RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1522/2005-FIN **ATA/825/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 6 décembre 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur H _____
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

EN FAIT

1. Madame et Monsieur H _____ (ci-après : les contribuables ou les intimés) sont domiciliés dans le canton de Genève et sont donc imposés de manière ordinaire.

2. Pour l'année fiscale 2002, les contribuables ont reçu dix bulletins de versement de CHF 14'019.- chacun afin de régler leurs acomptes provisionnels pour l'impôt cantonal et communal 2002 avant le 10 de chaque mois, de mars à décembre.

3. Les contribuables ont réglé les six premiers acomptes dans les délais. Les quatre derniers acomptes n'ont pas été acquittés.

4. En date du 21 octobre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux époux H _____ leur bordereau de taxation. Les impôts cantonaux et communaux 2002 s'élevaient à CHF 75'914,30. Ce montant incluait une "majoration sur acompte provisionnel" de CHF 1'682,30.

5. Le relevé de compte annexé au bordereau 2002 faisant état d'un solde en faveur des contribuables de CHF 6'136,10, ladite somme comprenant des intérêts rémunératoires par CHF 263,40.

6. Les contribuables ont formé réclamation à l'encontre du bordereau de perception et relevé de compte, considérant qu'il y avait là majoration illégale sur acompte provisionnel en CHF 1'682,30.

7. L'AFC a rejeté la réclamation au motif que les acomptes provisionnels des mois d'août à novembre 2002 n'ayant pas été payés, la majoration était justifiée.

8. En date du 8 décembre 2003, les contribuables ont recouru contre la décision sur réclamation précitée par-devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMC).

   L'AFC n'était pas autorisée à procéder à une majoration en cas de non paiement d'un acompte provisionnel, car il s'agissait d'une avance de paiement sur un impôt non échu.

   Le système de majoration prévu à l'article 361 alinéa 3 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05) était contraire à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), aux principes dégagés par la jurisprudence en matière du droit d'être entendu tels qu'ils découlent de l'article 29 de la

constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd. - RS 101) et au code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220).

Ils demandaient à la CCRMC de constater que l'article 2 alinéa 3 du règlement relatif à la perception des acomptes provisionnels du 28 novembre 2001 (D 3 05.05) était illégal et que le règlement transitoire était invalide dans la mesure où la clause de délégation n'avait pas été respectée par le Conseil d'Etat.

La majoration sur acompte provisionnel par CHF 1'682,30 devait être annulée.

9. La CCRMC a rendu sa décision lors de sa séance du 21 mars 2005.

La majoration pour retard dans le paiement des acomptes présentait les caractéristiques de pénalités de nature administrative. Elle réprimait une infraction mineure et était prononcée sur le simple constat du paiement tardif d'un acompte provisionnel. Elle devait être qualifiée de sanction d'ordre et à ce titre, n'était pas soumise aux règles générales du code pénal. Ainsi, en tant que sanction administrative, la majoration de 3% pour paiement tardif échappait au principe de la culpabilité.

Aucune des dispositions figurant dans le titre 6ème de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ne prévoyait de pénalités pour le retard dans le versement d'un acompte ou d'un impôt.

Ainsi, dans la mesure où elle constituait une sanction administrative, la majoration de 3% instituée par l'article 361 alinéa 3 LCP n'était pas compatible avec la LHID et violait ainsi le principe de la primauté du droit fédéral contenu à l'article 72 alinéa 2 LHID.

10. La décision de la CCRMC a été notifiée aux parties le 8 avril 2005.

11. Par acte du 6 mai 2005, l'AFC a recouru contre la décision précitée.

La LHID n'avait pas pour but de régler le domaine de la perception des impôts. Elle avait la vocation de désigner des impôts et d'en fixer les principes. Le titre 6ème de la LHID concernait la taxation et non la perception. Dès lors, la perception restait de la compétence exclusive des cantons. En conséquence, le canton de Genève était parfaitement habilité à prévoir dans sa loi cantonale des majorations en cas de non-paiement ou en cas de retard dans le paiement des acomptes provisionnels.

L'article 361 alinéa 3 LCP permettait au Conseil d'Etat d'instituer un système de perception d'acomptes provisionnels et de majoration (à un taux

maximum de 3%) en cas de retard dans le paiement des acomptes, car le contribuable avait l'obligation de s'acquitter d'acomptes provisionnels.

Ce système de perception d'acomptes provisionnels et de majoration en cas de retard respectait le principe de la délégation législative.

Enfin, tous les acomptes provisionnels étaient exigibles au plus tard le 10 de chaque mois de mars à décembre de l'année fiscale déterminante. En effet, la majoration prenait automatiquement naissance dès qu'il y avait retard dans le versement d'un acompte exigible.

Ainsi, les contribuables n'ayant pas versé quatre acomptes provisionnels en 2002, chaque acompte impayé avait entraîné une majoration de CHF 420,57. La somme de CHF 1'682,30 était donc bien due.

La décision de la CCRMC n° 44/2005 devait donc être annulée et la décision de l'AFC du 3 décembre 2003 confirmée.

12. Les époux H _____ ont répondu le 15 juin 2005.

Le système de perception en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 à Genève était celui d'une perception praenumerando appliqué à un système d'imposition praenumerando. Le système de perception praenumerando appliqué à un système d'imposition postnumerando tel que le connaissait le canton de Genève depuis le 1er janvier 2001 n'était pas identique.

Il fallait impérativement distinguer la perception par acomptes présentant un caractère contraignant de la perception provisoire qui était volontaire.

La perception par acompte dans un système d'imposition postnumerando nécessitait notamment une base légale expresse. Or, le législateur genevois n'avait pas modifié la teneur des articles 360 et suivants LPC au 1er janvier 2001 et n'avait pas introduit une disposition légale stipulant l'obligation de payer des acomptes. Les acomptes provisionnels n'avaient aucun caractère exécutoire. Le système de perception provisoire étant volontaire, il excluait toute pénalité en cas de retard.

La majoration étant une pénalité de nature administrative, l'article 129 alinéa 2 Cst. féd. stipulant que l'harmonisation s'étend au droit pénal en matière fiscale et les dispositions pénales du titre 6 de la LHID comprenant les violations d'obligations de procédure soit notamment les pénalités de nature administrative, la décision de la CCRMC devait être confirmée car la majoration de 3% instaurée par l'article 361 alinéa 3 LCP était incompatible avec la LHID. Par surabondance de moyens, la LHID prévoyait expressément une sommation et les majorations qui leur avaient été infligées n'avaient pas fait l'objet d'une telle démarche.

En conséquence, la décision de la CCRMC devait être intégralement confirmée avec suite de dépens, car le système de majoration prévu à l'article 361 alinéa 3 LPC était contraire à la CEDH, aux principes dégagés par la jurisprudence en matière du droit d'être entendu (art. 29 Cst. féd.) et au code des obligations. L'article 2 alinéa 2 du règlement relatif à la perception d'acomptes D 3 05.05 était illégal tout comme le règlement transitoire.

13. 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 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 LPfisc - D 3 17).

2. a. L'article 129 Cst. féd. stipule que la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale.

b. La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit.

Les cantons prélèvent l'impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 lit. a LHID).

La cantons sont libres, en dérogation à l'article 15 LHID, de fixer et de prélever les impôts sur le revenu et sur la fortune pour une période fiscale d'une année correspondant à l'année civile. Sont valables, dans ce cas, les dispositions du titre 7ème (art. 62 à 70, par renvoi de l'art. 16 LHID).

Selon l'article 63 LHID, les impôts sur le revenu et la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale laquelle correspond à l'année civile.

Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID).

c. L'article 361 LCP dispose que tous les impôts cantonaux et communaux sont perçus par le département et que peuvent être perçus en cours d'année des acomptes provisionnels, calculés sur la base des années précédentes, ainsi que des majorations ne dépassant pas 3% en cas de retard dans le versement de ces acomptes ; le Conseil d'Etat en fixe les modalités par règlement.

Les montants des impôts, taxes, majorations, frais et amendes portent intérêt au taux légal après l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la notification de la décision (art. 364 al. 1 LCP).

L'article 1 du règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels du 28 novembre 2001 (D 3 05.05) prévoit que le département des finances perçoit chaque année des acomptes provisionnels à valoir sur les impôts cantonaux et communaux, en vertu de l'article 365 alinéa 3 LCP. Pour les personnes physiques, ces acomptes sont perçus sous forme de dix mensualités pour les mois de février à novembre, payables au plus tard le 10 de chacun des mois de mars à décembre ; le montant de chaque mensualité est égal à 1/10ème des impôts annuels nets selon le dernier bordereau de perception (total II du bordereau). Le montant minimal de chaque mensualité est de CHF 10.- (alinéa 2). Le retard dans le paiement d'un acompte entraîne une majoration de 3% de l'acompte dû. Le total des majorations sur les acomptes d'une année fiscale ne peut toutefois dépasser 3% du montant des impôts annuels nets selon le bordereau pour cette année fiscale (art. 2 du règlement).

d. Le règlement fait expressément référence aux articles 31 à 63 LHID, aux articles 1 et 3 de la loi sur l'imposition dans le temps et les personnes physiques du 30 août 2000 (LITPP-2 - D 3 12). Ces dispositions consacrent le principe d'un système d'imposition postnumerando.

Selon le système postnumerando, l'impôt dû pour une année déterminée est mesuré sur la base du revenu véritablement réalisé pendant cette même année. Il est donc nécessaire d'attendre que l'année en question soit écoulée avant de pouvoir procéder à la détermination de l'impôt dû pour ladite année. On ne peut donc envoyer sa déclaration au contribuable que l'année suivante ou, le cas échéant, après la fin de son assujettissement. La taxation et la perception ne peuvent évidemment s'opérer qu'après coup (…). Dans le système d'imposition preanumerando, l'impôt dû pour une période déterminée est fixée (et en général perçu) pendant cette même période. Dans cette situation, la taxation pose des problèmes difficiles à résoudre : il faut évaluer le revenu qui sera vraisemblablement recueilli pendant la période sur la base d'un pronostic et avec tous les aléas que ceci peut comporter. Le contribuable reçoit donc au début de la période fiscale une déclaration d'impôts dans laquelle il est invité à estimer son revenu probable pour l'année en cours et est sollicité de payer l'impôt correspondant (…). Avec le système d'imposition praenumerando avec évaluation postnumerando, l'impôt dû pour une année déterminée est taxé (et en général perçu) pendant cette même année (comme pour l'imposition praenumerando). Cependant, l'évaluation du revenu ne se fait pas sur la base d'un pronostic mais par application d'une fiction selon laquelle le revenu de cette année est équivalent au revenu véritablement réalisé pendant la période précédente (…). Ce système fait intervenir deux notions : celle de période fiscale, à savoir la période pour

laquelle l'impôt est perçu (en raison du fait que pendant cette période les conditions de l'assujettissement sont remplies et que du revenu est réalisé) et la période d'évaluation (qui précède la période fiscale), à savoir la période pendant laquelle les revenus qui servent de base à l'établissement de l'impôt dû pour la période fiscale ont été réalisés (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse ; Impôts directs – 3ème édit. Stämpfli, 1994, p. 333 à 336).

Le canton de Genève a choisi le système de la perception praenumerando et le système d'imposition postnumerando. En effet, l'impôt dû pour une période fiscale est fixé sur la base du revenu et de la fortune calculés à la fin de l'année. Période fiscale et période de calcul coïncident et précèdent la période de taxation.

3. a. L'article 55 LHID traite des violations d'obligations ou de procédure. Le contribuable qui, malgré une sommation, manque intentionnellement ou par négligence à une obligation qui lui incombe en vertu de la LHID ou d'une mesure prise en application de celle-ci, est puni d'une amende, les cas graves ou la récidive majorant celle-ci (art. 55 LHID).

Une sommation préalable est cependant érigée en condition objective de la punissabilité. La violation d'obligations de procédure devant être considérée comme une véritable sanction pénale et non simplement comme une mesure administrative en vue de l'exécution d'une obligation, il est peu vraisemblable que l'autorité puisse la répéter jusqu'à ce que le contribuable ou le tiers assume ses obligations (en vertu du principe ne bis in idem) (W. RYSER et B. ROLLI op. cit. p. 372 ad. n° 6).

La perception de l'impôt suppose l'existence d'une créance fiscale arrivée à échéance. En procédure de taxation mixte, la perception de l'impôt dépend de l'existence d'une créance d'impôt valablement établie. Celle-ci revêtira souvent la forme d'une décision de taxation arrêtant le montant dû. Lorsqu'un terme général d'échéance est prévu par la législation, il arrive fréquemment que l'impôt soit perçu sans que la décision de taxation soit entrée en force. Dans ces cas, le montant dont le contribuable devra s'acquitter sera provisoirement fixé sur la base de sa déclaration, de la taxation précédente ou d'une estimation (…). Il arrive souvent que, pour des motifs de politique financière, l'Etat exige le versement d'acomptes en cours de période de taxation. Si le montant de ces derniers ne sont pas acquittés dans le délai prescrit, un intérêt est souvent perçu. Faute de taxation définitive, le montant de ces tranches ne peut cependant pas faire l'objet d'une exécution forcée (W. RYSER et B. ROLLI op.cit. p. 418 et 419).

b. La majoration de 3% prévue par l'article 361 alinéa 3 LCP et l'article 2 alinéa 3 du règlement transitoire doit être qualifiée d'amende, soit une sanction ou une peine pécuniaire pour ne pas avoir respecté une disposition légale. En effet, cette majoration n'a pas la caractéristique des intérêts moratoires, soit une somme due en raison d'un retard apporté au paiement d'une créance exigible. Les

acomptes provisionnels ne sont pas une dette mais un crédit d'impôt qui est pris en compte lors de l'établissement du bordereau d'impôt. Il ne s'agit pas plus d'un émolument, soit la contrepartie financière due par l'administré qui a recours à des services administratifs ou un service public, soit encore le prix d'une prestation particulière de l'Etat ou d'un avantage juridique particulier consenti par l'Etat à un individu spécifique (B. KNAPP, Précis de droit administratif 4ème éd. 1991 p. 574 ad. ch. 2777). Il ne s'agit pas non plus d'un impôt soit le prélèvement effectué d'autorité sur les ressources ou les biens des individus ou des collectivités payé en argent pour subvenir aux dépenses d'intérêt général de l'Etat ou des collectivités locales (Le petit Larousse illustré 1997).

L'introduction du système de mensualisation du paiement des impôts sous l'empire de l'ancienne législation, ne visait pas à augmenter des recettes fiscales mais à assurer la régularité de leur rentrée et leur disponibilité (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1978/II, pp. 2216). Afin de garantir le bon fonctionnement du nouveau mode de perception, le législateur avait introduit une sanction, en cas de non paiement de l'acompte dû dans les délais prescrits, qualifiée de pénalité de nature pécuniaire dont le montant avait été fixé à un taux maximum de 3% (Mémorial des séances du Grand-Conseil de la République et canton de Genève, 1978/ II pp. 2227, 3659, 3660 et ss).

Enfin, la recourante elle-même considère que la majoration est une pénalité de nature administrative.

4. La compatibilité du droit cantonal, prévoyant la perception d'une majoration de 3% sur chaque acompte provisionnel impayé ou payé avec retard, avec le droit fédéral peut rester ouverte. En effet, la décision de l'AFC doit être annulée pour les motifs qui suivent.

La jurisprudence (ATF 102 I a 522 X. ; 97 I 508 Griessen) définit le principe de la proportionnalité de deux manières : selon la formule sommaire, il signifie que la mesure prise doit permettre d'atteindre le but qu'elle recherche. Selon la formule plus élaborée, la mesure prise doit être propre à atteindre le but recherché tout en respectant le plus possible la liberté de l'individu, d'une part, et un rapport raisonnable doit exister entre le résultat recherché et les limites à la liberté nécessaires pour atteindre ce résultat, d'autre part. Lorsque l'on tente de définir le principe de la proportionnalité, on se rend compte qu'il tend à exprimer deux idées fondamentales : premièrement l'Etat ne doit intervenir que lorsque cela est nécessaire ; son intervention doit, cependant, être adaptée aux circonstances de fait ; deuxièmement, comme l'Etat n'intervient que si l'intérêt public l'exige, il s'agit de savoir quelle restriction de l'intérêt privé cet intérêt requiert vraiment dans les circonstances données. Le principe de la proportionnalité ne vise dès lors ni le but de l'acte en cause (intérêt public) ni son fondement juridique (légalité, bonne foi, non-rétroactivité, égalité), mais il revient à prendre en considération les

effets d'une règle ou d'un acte pour décider si cette règle ou cet acte sont nécessaires, subsidiaires et , partant, valables. Il nous apparaît qu'en réalité le principe de la proportionnalité se décompose en trois sous-principes […] à savoir l'adéquation, la subsidiarité, la nécessité (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, 1991, p.113).

Une décision (ou un acte matériel) satisfait au principe de l'adéquation, lorsqu'elle permet, dans le cas concret, d'atteindre l'intérêt public recherché par la loi ; au principe de la subsidiarité, lorsque, parmi les diverses mesures adéquates prévues ou permises par la loi, celle qui est retenue est celle qui ménage le mieux les intérêts privés opposés et les autres intérêts publics qui peuvent être affectés par la mesure retenue ; au principe de la nécessité, lorsque les atteintes aux autres intérêts publics et privés résultant de la mesure adéquate et subsidiaire ne sont pas si graves qu'il faille renoncer à prendre la mesure envisagée (B. KNAPP, op. cit., p. 114, ad. n° 538).

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole une règle claire et s'écarte sans motif péremptoire d'une interprétation compatible avec le texte de la norme (ATF 112 I a 370 X), lorsqu'elle est insoutenable, choque le sens du droit et de l'équité ou s'inspire de considérations parfaitement étrangères au texte et au but de la loi, ou encore lorsqu'elle est en contradiction manifeste avec la situation de fait réel (B. KNAPP, op. cit., p.124, ad. n° 600).

La décision de l'AFC viole les deux principes constitutionnels rappelés ci-dessus.

En effet, après le versement de leur sixième acompte provisionnel, les intimés ont soldé la totalité de leurs impôts pour l'année 2002. Bien plus, les sommes versées étaient supérieures au montant dû à l'AFC selon le bordereau de taxation, puisque cette dernière leur a restitué le trop versé, augmenté d'intérêts. Les intimés auraient donc dû être libérés du paiement de leurs acomptes provisionnels dès le mois de septembre 2002 puisqu'ils n'étaient plus débiteurs de l'AFC. L'appelante ne disposait donc plus, dès cette date, de cause juridique valable l'autorisant à exiger des intimés qu'ils s'acquittent des quatre derniers acomptes provisionnels. Il est dès lors choquant que l'AFC ait pénalisé un contribuable qui a soldé à l'avance l'intégralité de sa dette d'impôts, par l'application automatique d'une règle.

Pratiquer de sorte revient à sanctionner sans fondement et injustement le contribuable qui solde à l'avance ses impôts - agissant de la sorte dans l'intérêt bien compris de l'Etat - et à le placer ainsi sur le même plan que le contribuable en retard dans le règlement de ses impôts.

De plus, on ne peut que s'étonner que la majoration réclamée aux intimés n'ait pas été précédée d'une sommation préalable, condition objective de la punissabilité.

Manifestement choquante et arbitraire tant dans son principe que dans son résultat, la décision de l'AFC est insoutenable.

5. Pour ces motifs, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du département (art. 87 LPA). Ce changement de pratique est la conséquence logique de celle adoptée par chacun des pouvoirs de l'Etat de Genève qui facture dorénavant ses propres prestations. Il est également cohérent avec le principe de l'autonomie du Pouvoir judiciaire et la tenue de comptes distincts entre le pouvoir exécutif, d'une part, et le Pouvoir judiciaire, d'autre part. Il est enfin conforme à la LPA, laquelle ne contient pas d'ancrage à l'exonération systématique de l'Etat de Genève de tout émolument de procédure (ATA/423/2005 du 16 juin 2005).

L'AFC sera en outre condamnée à payer une indemnité de procédure aux intimés par CHF 2'500.-.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 mai 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 mars 2005 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 2'000.- ;

alloue une indemnité de procédure en CHF 2'500.- à Madame et Monsieur H _____ ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Me Michel Lambelet, avocat des époux H _____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges et M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :