

du 27 janvier 2004

dans la cause

B. B. (S.) S.A.

représentée par P. SA

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La société B. B. (S.) S.A. (ci-après: la banque ou la contribuable) a versé en 1999, pour l'impôt cantonal 1999 (ci-après: ICC 1999), dix acomptes provisionnels de CHF 145'542.- chacun, soit au total CHF 1'455'420.-.
2. Par versement complémentaire volontaire du 5 mai 2000, elle s'est encore acquittée d'une somme de CHF 2'540'000.- au titre d'ICC 1999, soit au total CHF 3'995'420.-.
3. Le 20 décembre 2000, la banque s'est vue notifier le bordereau ICC 1999 pour un montant total de CHF 3'248'055,65. La différence entre CHF 3'995'420.- et CHF 3'248'055,65 correspondait à un trop versé de CHF 747'364,35.
4. Il ressort cependant du relevé de compte annexé au bordereau que l'AFC réclamait à la banque une somme de CHF 20'067,55 au titre d'intérêts financiers débiteurs.
5. Le 27 décembre 2000, la contribuable a formé réclamation auprès de l'AFC à l'encontre du bordereau et du relevé de compte joint. L'AFC n'avait déterminé que les intérêts financiers débiteurs, calculés sur la base du solde débiteur résultant de la différence entre le montant des acomptes provisionnels payés et le montant du bordereau final 1999 dès le 1er janvier 2000, alors qu'ensuite du versement complémentaire de CHF 2'540'000.- en date du 5 mai 2000, la banque se trouvait dans une position créditrice qui aurait dû techniquement engendrer le calcul d'intérêts rémunérateurs en application des articles 361 et 367A de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui fixaient les modalités de calculs desdits intérêts. La contribuable a conclu à ce que l'AFC notifie un décompte d'intérêts financiers qui fasse apparaître des intérêts rémunérateurs d'un montant de CHF 15'248,30, ainsi qu'un solde d'intérêts financiers débiteurs de CHF 4'819,25.
6. Par courrier du 19 janvier 2001, l'AFC a maintenu sa position en estimant que les acomptes et versements complémentaires n'étaient susceptibles de générer des intérêts rémunérateurs que s'ils étaient versés pendant

la période fiscale (ici 1999). Les versements effectués après la fin de la période fiscale avaient pour effet de réduire ou de stopper le calcul de l'intérêt financier mais n'étaient pas porteurs d'intérêts rémunérateurs.

7. Le 21 février 2001, la banque a interjeté deux recours, l'un auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: CCRMI), et l'autre auprès du Conseil d'Etat. Le premier a été retiré le 6 janvier 2003.
8. a. En substance, la décision de l'AFC du 19 janvier 2001 constituait un acte de taxation sujet à réclamation au sens de l'article 349 LCP, dès lors que les intérêts financiers faisaient partie intégrante des bordereaux d'impôts. Cela étant, la banque, au vu des démarches entreprises par l'AFC, n'était pas convaincue que la CCRMI se déclarerait compétente *ratione materiae*. En effet, dans une affaire similaire, l'AFC avait décliné sa compétence pour connaître de la problématique des intérêts financiers en estimant que l'article 349 LCP ne concernait que des actes de taxation et non de perception. Ainsi, la banque persistait dans ses conclusions quant à la compétence matérielle de la CCRMI, en interjetant le même jour un recours auprès de la CCRMI.
- b. Au fond, l'article 367A alinéa 3 LCP disposait que le montant résultant de la différence entre le total des acomptes provisionnels versés et l'impôt définitif, inférieur au total des acomptes provisionnels, portait intérêt dès le premier jour qui suivait la période fiscale. Les différentes méthodes d'interprétation permettaient sans équivoque de comprendre que ledit article prévoyait des intérêts rémunérateurs courant au plus tôt le premier jour qui suivait la période fiscale en question. Si les dix acomptes provisionnels étaient par nature, réglés avant l'échéance de l'année fiscale en question, le versement complémentaire pouvait, quant à lui, intervenir avant ou après cette dernière période sans que cela soit décisif dans le cadre du calcul des intérêts financiers.
- c. L'AFC contrevenait au principe de l'égalité de traitement en instaurant un traitement différent pour le contribuable qui s'acquittait d'un versement complémentaire avant la fin de la période fiscale et celui qui procédait à ce versement ultérieurement.

d. La décision de l'AFC était arbitraire dans la mesure où l'autorité fiscale s'accordait le droit de percevoir des intérêts débiteurs jusqu'à la date du versement complémentaire effectué après l'échéance de la période fiscale, alors qu'elle refusait d'admettre des intérêts rémunérateurs sur le solde créditeur réglé au-delà de cette même période.

e. Le principe de la proportionnalité était également violé. D'une part, il était adéquat de compenser le retard dans la perception de l'impôt 1999 en instaurant un système d'intérêts financiers en faveur ou à la charge du contribuable suivant les montants provisionnels versés à ce titre, quelle que soit l'époque à laquelle ces versements avaient été effectués. D'autre part, il n'était techniquement pas possible de procéder à un versement complémentaire adéquat lors de l'année fiscale concernée, car il était impératif que les comptes aient été bouclés de manière finale pour déterminer la charge d'impôt ICC.

La banque a conclu à l'annulation du relevé de compte intégré au bordereau ICC 1999, à l'établissement d'un nouveau relevé de compte relatif à l'ICC 1999 montrant un solde de CHF 4'819,25, au titre d'intérêts financiers débiteurs, à la charge de la banque, et à l'octroi d'une indemnité.

9. Le 22 janvier 2003, le Conseil d'Etat a rendu un arrêté par lequel il déclarait le recours irrecevable, et l'a transmis au tribunal administratif pour raison de compétence.
10. Par courrier du 8 avril 2003, la contribuable a informé le tribunal de ce qu'elle avait eu avec l'AFC. L'AFC admettait désormais que des intérêts rémunérateurs soient également décomptés dans le cas où des versements complémentaires intervenaient après l'échéance de l'année fiscale considérée; ces intérêts couraient sur le montant qui excédait la charge fiscale cantonale jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation.
11. Dans sa réponse du 28 mai 2003, l'AFC s'est expressément référée à ses écritures du 7 décembre 2001 par devant la CCRMI.
 - a. L'article 349 LCP disposait qu'une réclamation ne pouvait être déposée à l'encontre d'un bordereau d'impôts

qu'au "sujet des impôts". Partant un recours auprès de la commission ne pouvait être recevable que s'il concernait des impôts. Selon la jurisprudence de la CCRMI, celle-ci était exclusivement compétente pour examiner la régularité en principe et en chiffres d'une taxation contestée quant à sa légalité. Le litige ayant trait à des intérêts financiers échappait à la compétence de la CCRMI dès lors qu'ils ressortaient de la procédure de perception. Ce principe devait également s'appliquer aux intérêts rémunérateurs.

b. Au fond, selon l'article 367A alinéa 3 LCP, seule la différence entre le total des acomptes provisionnels, à l'exclusion de tout autre versement volontaire, devait être prise en compte pour le calcul de l'intérêt rémunérateur. L'intérêt commençait à courir au 1er janvier qui suivait la période fiscale.

c. Pour les versements complémentaires effectués en dehors de la période fiscale avant la notification du bordereau d'impôt, engendrant une créance du contribuable envers l'AFC, le calcul des intérêts financiers devait se faire comme suit. L'intérêt financier devait commencer à courir normalement dès le premier jour qui suivait la période fiscale (1er janvier), et ce dans la mesure où les acomptes provisionnels versés étaient inférieurs au montant d'impôt mis en évidence par le bordereau (art. 361 alinéa 4 LCP). Dès le versement complémentaire, dans l'hypothèse où il permettait d'atteindre un montant supérieur au bordereau, la perception de l'intérêt financier cessait, puisque le contribuable devenait créancier de l'AFC.

d. Les versements complémentaires intervenant avant la notification du bordereau dans l'année qui suivait la période fiscale devaient cependant donner lieu à un remboursement du trop perçu en application de l'article 367A alinéa 2 LCP, qui prévoyait que les montants perçus en trop et remboursables portaient intérêt au taux légal à partir de la date de la perception.

e. Ainsi, la banque devait être mise au bénéfice d'intérêts rémunérateurs, non pas en application de l'article 367A alinéa 3 LCP, mais bien sur la base de l'article 367A alinéa 2 LCP, à partir de la notification de la taxation, soit le 20 décembre 2000. Dans la mesure où le remboursement effectué par l'AFC en faveur de la contribuable de CHF 727'296,80 était intervenu le 14 mars 2001, la banque avait droit à des intérêts rémunérateurs

du 20 décembre 2000 au 13 mars 2001. Les intérêts rémunératoires se montaient donc à CHF 5'667,50 (taux d'intérêt 3,25%). Étant donné que la contribuable était redevable d'intérêts financiers au montant de CHF 20'067,55, elle devait en fin de compte s'acquitter d'une somme d'intérêts financiers de CHF 14'400,05.

f. S'agissant de la nouvelle pratique de l'AFC en matière d'intérêts rémunératoires soulevée dans le courrier de la contribuable du 8 avril 2003, l'AFC a expliqué qu'un nouveau système d'imposition pour les personnes physiques (postnumerando) était entré en vigueur à partir du 1er janvier 2001. Les intérêts financiers et rémunératoires étaient décomptés conformément au règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels du 28 novembre 2001 (D 3 05.05). Dans l'application dudit règlement, l'AFC avait considéré que les intérêts rémunératoires devaient également être calculés pour les sommes versées hors période fiscale. Dans un souci d'harmonisation avec cette dernière pratique, l'AFC avait donc décidé de modifier le système de perception des impôts des personnes morales. Ce changement était valable, dès 2001, pour les sociétés ayant bouclé leurs comptes au 31 décembre 2001 et pour celles dont l'exercice commercial, débuté en 2001, était clos. Ledit changement n'avait donc aucune influence sur l'issue du litige afférent à la perception des impôts de l'année fiscale 1999.

12. La contribuable a répliqué le 29 juillet 2003. Le changement de pratique précité instauré par l'AFC devait s'appliquer au cas litigieux, car le principe de l'égalité de traitement exigeait en particulier que la nouvelle pratique s'applique aussitôt et dans tous les cas, même dans ceux qui étaient déjà pendants. Elle a également confirmé que l'AFC lui avait versé un montant de CHF 5'667,50 en rapport avec l'année de taxation 1999.

13. Dans sa duplique du 19 septembre 2003, l'AFC a estimé que le changement de pratique ne pouvait trouver application qu'à partir d'une année fiscale déterminante, soit 2001, sauf à créer des inégalités de traitement entre contribuables imposés en 2001 et à violer l'interdiction de la rétroactivité.

EN DROIT

1. Le litige porte sur la question de savoir comment un versement effectué hors de la période fiscale, en complément aux acomptes provisionnels versés au cours de la période fiscale, influence les intérêts financiers prélevés par l'Etat.
2. Il convient toutefois de déterminer préalablement si la décision de l'administration doit faire l'objet d'un recours auprès de la CCRMI avant de pouvoir être attaquée devant le tribunal de céans.
3. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) qui prévoit à son article 85 que les causes encore pendantes au moment de l'entrée en vigueur de ladite loi sont tranchées par les autorités compétentes selon l'ancien droit.
4. Depuis le 1er janvier 2000, le Tribunal administratif est l'autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05). Le recours n'est toutefois ouvert que contre des décisions des autorités administratives et il n'est pas recevable contre les décisions pour lesquelles le droit fédéral ou une loi cantonale prévoit une autre voie de recours (art. 56A alinéa 2 et 56B alinéa 1 LOJ).
5. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001.
6. En application de cette loi, est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales. Elle abroge de ce fait les dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).
7. La loi précitée ne règle cependant pas la question des autorités compétentes, c'est donc bel et bien l'ancienne LCP qu'il faut appliquer au cas d'espèce.

8. L'article 349 LCP prévoit que tout contribuable qui a des réclamations à faire au sujet des impôts qui lui sont réclamés doit, dans le délai de 30 jours dès la remise des bordereaux, s'adresser au département.
9. L'article 351 prévoit que le contribuable peut recourir à la CCRMI contre la décision du département.
10. Il s'agit donc de déterminer si sont compris dans les "réclamations à faire au sujet des impôts" les intérêts financiers prélevés par l'Etat; un recours devant la CCRMI n'étant recevable que s'il concerne, lui aussi, les impôts.
11. Les intérêts financiers sont prévus sous le titre VI de la LCP "perception et prescription".
12. L'article 361 alinéa 1 prévoit que les impôts cantonaux et communaux sont perçus par le département, qui prend les mesures nécessaires pour que les bordereaux de perception soient remis gratuitement et sous enveloppe fermée à chaque contribuable. L'alinéa 4 stipule que le montant résultant de la différence entre le total des acomptes provisionnels versés et l'impôt échu, supérieur au total des acomptes provisionnels, porte intérêt au taux légal dès le premier jour qui suit la période fiscale.
13. Dans sa séance du 29 avril 1994 concernant le projet de loi modifiant la LCP (MGC 1994 14/II 1426-1483), le législateur a expliqué en ces termes la nouvelle teneur de l'article 361 alinéa 4 LCP "L'alinéa 4 est une conséquence du passage du système d'imposition praenumerando au système postnumerando. Il est rappelé en effet qu'avec le nouveau système, l'impôt 1995 ne pourra être calculé qu'en 1996. Il est donc juste, pour le cas où les acomptes provisionnels s'avèrent être inférieurs au montant de l'impôt définitif, que le contribuable doive s'acquitter d'un intérêt "financier" dès le 1er jour qui suit la période fiscale... cette disposition entraînera donc pour conséquence que chaque contribuable se verra notifier un bordereau comportant un intérêt sans que la question d'un éventuel retard dans le paiement de l'impôt soit déterminante..."

Le législateur ajoute au sujet de l'article 367A alinéa 3 concernant l'intérêt rémunérateur (en faveur du contribuable) qu'il doit être lu comme le corollaire de l'article précité.

14. Selon l'article 362 LCP, le bordereau de perception contient notamment l'énumération des taxes, impôts, majorations, amendes, intérêts et centimes additionnels à payer par le contribuable.
15. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208/209). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).
16. Le dictionnaire définit la notion "impôt" par: "prélèvement obligatoire opéré par l'Etat et les collectivités locales afin de subvenir aux charges publiques; ensemble des sommes ainsi prélevées..." (Paul Robert, Le petit Robert, juin 2000).
17. Les intérêts financiers font partie des sommes prélevées par l'Etat. La volonté du législateur va dans le même sens, puisqu'il annonce dans les travaux préparatoires précités que chaque contribuable se verra notifier un bordereau comportant un intérêt. L'article 362 LCP intègre par ailleurs les intérêts dans le bordereau de perception contre lequel le contribuable pourra réclamer. De plus, rien dans les pièces versées au dossier ne permet de conclure que les intérêts financiers figurant sur le relevé de compte annexé au bordereau pourraient faire l'objet d'autres voies de droit que celles prévues par les articles 349 et 351 LCP.
18. S'agissant de l'emplacement de l'article 361 alinéa 4 dans la systématique de la LCP, le Tribunal administratif a eu l'occasion dans un arrêt D. du 29 août

1990 relatif à la contestation de la majoration de 3% à cause du non paiement des acomptes provisionnels de confirmer ce qui suit: "Il ne faut pas attribuer trop d'importance au fait que cette majoration est prévue au titre VI de la troisième partie de la LCP intitulé "perception et prescription"... l'interprétation systématique ne doit pas se voir reconnaître une trop grande importance pour l'interprétation d'une loi aussi ancienne et si souvent modifiée que la LCP".

19. Dans ce sens, les notions de perception et de taxation ne peuvent être dissociées l'une de l'autre, il n'y a pas d'un côté une procédure de perception et de l'autre une procédure de taxation générant des voies de recours différentes. La jurisprudence de la commission, citée par l'administration, ne permet pas de conclure à une autre solution. C'est en effet sur la base du bordereau de perception notifié au contribuable, que celui-ci est directement taxé, et qu'il peut de ce fait contester ce que l'Etat entend percevoir. Les deux notions suscitées se recoupent à tel point que dans la nouvelle LCP la 3ème partie, englobant les titres I à VII (articles 319 à 373 LCP, dont la plupart des dispositions ont été abrogées), a pour titre "perception des impôts".

Ainsi, les intérêts financiers doivent être considérés comme faisant partie des impôts au sens de l'article 349 LCP, engendrant ainsi un recours devant la CCRMI contre la décision sur réclamation de l'AFC.

Le recours sera donc déclaré irrecevable et transmis pour raison de compétence à la CCRMI (art. 64 LPA).

Vu l'issue du litige il ne sera pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif

déclare irrecevable le recours interjeté le 21 février 2001 par B. B. (S.) SA contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 19 janvier 2001;

le transmet pour raison de compétence à la commission cantonale de recours en

matière d'impôts;

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

communiqué le présent arrêt à P.
SA, mandataire de la recourante, à la commission
cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à
l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes
Bonnesfemme-Hurni, Bovy, juges, M. Grant, juge
suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux
parties.

Genève, le la greffière :

Mme N. Mega