

du 25 février 2003

dans la cause

M. F. M.

représenté par Me Pierre-Yves Montavon, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. En date du 19 septembre 1989, M. F. M. et M. L. V. ont signé un "contrat de cession de participation et promesses de vente" prévoyant ce qui suit :

"Article 1

M. M. cède à M. V., avec effet au 1er janvier 1989, une part de 10 % aux bénéficiaires ainsi que de l'actif et passif d'une société en commandite déjà constituée, sous la raison sociale "M. & Cie", société dont ils seront seuls associés avec C. S.A. commanditaire pour CHF 5'000.--.

Article 2

L'article 5 du contrat de société en nom collectif prévoit que M. M. apporte à la société son entreprise de régie immobilière, avec son actif et son passif, selon bilan au 31 décembre 1988, à sa valeur comptable.

Les parties, pour la détermination du prix de cette cession conviennent expressément de se reporter au prix déterminé par Messieurs B. F. et B. au point 7.6 11 de leur expertise du 11 août 1987. En conséquence, le prix net convenu pour cette tranche de 10% s'élève à CHF 360'000.--. Ce montant sera payable le 15 janvier 1989.

Article 3

M. M. promet de vendre, le 1er janvier 1990, le 1er janvier 1991, le 1er janvier 1992, une nouvelle part équivalente aux bénéficiaires de la société et au même prix correspondant à une part proportionnelle des réserves latentes, à leur valeur estimative au 31 décembre 1988 comme déterminé à l'article 2 ci-dessus, des actifs comportant des réserves latentes étant actualisées chaque fois en fonction des variations de l'indice suisse des prix à la consommation, avec référence au 31 décembre 1988."

Les articles 4 et 5 réglaient le sort de la convention en cas de décès de l'une ou l'autre parties.

2. Par lettre du 17 juillet 1989 se référant à l'apport d'un nouvel associé, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a invité M. M. à retourner

dûment remplie et signée, une déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéficiaires d'aliénation, de remise ou de liquidation de certaines entreprises.

3. Lors d'un entretien qui a eu lieu le 12 octobre 1989 entre l'AFC et le contribuable, celui-ci a produit sa déclaration ainsi que la convention du 19 septembre 1989.

4. L'AFC a notifié à M. M. un bordereau daté du 28 décembre 1994 portant sur la cession de 40 % de la société en nom collectif "M. & Cie".

Ce bordereau d'impôt spécial sur les bénéficiaires d'aliénation, de remise ou de liquidation de certaines entreprises se montait à CHF 148'797,10. Selon le procès-verbal de taxation remis en annexe, l'AFC a retenu quatre cessions de 10 %, et partant déterminé pour chacune d'elles le bénéfice imposable, le taux d'imposition et l'impôt dû; elle a ensuite additionné les impôts pour arriver au montant précité.

5. Le 27 janvier 1995, le recourant a déposé une réclamation contre le bordereau reçu le 6 janvier 1995 au motif que la prétention de l'administration était périmée et la créance fiscale prescrite.

6. Par décision du 16 décembre 1999, l'AFC a rejeté la réclamation de M. M..

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la taxation pour une période fiscale déterminée pouvait intervenir pour la première fois après cette période, à moins que le fisc n'ait renoncé expressément ou implicitement à sa créance d'impôt. Quant à la prescription de la créance fiscale, elle n'était pas acquise.

7. Le 14 janvier 2000, M. M. a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la CCRMI) et a conclu à l'annulation de la décision querellée.

L'AFC avait commis un déni de justice formel en ayant attendu plus de cinq ans avant de notifier le bordereau litigieux et plus de quatre ans et dix mois avant de statuer sur sa réclamation.

Le droit de taxer était périmé, voire prescrit. En

effet, à part l'envoi d'une formule de déclaration d'impôt spécial, l'AFC n'avait pas agi pendant plus de 5 ans à compter du retour de ladite déclaration. Il pouvait donc de bonne foi admettre que l'AFC avait renoncé implicitement à le taxer sur la cession partielle de la société en nom collectif "M. & Cie". Il ajoutait qu'en matière d'impôt non périodique, il appartenait au fisc de réclamer l'impôt dans le délai d'un an depuis le moment où ce dernier avait eu connaissance de l'état de fait donnant lieu à la perception dudit impôt conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Enfin, la créance d'impôt était prescrite.

8. Dans sa réponse du 30 mai 2000, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'opération en question consistait en quatre ventes distinctes de 10 % chacune. M. M. n'avait pas retourné une déclaration complète, de sorte que le délai de cinq ans non compris l'année courante pour taxer était applicable (art. 368 de la loi sur les contributions publiques (ci-après : LCP). Même si l'on considérait la déclaration du contribuable du 12 octobre 1989 comme complète pour la première cession de 10 % de la société en nom collectif "M. & Cie", le contribuable n'avait pas remis de nouvelle déclaration lors de la cession des autres tranches de 10 % par an de 1990 à 1992 conformément à la promesse faite par le contribuable à l'acheteur le 19 septembre 1989.

En expédiant le 28 décembre 1994 un bordereau unique couvrant les quatre cessions de 10 % effectuées de 1989 à 1992, l'AFC avait respecté le délai de 5 ans prévu à l'article 368 LCP, sous réserve de la première cession effectuée en 1989 si le contribuable n'avait reçu ledit bordereau que le 6 janvier 1995.

La jurisprudence du Tribunal fédéral prévoyant de taxer dans un délai d'une année dès la connaissance des faits donnant lieu à la perception d'un impôt n'était applicable qu'en matière de double imposition intercantonale. De toute façon, "l'exception de déchéance de la créance d'impôt ne pouvait être soulevée que par un canton".

9. Le 23 juin 2000, M. M. a répliqué.

Il réfutait l'argument de l'AFC selon lequel la déclaration n'était pas complète. Celle-ci avait été

remplie par le contribuable dans les locaux de l'AFC, en présence du taxateur chargé de l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation de certaines entreprises, et il avait remis l'ensemble des documents y relatifs. En outre, l'AFC avait établi le bordereau d'impôt sans réclamer le moindre renseignement complémentaire.

10. Le 3 août 2000, l'AFC a dupliqué.

Même si l'on considérait que l'article 368 LCP n'entraîne pas en considération, le contribuable ne pouvait penser de bonne foi que l'administration avait renoncé à taxer le bénéfice résultant de la vente de son entreprise. En effet, la déclaration avait bel et bien été envoyée au contribuable et reçue par l'AFC.

11. En date du 13 décembre 2001, la CCRMI a partiellement admis le recours.

Les intéressés avaient procédé à quatre cessions de 10 % chacune de la société en commandite "M. & Cie".

En ce qui concernait la première cession de 10 %, intervenue en 1989, la péremption du droit de taxer était atteinte le 31 décembre 1994. En revanche, s'agissant des trois autres cessions, la péremption n'était pas acquise. L'article 368 LCP était applicable car le recourant n'avait pas produit de déclarations les concernant.

L'AFC n'avait pas commis de déni de justice. Les articles 52 et 77 de la loi sur la procédure administrative ne fixaient que des délais d'ordre dont les parties ne pouvaient tirer aucun droit.

12. Par acte posté le 7 février 2002, M. M. a recouru au Tribunal administratif contre la décision du 13 décembre 2001 et reçue le 10 janvier 2002. Il a conclu à ce qu'elle soit annulée en reprenant en substance sa précédente argumentation. Il a renoncé à se prévaloir des articles 52 et 77 de la loi sur la procédure administrative (ci-après : LPA), reconnaissant que ces dispositions fixaient des délais d'ordre dont le non-respect ne pouvait entacher un acte de nullité.

13. L'AFC a conclu au rejet du recours.

L'opération devait être considérée comme 4 ventes distinctes. Telle que présentée par le contrat de

cession, elle était fiscalement favorable au recourant. Celui-ci devait donc se laisser opposer cette même réalité, avec computation d'un nouveau délai de prescription pour chacune des ventes.

L'article 91 alinéa 2 LCP ne fixait pas de règle en matière de prescription (ou péremption) du droit de taxer mais il posait une règle en matière de durée d'assujettissement, excluant que l'impôt soit fractionné dans les cas où l'assujettissement était inférieur à 360 jours.

L'article 52 LPA n'était pas applicable car le recourant n'avait pas mis l'autorité en demeure de statuer, de sorte qu'il ne pouvait se prévaloir d'un éventuel refus de l'AFC.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art.56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. A titre liminaire, il sera relevé que devant l'instance inférieure, le recourant s'est plaint d'un déni de justice formel, l'administration ayant mis plus de 4 ans pour statuer sur sa réclamation. Il n'a cependant plus invoqué ce grief dans son recours.
3. Le litige porte sur la question de savoir si le droit de l'AFC de taxer l'opération visée par la convention du 19 septembre 1989 est périmé.
4. Au préalable , il convient de déterminer si la convention précitée porte sur une vente unique dont seules les modalités de paiement ont été échelonnées dans le temps ou sur 4 ventes successives et distinctes.
 - a. Le point de départ de toute interprétation du contrat est la lettre, c'est à-dire le sens des mots

utilisés par les parties (GAUCH/SCHLUEP/TERCIER: Partie générale du droit des obligations, Tome I, 2^{ème} édition p. 158). En outre, le juge peut tenir compte de l'ensemble des circonstances telles que l'attitude des parties après la conclusion du contrat et la constellation des intérêts en jeu qui permet de retrouver le but poursuivi par les parties (GAUCH/SCHLUEP/TERCIER op.cit. p. 159 et références).

b. La convention est intitulée : "contrat de cession de participation et promesses de vente".

Les articles 1 et 2 règlent la cession au 1er janvier 1989 d'une part de 10 % aux bénéficiaires ainsi que de l'actif et du passif de la société.

L'article 3 prévoit que le recourant promet de vendre le 1er janvier 1990, le 1er janvier 1991 et le 1er janvier 1992 une nouvelle part équivalente au bénéfice de la société et au même prix correspondant à une part proportionnelle des réserves latentes à leur valeur estimative au 31 décembre 1988.

Quant aux articles 4 et 5, ils règlent le sort de la cession en cas de décès de l'un ou l'autre des cocontractants. On peut aisément constater que les parties ont expressément prévu pour cette éventualité, la vente ou la revente immédiate moyennant cette, dans cette hypothèse, des modalités de paiements différés.

Ainsi, l'interprétation littérale du contrat permet déjà de constater que l'opération a été fractionnée en 4 étapes distinctes.

c. Si l'on observe l'attitude des parties après la conclusion de la convention, il sera relevé que sur le formulaire de déclaration, le recourant a spécifié comme suit les dates d'aliénation : "10 % en 1989, 10 % en 1990, 10 % en 1991, 10 % en 1992".

d. Enfin, en examinant l'intérêt des parties, il sera constaté que si le recourant avait présenté à l'administration l'opération comme étant unique, l'impôt requis aurait été plus élevé : selon les calculs de l'AFC, non contestés, il se serait chiffré à CHF 177'412.-- au lieu de CHF 148'797.--.

Ainsi, la présentation à l'administration de 4 ventes successives de 1989 à 1992 était fiscalement

favorable au recourant en raison de la dégressivité des taux fixés en fonction de la durée d'exploitation de l'entreprise par le recourant (art. 90 LCP).

Pour toutes ces raisons, il faut admettre que la volonté des parties au contrat était de conclure quatre ventes distinctes et successives.

5. Reste à déterminer si le droit de taxer les bénéficiaires est périmé. L'article 368 LCP a été modifié au 1^{er} janvier 1995 dans le cadre du processus d'harmonisation des lois fiscales genevoises avec les exigences découlant de la LHID.

a) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATF du 31 janvier 2000, cause N° 2P. 411/1998 et 2A. 568/1998; ATF AFC du 24 novembre 1998, consid. 3-7; ATF H du 27 février 1998, consid. 3; ATF B du 26 septembre 1997, consid. 3; ATA S. S. A. du 29 mai 2001).

b) Le litige portant sur des opérations réalisées entre 1989 et 1992, il convient d'appliquer à l'instar de l'AFC les dispositions de la LCP dans leur teneur d'alors (ci-après : aLCP).

6. La présente cause concerne l'impôt spécial qui frappe les bénéficiaires d'aliénation, de remise ou de liquidation de certaines entreprises régi par le Titre II A, articles 88 et suivants aLCP (ci-après : impôt spécial)

7. Selon le recourant, l'AFC aurait dû le taxer dans l'année où la transaction a été opérée (art.91 al.2 aLCP).

a. Aux termes de l'article 91 alinéa 1 aLCP : "Le bénéficiaire d'aliénation, de remise ou de liquidation visé à l'article 88 doit être déclaré au département par le contribuable dans un délai de 30 jours à compter de l'aliénation, de la remise ou de la liquidation totale ou partielle de l'entreprise, sur la formule établie par le département en y joignant les pièces justificatives". L'alinéa 2 prévoit que "l'impôt est annuel et entier".

b. Il résulte des travaux préparatoires que cette dernière exigence visait à permettre au département d'être "bien armé pour percevoir cet impôt notamment en

ce qui concerne les contribuables qui auraient l'intention de l'éluider en quittant, par exemple, le territoire genevois" (Mémorial du Grand Conseil 1964 2 p. 1592).

Cela ne signifie toutefois pas que l'AFC devait taxer le contribuable dans l'année suivant la remise de sa déclaration. Partant, les dispositions du titre IIA aLCP ne prévoient pas de disposition relative au délai dans lequel le bordereau d'impôt doit être remis au contribuable.

8. Reste à examiner si la question de la péremption peut être réglée par l'article 368 aLCP.

Cette disposition stipule:

"Lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée (...), soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de 5 ans non compris l'année courante".

L'article 368 aLCP définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (ATA du 28 août 2001 A/425/2001-FIN).

a. En l'espèce et contrairement à ce qu'il soutient, le recourant n'a pas respecté l'obligation prévue par l'article 91 alinéa 1 aLCP précité qui règle la perception de cette catégorie d'impôt en spécifiant qu'il appartient au contribuable de déclarer le bénéfice d'aliénation, de remise ou de liquidation dans un délai de 30 jours à compter de l'opération en question. L'article 330 LCP invoqué par le recourant ne lui est d'aucun secours, l'article 91 aLCP réglant spécifiquement la procédure de perception de cet impôt spécial.

b. En 1989, date de la déclaration d'impôt du recourant, seule une partie de l'entreprise a été vendue à hauteur de 10 % de ses actifs.

Or, l'annonce de "futures ventes" ne pouvait faire naître de créance fiscale. En effet, la créance d'impôt naît au moment de l'aliénation (voir dans ce sens Xavier OBERSON, droit fiscal suisse, 2ème édition page 474). L'administration n'aurait ainsi pas été en droit de taxer l'opération globalement avant que les promesses de vente aient été exécutées. En effet, le revenu n'étant pas réalisé, il ne pouvait être imposable.

Le recourant ne peut dès lors pas prétendre valablement que sa déclaration était complète en 1989 alors que précisément l'objet de l'impôt n'était pas né.

Aussi, force est de constater que l'article 368 aLCP est applicable dès lors que le recourant n'a pas produit les déclarations concernant les 4 cessions successives.

9. Reste à examiner si l'administration a taxé les bénéfices des 4 ventes successives dans le délai de 5 ans prescrit par la loi.

Le bordereau, en sa qualité de décision de taxation est un acte soumis à réception et comme tel, aux règles édictées en matière de notification.

L'AFC a adressé au recourant un bordereau de taxation daté du 28 décembre 1994 et reçu le 6 janvier 1995. Cette date de notification postérieure au 31 décembre 1994 n'est pas contestée.

Pour la première cession de 10 % intervenue en mai 1989, le dies a quo du délai de péremption du droit de taxer était fixé au 1er janvier 1990 ; le délai de 5 ans est donc arrivé à échéance le 31 décembre 1994.

Ainsi et comme l'a constaté l'autorité inférieure, la part d'impôt afférente à cette première cession à savoir CHF 44'353.--, ne peut être réclamée en raison de la péremption du droit de taxer.

S'agissant de la deuxième cession intervenue le 1er janvier 1990, la péremption aurait été acquise le 1er janvier 1996. Quant à la troisième et à la quatrième cessions, des 1er janvier 1991 et 1er janvier 1992, la péremption aurait été acquise le 1er janvier 1997, respectivement le 1er janvier 1998.

Par voie de conséquence, force est de conclure que

le droit de taxer ces trois opérations n'est pas périmé.

10. En tous points mal fondé, le recours est rejeté. Un émolument de CHF 2000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 février 2002 par M. F. M. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 13 décembre 2001;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'000.-;

communique le présent arrêt à Me Pierre-Yves Montavon, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes Bovy, Bonnefemme-Hurni, juges, M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist P. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci