RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2423/2004-FIN **ATA/107/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1er mars 2005

dans la cause

Monsieur E_____
représenté par Me Jaroslaw Grabowski, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Né en 1925, Monsieur E_____ (ci-après : M. E_____ ou le contribuable ou encore le recourant) est fonctionnaire retraité et domicilié dans le canton de Genève, de même que son épouse, Madame E_____, née en 1926.

2. Le 30 décembre 1987, M. S_____, oncle de M. E_____, est décédé dans le canton de Berne.

   Il ressort du dossier constitué par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC/GE) que la succession de feu R_____ S_____ n'a été entièrement liquidée qu'en 1998, la valeur de la part d'héritage en faveur de M. E_____ ne pouvant être appréciée qu'après qu'il avait participé à la liquidation de la société P_____ S.A. (ci-après : la société), effectuée le 31 décembre 1998, la radiation dans le registre du commerce du canton de Berne étant intervenue le 28 septembre 2000.

   Il ressort des documents établis par cette société pour le paiement de l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent, que la part versée au contribuable s'élevait à CHF 104'131,70.

3. Au cours de l'année 2001, l'AFC/GE a été informée du montant dont M. E_____ avait bénéficié à titre successoral du fait de la liquidation de la société.

   Le 7 mars 2001, elle a notifié une décision à l'intéressé, comportant une reprise au titre de l'année civile 1998 d'un montant de CHF 104'131,70.

4. Le 19 mars 2001, M. E_____ a réagi à la communication de l'AFC/GE. Il n'avait jamais reçu un montant de CHF 104'131,70. Sa participation à la succession de son oncle feu R_____ S_____ avait été fixée en pourcentage et il avait bénéficié au cours des années de différents versements d'acomptes. Il n'avait jamais caché ces montants au fisc.

5. Le 9 juillet 2001, l'AFC/GE a confirmé sa position à l'égard de M. E_____. Le bénéfice de liquidation de la société, soit la somme CHF 104'131,70, n'était devenu certain que le 31 décembre 1998. Dès lors, ce montant devait être ajouté à celui des revenus de l'intéressé pour l'année fiscale 1999. Pour le surplus, l'administration renonçait à la perception d'une amende.

6. Le 17 juillet 2001, le contribuable s'est à nouveau élevé contre cette manière de voir.

7. Le 31 juillet 2001, l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a répondu directement au contribuable. Les acomptes versés par la société aux héritiers figuraient dans un compte « héritiers-débiteurs » dans la comptabilité de celle-ci. La prestation ne venait à échéance que le 31 décembre 1998, date de la liquidation de la société. En conséquence, l'excédent de liquidation devait être taxé au titre de la période fiscale correspondante et l'AFC demandait à l'AFC/GE de procéder de cette manière.

8. Le 13 mai 2002, l'AFC/GE a informé le conseil du recourant que la procédure de vérification de la déclaration fiscale 1999 était terminée, le supplément d'impôt à payer s'élevant à CHF 30'703,15, assorti d'intérêt de retard pour un montant de CHF 2'415,30.

9. Le 24 mai 2002, le contribuable a élevé réclamation. Les actifs du *de cujus* passaient de plein droit dans la propriété commune des héritiers au jour du décès, la créance fiscale naissait ce jour-là également et les versements d'avance effectués dès 1990 au contribuable étaient passés dans la pleine propriété de celui-ci.

10. Le 3 juillet 2002, l'AFC/GE a rejeté la réclamation. M. E_____ était devenu héritier institué suite au décès de M. S_____ le 30 décembre 1987. La société avait été liquidée le 31 décembre 1998 et l'excédent de CHF 104'131,70, correspondant à la part du contribuable, avait été attribué à ce dernier. Cet excédent de liquidation était imposable en tant que revenu au titre de la période fiscale 1999.

11. Le 5 août 2002, M. E_____ a recouru contre la décision rendue sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). La liquidation de la société avait duré plusieurs années et le recourant avait reçu des avances à plusieurs reprises entre 1990 et 2000. Il avait signalé le versement de ces acomptes au dos des différentes déclarations d'impôts qu'il avait envoyées à l'AFC/GE sous la rubrique « observations et liste des annexes ». Ces montants étaient passés dans la fortune privée du recourant, de sorte que la créance fiscale était née à ces moments précis.

12. Le 30 juin 2003, l'AFC/GE a répondu au recours. Le contribuable avait bien déclaré au titre de l'ICC 1992 et de l'ICC 1993 des acomptes qu'il avait reçus, sans pour autant les indiquer au titre de la fortune mobilière. L'excédent de liquidation de la société, soit CHF 104'131,70, avait été porté à la connaissance de l'administration cantonale par l'AFC. L'AFC/GE avait alors ouvert une procédure de vérification de la déclaration d'impôt ICC 1999 et IFD 1999-2000. Elle avait rejeté la réclamation de l'intéressé au motif que l'excédent de liquidation correspondant à la part successorale du contribuable n'avait été connu que le 31 décembre 1998 et était ainsi imposable en tant que revenu durant la période fiscale 1999, la procédure en redressement fiscal ayant été ouverte le 7 mars 2001.

Le rappel d'impôts relevait du droit de fond et en vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, c'était l'ancien droit, soit la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1987 (LCP - D 3 05 ; ci-après : aLCP) qui s'appliquait. Le rappel d'impôt au titre de l'article 340 aLCP était indépendant de toute faute du contribuable. Il s'appliquait à tous les cas dans lesquels « l'insuffisance de l'impôt » était imputable à la façon dont la déclaration avait été établie par le contribuable.

En l'espèce, le recourant n'avait pas déclaré comme revenu de la fortune mobilière, l'excédent produit par la liquidation de la société, intervenue le 31 décembre 1998. Ce n'est que sur dénonciation de l'AFC que l'AFC/GE avait pu constater que la déclaration pour la période fiscale 1999 n'était pas complète. Le *dies a quo* du délai de péremption de l'article 368 aLCP était le 31 décembre 1998, de sorte que la taxation, intervenue le 13 mai 1992, n'était pas prescrite, le délai quinquennal n'étant pas atteint.

13. À la demande de la CCRMI, le recourant a fourni divers documents complémentaires entre le 10 mars et le 28 mai 2004.

14. Le 6 août de la même année, l'AFC/GE s'est déterminée sur les pièces déposées par le recourant, considérant qu'elles ne confortaient pas le bien-fondé de la thèse soutenue par ce dernier.

15. Le 25 octobre 2004, la CCRMI a rejeté le recours de M. E_____ au motif que si celui-ci avait mentionné sous la rubrique « observations » de ses propres déclarations d'impôt certains des montants qu'il avait reçus de la société comme des acomptes, il ne l'avait pas fait systématiquement et n'avait pas reporté l'ensemble des montants au titre de la fortune immobilière ou comme revenus de droit provenant de successions non partagées. L'administration fiscale était alors fondée à procéder à un rappel d'impôt en application de l'article 340 aLCP. Les hoirs dont faisait partie le recourant avaient certes reçu des avances, mais ils étaient restés débiteurs de la société jusqu'à la liquidation de celle-ci, le 31 décembre 1998. La totalité de l'excédent n'avait ainsi été déclaré qu'une seule fois par les liquidateurs et l'intéressé n'avait acquis définitivement les sommes versées au titre d'acomptes qu'à la fin de ladite liquidation. L'AFC/GE avait donc procédé à juste titre au rappel d'impôt. Enfin, comme le contribuable et la société étaient deux sujets fiscaux différents, le recourant ne pouvait se plaindre d'une double imposition.

16. Le 26 novembre 2004, le recourant s'est pourvu par-devant le Tribunal administratif concluant à l'annulation de la décision rendue par la CCRMI et reprenant les arguments qu'il avait développés par-devant l'instance précédente.

17. Le 10 janvier 2005, l'AFC/GE a conclu au rejet du recours.

Le 14 janvier 2005, la CCRMI a déposé son dossier, signalant que la décision avait été notifiée par erreur au recourant lui-même et non à son mandataire.

18. Le 27 janvier 2005, les parties ont été informées que la cause était 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. Il ressort du dossier que la décision rendue par la CCRMI a été notifiée par erreur au domicile personnel du recourant et non à son domicile élu.

Cette erreur n'a eu aucune conséquence, dès lors que le recourant a pu exercer normalement ses droits à l'encontre de la décision contestée. Il ne saurait donc, sauf à violer le principe de la bonne foi, soutenir que cette notification erronée aurait des effets sur la validité de la procédure subséquente.

3. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er 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 l'ancienne LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA/956/2004 du 7 décembre 2004 et ATA/29/2004 du 13 janvier 2004).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du tribunal de céans, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; arrêt du Tribunal fédéral H. du 27 février 1998, consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral B. du 26 septembre 1997, consid. 3 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA/368/2001 du 29 mai 2001). Or, la prescription est précisément une institution de droit matériel qui concerne

directement l'existence de la créance fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités).

c. Le présent litige qui concerne la taxation des revenus 1999 pour les impôts cantonaux et communaux est donc soumis à l'aLCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date.

Il se circonscrit à la question de savoir si le bénéfice de liquidation de la société, telle qu'elle a été le 31 décembre 1998, doit être imposé en totalité au titre de l'impôt 1999, perçu sur les revenus de l'année 1998.

4. Dans le cas d'une procédure de contrôle ayant commencé en 2001, le délai quinquennal de prescription de l'article 340 aLCP n'était pas atteint, s'agissant de revenus acquis au titre de l'année 1998, de sorte que la décision attaquée doit être confirmée à cet égard.

5. Le recourant fait grand cas du fait qu'il a déclaré certains des acomptes qu'il avait reçus sous la rubrique prévue pour les observations dans ses déclarations d'impôts.

Il est de jurisprudence qu'un contribuable ne saurait considérer qu'il a rempli ses obligations d'informer le fisc en complétant un formulaire destiné à un impôt spécial, puis en soutenant ultérieurement que cette mention valait pour les impôts généraux (arrêts du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004, consid. 5 et 2A.481/2003 du 18 août 2004, consid. 4). Ainsi, en ne déclarant que certains des montants qu'il avait reçus comme acomptes, sans pour autant les insérer dans les rubriques correspondantes de sa déclaration d'impôts, le recourant n'a pas renseigné complètement le fisc.

6. Lors de la survenance des faits pertinents, le rappel d'impôt était subordonné, selon l'article 340 a aLCP, à l'existence des déclarations inexactes ou incomplètes présentant un lien de causalité avec une insuffisance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004, *eodem loco*). Le rappel d'impôt au sens de cette disposition ne suppose nullement une faute du contribuable.

En l'espèce, il n'est pas contestable que le recourant a reçu une partie du bénéfice de liquidation d'une société au 31 décembre 1998 et que cette circonstance n'est venue à la connaissance de l'AFC/GE que grâce aux renseignements fournis par l'AFC.

7. Le recourant, qui succombe, n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 LPA). En revanche, il sera astreint au paiement des frais de celle-ci, soit un montant de CHF 2'000.-.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 novembre 2004 par Monsieur E_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004;

au fond :

le rejette;

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

communique le présent arrêt à Me Jaroslaw Grabowski, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

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 :