

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1317/2003-FIN

ATA/220/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Du 19 avril 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

M. H.
représenté par la Fiduciaire Tamisier et Fils, mandataire

EN FAIT

1. Mme et M. H _____ sont domiciliés à Collonge-Bellerive.
2. Le 22 avril 1998, M. H _____ a retiré une prestation en capital de CHF 180'000.- auprès de la Caisse de pensions en faveur du personnel de HSBC Republic Bank (Suisse) S.A. pour acquérir un logement.
3. Ce montant a été soumis à l'impôt cantonal et communal.
4. Le 27 décembre 1999, M. H _____ a remboursé CHF 40'000.- à son institution de prévoyance.
5. Dans leur déclaration ICC 2000, les époux H _____ ont mentionné un revenu imposable de CHF 142'768 et une fortune imposable de CHF 65 781. Au titre de déductions sur le revenu, ils ont indiqué CHF 40'000.- pour le rachat d'année d'assurance de prévoyance.
6. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé aux contribuables un bordereau de taxation provisoire daté du 4 décembre 2000 et portant la mention « impôt échu le 7 décembre 2000 ». Ce bordereau avait été calculé sur la base des montants précités et la déduction de CHF 40'000.- avait été acceptée.

L'impôt provisoire 2000 s'élevait à CHF 36'144,65.
7. Les contribuables n'ont pas élevé de réclamation.
8. Par lettre datée du 4 décembre 2001, envoyée sous pli simple que l'AFC dit avoir accompagné d'un bordereau rectificatif daté du 4 décembre 2001 également, avec la mention « impôt échu le 6 décembre 2001 », l'AFC a supprimé la déduction précitée de CHF 40'000.- et réclamé un impôt total de CHF 49'121,65.
9. Le 18 décembre 2001, les époux H _____ ont élevé réclamation par l'intermédiaire de leur fiduciaire en produisant l'attestation du versement par leurs soins des CHF 40'000.- et en requérant la rectification de leur taxation 2000.
10. Par décision du 15 mars 2002, l'AFC a rejeté la réclamation.

Le versement de CHF 40'000.- à l'institution de prévoyance de M. H _____ constituait un remboursement du paiement anticipé et non un rachat d'années d'assurance. Il n'était donc pas déductible.
11. Le 12 avril 2002, M. H _____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) : il contestait l'application de l'article 23 b (sic). Il n'avait pas de dette auprès de sa

caisse de retraite qu'il serait dans l'obligation de rembourser. Il avait bien effectué un rachat d'une partie du montant prélevé.

Il avait d'ailleurs payé des impôts sur la totalité de ce prélèvement. S'il ne pouvait pas opérer la déduction de ce rachat, il serait soumis à une double imposition.

12. L'AFC a répondu le 30 août 2002 en maintenant sa position mais en alléguant avoir notifié au contribuable un bordereau rectificatif le 17 décembre 2001.

Elle a d'ailleurs produit un bordereau rectificatif 2000, daté du 13 décembre 2001, avec la mention « impôt échu le 17 décembre 2001 » et comportant un délai de paiement au 18 janvier 2002 sans produire le bordereau daté du 4 décembre 2001 mentionné ci-dessus.

13. Se fondant sur la pièce qui lui était soumise, la CCRMI a admis le recours par décision du 26 juin 2003, en considérant que l'AFC reconnaissait elle-même avoir notifié le 17 décembre 2001 le bordereau rectificatif dont elle se prévalait, alors qu'elle disposait d'un an pour le modifier, selon l'article 332 A alinéa 2 aLCP depuis la notification le 7 décembre 2000 de la taxation provisoire.

Ce délai étant dépassé, le bordereau rectificatif devait être annulé et le bordereau provisoire considéré comme définitif.

14. Par acte déposé le 30 juillet 2003 au greffe de la Cour de Justice et le 31 juillet 2003 à celui du Tribunal administratif, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant derechef à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation.

Elle avait omis de produire jusqu'ici le bordereau établi manuellement – c'est-à-dire sur Excel – daté du 4 décembre 2001 joint à son courrier du même jour, mais elle avait bien procédé en temps utile.

Elle avait en effet soumis par erreur à la commission le bordereau daté du 13 décembre 2001 comportant une échéance au 17 décembre 2001, ce bordereau rectificatif étant destiné à rester dans le dossier du contribuable sans être envoyé à celui-ci !

L'état de faits sur lequel s'était fondé la CCRMI était ainsi erroné et sa décision devait être annulée.

De plus, suite à ce remboursement de CHF 40'000.-, le contribuable avait obtenu la restitution proportionnelle de l'impôt qui avait été perçu sur le versement anticipé, soit CHF 3'320,45, par mandat de paiement du 19 septembre 2002.

15. Le juge délégué a interpellé M. H_____ pour savoir s'il avait reçu le bordereau rectificatif daté du 4 décembre 2001.

Malgré un rappel, ce courrier est demeuré sans réponse à ce jour.

16. De même, le juge délégué a prié l'AFC d'expliquer pourquoi le bordereau du 4 décembre 2001 ne portait pas la date du bordereau supposé rester dans le dossier du contribuable.

L'AFC s'en est expliquée dans un courrier du 30 septembre 2004.

17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05). Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001.
 - b. Le présent litige concerne l'ICC 2000. Il est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001 (ci-après : Alcp) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date (ATA/149/2005 du 15 mars 2005).
 - c. Le 1^{er} janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) qui a modifié ou abrogé des dispositions de l'aLCP. La LPFisc prévoit notamment à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Cependant, cette loi ne contient pas uniquement des règles de procédure, mais également des règles matérielles qui y ont été intégrées pour des raisons de politique législative.
 - d. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du TF 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA 547/2001 du 28 août 2001 ; ATA/368/2001 du 29 mai 2001).

Dans un arrêt récent, le Tribunal administratif a d'ailleurs rappelé que, si la nouvelle loi de procédure fiscale s'appliquait dès son entrée en vigueur s'agissant des questions de procédure, le droit matériel restait en revanche soumis à l'ancien droit, c'est-à-dire à l'aLCP (ATA/31/2001 du 13 janvier 2004). Accorder l'effet rétroactif à certaines dispositions de droit matériel, sous prétexte que celles-ci se trouvent dans la loi de procédure fiscale, alors que les modifications de droit fiscal matériel, entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, en sont dépourvues, reviendrait à vider de son sens la jurisprudence du Tribunal administratif rappelée ci-dessus (ATA/989/2004 du 29 octobre 2004).

3. Selon l'article 332 A aLCP, « Le département peut notifier au contribuable une taxation provisoire fondée sur sa déclaration, sans modification, sans préjudice des dispositions prévues aux titres IV, V et VI de la troisième partie de la loi.

Cette taxation est définitive, avec ou sans modification, dans un délai d'une année dès sa notification ».

4. La taxation provisoire a été notifiée le 7 décembre 2000.

Le bordereau rectificatif devait donc être réceptionné par le contribuable avant le 7 décembre 2001.

5. Lorsque la notification a lieu, comme en l'espèce, sous pli simple, c'est à l'autorité dont elle émane qu'il incombe de prouver la date de réception par son destinataire (ATA/147/2005 du 15 mars 2005 ; ATA/181/2003 du 1^{er} avril 2003 ; SJ 1999 I 145, 147).

Comme l'AFC n'expédie aucun de ses courriers par lettre signature, elle est dans l'impossibilité d'établir la date de réception du bordereau rectificatif, qu'il s'agisse de celui du 4 décembre 2001 ou de celui du 13 décembre 2001, à supposer que ce dernier ait été expédié, la réclamation du 18 décembre 2001 pouvant être dirigée aussi bien contre l'un que contre l'autre.

L'AFC allègue avoir produit par erreur le bordereau du 13 décembre 2001 supposé rester dans le dossier du contribuable. Ses explications contenues dans son dernier courrier du 30 septembre 2004 sur la nécessité d'établir un tel document quelques jours après celui qu'elle aurait émis le 4 décembre 2001 ne sont guère convaincantes.

6. Dans ces conditions, force est d'admettre que la recourante a échoué à rapporter la preuve que le contribuable a reçu un bordereau rectificatif avant le 7 décembre 2001.

En conséquence, le recours sera rejeté, le bordereau provisoire devenant ainsi définitif.

7. Vu la qualité de la recourante, il ne lui sera pas infligé d'émolument. Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure à M. H _____, faute de demande en ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2003 par l'Administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2003 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à la fiduciaire Tamisier et fils, mandataire de M. H _____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

la vice-présidente :

M. Tonossi

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :