFC-GE aurait dû l'informer de sa décision de sursoir à toute taxation, évoquer la problématique des intérêts négatifs qui pourrait en résulter, mais en tous les cas envisager la suppression du calcul automatique d'intérêts négatifs du fait de la lenteur du processus de décision en cas de suppression de cette déduction. On ne pouvait lui reprocher d'avoir mal estimé le montant de ses acomptes provisionnels, alors que la problématique de la déduction des frais d'avocats n'était pas connue avec certitude et que les autres reprises de l'AFC-GE n'avaient pas été notifiées.

17. Dans sa duplique du 20 décembre 2023, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

Outre le fait que le recourant ne l'avait pas interpellée pour s'enquérir de ses taxations pour les périodes fiscales concernées, elle lui avait envoyé un courrier en mars 2022 pour l'informer que ses taxations ne pouvaient pas être finalisées en raison d'un recours au Tribunal fédéral portant sur des problématiques similaires à celles de son dossier.

18. Par écriture spontanée du 17 janvier 2024, le recourant a déclaré qu'il avait interpellé l'AFC-GE par téléphone et à aucun moment il ne lui avait été indiqué que les intérêts compensatoires négatifs continuaient à courir dans un tel cas, de sorte qu'il était de plein droit fondé à penser que ces derniers étaient suspendus compte tenu de la situation. Il n'était d'ailleurs pas fait mention de cette problématique dans le courrier de l'AFC-GE de mars 2022.

19. Le détail des écritures et des pièces produites sera repris dans la partie « En droit » en tant que de besoin.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.
3. Le recourant conteste les intérêts compensatoires négatifs qui ont été mis à sa charge par l'AFC-GE.
4. 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 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). 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).

Selon 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). A teneur de 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 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - RPGIP - D 3 18.01).

Le montant des acomptes doit être augmenté, réduit ou supprimé, lorsqu'il est établi, sur la base des éléments communiqués par le contribuable, que l'impôt qui sera fixé dans le bordereau de taxation sera sensiblement supérieur ou inférieur à celui des acomptes facturés (art. 5 al. 4 LPGIP).

5. Le Tribunal fédéral a confirmé le droit pour l'AFC-GE de percevoir des intérêts financiers, relevant 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 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4).

Les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont calculés sur les montants encore dus à partir du terme général d'échéance de l'impôt. Ces derniers n'ont pas le caractère d'une sanction, mais visent à rétablir un déséquilibre financier découlant de l'introduction du système postnumerando, dans lequel 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 compensatoires négatifs ou financiers sont ainsi destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 6).

Par ailleurs, dans le système d'imposition postnumerando, l'impôt dû ne peut être connu avant la fin de la période fiscale, puisque celle-ci coïncide avec la période de calcul, de sorte que seuls les acomptes provisionnels sont acquittés durant celle-ci. L'échéance décalée par rapport à la fin de la période fiscale s'explique par l'impossibilité matérielle pour les contribuables, dans un tel système, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale. Un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Ce système d'intérêts a pour but, notamment, d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. 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 ou compensatoires négatifs. Une fois la déclaration d'impôt remplie, cet exercice est simple, puisque le site de l'AFC-GE propose une « calcullette » à cette fin, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données, comme la situation familiale ou les revenus, contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4 et les références citées).

6. En matière fiscale, si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, au moins, d'en faire part à l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 et les références).
7. L'art. 28 LPGIP, entré en vigueur en 2012, dispose que pour chaque année civile, le Conseil d'État fixe, sur proposition du département, un taux d'intérêt différent pour les intérêts en faveur du contribuable et les intérêts en faveur de l'État, en tenant compte des taux habituellement pratiqués sur le marché (al. 1). L'écart entre les taux différenciés est au maximum de 2.5 points (al. 2). Ces taux différenciés s'appliquent aux intérêts compensatoires, rémunérateurs, moratoires, et lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amendes et de décisions sur frais, qui courent pendant l'année civile (al. 3).

En application de cette disposition, le Conseil d'État a édicté le RPGIP-7-28 dont il ressort que les taux d'intérêts pour les années en cause se présentent comme suit :

	Taux en faveur	
	de l'État	du contrib.
2017	2.6 %	0.1 %

2018	2.6 %	0.1 %
2019	2.6 %	0.1 %

8. Lors des travaux préparatoires ayant précédé l'adoption du nouvel art. 28 LPGIP, il a été discuté de la notion de taux du marché. Le projet de loi prévoyait un écart de taux maximal de 2 points de pourcentage.

L'AFC-GE a exposé que chaque année, les taux du Libor et les taux des comptes d'épargne étaient pris en considération pour fixer le taux rémunérateur. À partir de là, le taux moratoire serait fixé 2 points en dessus. C'est ainsi les taux du marché qui permettent de déterminer les taux appliqués (MGC 2011-2012 XII A 14646).

9. En l'espèce, le contribuable reconnaît à juste titre que l'autorité intimée dispose d'un droit à percevoir des intérêts compensatoires négatifs. La jurisprudence l'a d'ailleurs confirmé. Les intérêts compensatoires négatifs découlent du fait que le contribuable n'a pas acquitté un montant suffisamment élevé d'acomptes provisionnels au terme de l'échéance (soit au 31 mars suivant chaque année fiscale en cause). Dès lors, s'il avait versé l'intégralité des acomptes provisionnels à cette date, aucun intérêt financier ne lui aurait été facturé et ce, peu importe la date à laquelle les bordereaux litigieux lui ont été notifiés. En conséquence, c'est à tort qu'il soutient que leur prélèvement procède d'un problème organisationnel de l'AFC-GE, qui ne l'a taxé pour les années en cause qu'après que le Tribunal fédéral eut statué sur la question de la déductibilité des frais d'avocats en lien avec les pensions alimentaires et les contributions d'entretien par arrêt du 23 septembre 2022.

En outre, lesdits intérêts ne revêtent pas la nature d'une sanction spoliatrice, ce qu'a confirmé la jurisprudence et le recourant ne saurait demander leur annulation au motif que l'autorité intimée a pris du temps pour le taxer (JTAPI/407/2022 du 25 avril 2022 consid. 25).

Par ailleurs, le recourant pouvait estimer le montant de ses acomptes en se servant des outils informatiques sa disposition. Il ne peut tirer aucun avantage du fait qu'avant le jugement du Tribunal fédéral précité, l'AFC-GE n'était pas en mesure de déterminer le montant de ses impôts. En effet, s'il jugeait que l'AFC-GE tardait à établir ses taxations, il lui appartenait de l'interpeller formellement pour s'inquiéter de l'avancement de celle-ci et l'enjoindre à statuer, ce qu'il n'a pas fait, de sorte qu'il ne peut soulever ce grief une fois ses taxations établies.

En outre, l'AFC-GE, dans la fixation des taux, tient compte des valeurs du marché, puisqu'elle se réfère aux taux du Libor et à ceux des comptes d'épargne. Quand bien même le taux en faveur du contribuable tend vers zéro au cours des années, l'État n'est pas libre de fixer à sa guise le taux d'intérêt en sa faveur, puisqu'il est limité par la différence maximale qui s'élève à 2.5 points de pourcentage. Or, durant les années litigieuses, cet écart a toujours été respecté. En conséquence, les taux d'intérêts utilisés par l'autorités intimée sont confirmés.

Pour le surplus, le recourant ne conteste pas le calcul des intérêts qui ont été mis à sa charge, se limitant à exiger un nouveau calcul de la part de l'autorité intimée.

10. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.
11. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais de versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 juillet 2023 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 juin 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière