RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3644/2006-FIN **ATA/653/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 décembre 2006

dans la cause

S_____, EN LIQUIDATION

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. S_____, en liquidation (ci-après : la société ou la recourante), de siège à Carouge/Genève, a un statut fiscal de société auxiliaire selon accord conclu avec l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'autorité intimée) le 25 novembre 1998.

   En substance, cet accord prévoit concernant le capital imposable un taux d'imposition réduit de 2 ‰ à 0,3 ‰ pour la partie du capital et des réserves calculés proportionnellement à la valeur comptable des participations et créances liées par rapport à la valeur comptable de l'ensemble des actifs.

2. Dans sa déclaration fiscale ICC/IFD 2000, la société a annoncé un capital propre imposable dans le canton de CHF 18'718'518.-. Au nombre des annexes jointes à la déclaration figurait notamment un tableau, en référence à la décision de l'AFC du 25 novembre 1998, de répartition des résultats 2000, en, concernant les revenus, charges et bénéfices suisses et étrangers.

3. Le 4 décembre 2001, l'AFC a notifié à la société le bordereau de taxation pour l'exercice fiscal 2000. Calculé sur un capital imposable de CHF 18'718'518.-, au taux de 1,8 ‰, le montant de l'impôt s'élevait à CHF 76'321,15.

4. Par courrier du 29 juillet 2003, la société a élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité et demandé à l'AFC la correction de la taxation en vue d'une imposition au taux réduit de 0,3 ‰ pour le capital imposable déterminé à CHF 18'499'706.-.

   En procédant à l'audit des comptes, il avait été constaté que vraisemblablement par suite d'une erreur de calcul, la taxation du capital imposable pour la période fiscale 2000 avait été faite de manière incorrecte dans la mesure où l'entier du capital avait été frappé de l'imposition au taux de 2 ‰, centimes additionnels cantonaux et communaux non compris.

   En application de l'article 58 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) la correction d'erreurs de calcul et de transcription d'une décision entrée en force pouvait intervenir dans les cinq ans. Le bordereau de taxation ayant été notifié le 4 décembre 2001, la réclamation était formée en temps utile.

5. Par décision du 10 mai 2004, l'AFC a rejeté la réclamation.

   La taxation était intervenue sur la base du montant du capital propre imposable dans le canton déclaré dans la rubrique 95.20 de la déclaration ICC/IFD 2000.

L'erreur invoquée ne constituait pas une erreur de transcription au sens reconnu par la doctrine, à savoir dates erronées, chiffres faux, manquants ou en trop, virgules mal placées.

La réclamation déposée au-delà du délai de trente jours dès la remise du bordereau était tardive au sens de l'article 39 alinéa 1 LPFisc.

6. La société a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) d'un recours contre la décision précitée par acte du 9 juin 2004.

Elle a persisté dans ses précédentes explications et conclusions, auxquelles elle a ajouté une demande en révision fondée sur l'article 55 LPFisc. Le fisc connaissait sa situation puisqu'il l'avait taxée correctement en 1998, 1999 et 2001. Elle avait constamment procédé de la même manière dans ses déclarations d'impôts et, pour une raison inconnue, le fisc avait oublié au cours de l'exercice 2000 de taxer le capital propre au taux réduit accordé dans le cadre du statut fiscal qui lui avait été reconnu. Cet argument autorisait une dérogation à l'article 55 alinéa 2 LPFisc, dans la mesure où le maintien de la taxation conduisait à un résultat choquant et heurtait le sens de l'équité.

7. Dans sa réponse du 10 mai 2005, l'AFC a maintenu sa position tout en relevant que la voie de la révision de l'article 55 LPFisc n'était pas ouverte en l'espèce, rien n'ayant empêché la société d'agir par la voie ordinaire de la réclamation.

8. Statuant le 28 août 2006, la commission a rejeté le recours. Les conditions de l'article 58 alinéa 1 LPFisc n'étaient pas réalisées. L'AFC s'était fondée sur la déclaration fiscale établie par la société. L'on ne se trouvait donc pas dans l'hypothèse où la taxation litigieuse serait viciée par une erreur de lecture du taux d'imposition applicable.

Quant à la révision au sens de l'article 55 LPFisc, elle était manifestement exclue dans le cas d'espèce. La société pouvait sans grand effort, en procédant à une lecture sommaire du bordereau de taxation, s'apercevoir que l'administration avait omis de tenir compte du statut qu'elle lui avait accordé le 25 novembre 1998. Elle n'expliquait pas les raisons pour lesquelles elle n'avait pas été à même de déposer une réclamation ordinaire dans le délai fixé à l'article 39 alinéa 1 LPFisc contre le bordereau de taxation ICC 2000.

9. Le 9 octobre 2006, la société a saisi le Tribunal administratif d'un recours à l'encontre de cette décision.

Elle conclut à son annulation et à ce que le capital imposable de CHF 18'499'706.- soit taxé à 0,3 ‰.

Elle se plaint d'une constatation inexacte, respectivement incomplète des faits pertinents. En effet, ses déclarations fiscales pour les exercices 1998, 1999, 2000 et 2001 sont identiques, en ce sens qu'elle n'a pas procédé à la répartition du capital imposable selon les dispositions des articles 34 et 35 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Dans aucune de ses déclarations elle n'a précisé quelle était la part du capital imposable au taux réduit de 0,3 ‰ mais elle avait été taxée correctement par l'AFC, qui de sa propre initiative avait corrigé ses déclarations, sauf pour la période fiscale 2000. Faute d'explications suffisantes, elle avait attribué cette absence de correction à une erreur. La commission retenait simplement que l'AFC avait voulu appliquer le taux ordinaire de 1,8 ‰. Outre le fait que cette constatation était lacunaire, elle ne tenait pas compte des déclarations d'impôts et des corrections effectuées d'office par l'AFC pour les périodes fiscales 1998, 1999 et 2001. Le fait de retenir une erreur de l'AFC sans explication constituait une violation de son droit d'être entendue.

S'agissant de la demande de révision, la commission n'avait pas tenu compte des explications contenues dans le recours du 9 juin 2004 : l'erreur avait été découverte en juin 2003 par le réviseur à l'occasion des travaux de révision de l'exercice 2000. Or, la demande en révision avait été déposée dans les trois mois dès la découverte de l'erreur.

La société plaide une violation de l'article 58 LPFisc. L'erreur lors de l'application du barème applicable était le résultat d'une inadvertance de l'AFC qui connaissait le statut privilégié de la société. Référence était faite à un arrêt fribourgeois qui avait admis une erreur de transcription dans l'hypothèse où une autorité, alors qu'elle connaissait de manière complète et exacte la situation de fait et de droit, commettait (une seule fois ou à plusieurs reprises) par inadvertance une erreur dans l'application du barème (StE 2002 FR B 97.3 n°5).

La société invoque également une violation du principe de la bonne foi et de l'interdiction de l'abus de droit, de son droit d'être entendue et de celle de l'article 55 LPfisc.

Consciente du fait qu'elle allègue des motifs qu'elle aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, la société prétend à pouvoir bénéficier des principes posés par la jurisprudence et la doctrine pour une révision facilitée d'une décision de taxation définitive. En effet, le maintien de cette taxation est choquant et heurte le sentiment de l'équité. La commission avait appliqué strictement l'article 55 alinéa 2 LPFisc sans expliquer pourquoi la société ne pourrait pas bénéficier des règles applicables à la révision facilitée d'une décision de taxation dont les conditions étaient données en l'espèce.

10. Dans sa réponse du 8 novembre 2006, l'AFC s'est opposée au recours.

L'application de l'article 55 alinéa 2 LPFisc en l'espèce reviendrait à vider de sa substance la règle de droit fondamentale concernant les délais de réclamation et de recours.

L'argumentation de la société était insoutenable : elle invoquait une inadvertance de l'AFC alors qu'elle-même s'était montrée négligente non seulement en ne se prévalant pas de son statut particulier mais encore en ne contrôlant pas sa taxation dans le délai impératif de trente jours.

11. La commission a déposé son dossier le 14 novembre 2006 précisant que la décision avait été notifiée le 8 septembre 2006.

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. 53 al. 1 LPFisc ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits établis soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi. Celle-ci est ainsi applicable au cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2P/411/1998 et 2A/568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10a ; ATA/599/2006 du 14 novembre 2006 et les références citées).

3. Le litige a trait à l'année de taxation 2000 et au bordereau de taxation y relatif du 4 décembre 2001, que la recourante admet avoir reçu à cette date.

4. Pour la société, la taxation 2000 procède d'une erreur de calcul ou de transcription commise par l'autorité intimée.

Selon l'article 58 alinéa 1 LPFisc, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entrés en force peuvent sur demande ou d'office, être corrigés dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises.

Cet article reprend l'article 150 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

L'article 150 LIFD a élargi la notion d'erreurs de calcul aux erreurs de transcription, dite aussi erreurs de chancellerie. Selon la doctrine, ceci s'explique par l'usage largement répandu des moyens informatiques : les fautes de calcul se produisent rarement, en revanche les erreurs de transcription sont plus fréquentes (P. AGNER, B. JUNG, G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zürich 2001, ad. art. 150, p. 442/443). Dans le complément au Commentaire précité, ces mêmes auteurs précisent que la correction d'erreurs de transcription trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités. Dans des décisions entrées en force, on ne peut corriger des erreurs de calcul ou de transcription qui ont été commises par le contribuable (op. cit., p. 341).

Selon une jurisprudence du Tribunal fédéral, certes ancienne puisqu'elle se réfère à l'article 127 AIN ne constitue pas une erreur de calcul celle qui porte sur le choix du tarif applicable (ATF 81 I 18).

5. En matière administrative, les faits doivent en principe être établis d'office et, dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle procède à cette recherche, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent pas. Il n'en demeure pas moins que, lorsque les preuves font défaut, ou si l'on ne peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, la règle de l'article 8 du Code civil du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) est applicable par analogie : pour les faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombe à celui qui entend se prévaloir de ce droit (Arrêt du Tribunal fédéral 5A.3/1999 consid. 5a du 18 janvier 2000 ; ATF 112 Ib 67; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 19991, vol II, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, no 2021 et les références citées).

Du principe général relatif au fardeau de la preuve résulte notamment que celui qui entend alléguer un fait dont la preuve est contenue dans une pièce doit produire lui-même cet objet ou ce document. C'est lui qui supportera les conséquences de son éventuelle disparition (SJ 1970 p. 134).

En l'espèce, l'autorité intimée a procédé à la taxation litigieuse sur la base de la déclaration remplie par la société en appliquant le taux d'imposition qu'elle estimait correct, aucun élément de la déclaration remplie et signée par la société ne faisant état de l'accord du 25 novembre 1998. S'il est vrai que l'une des annexes jointes à ladite déclaration fait mention dudit accord, ce document ne concerne que la répartition des résultats 2000. Un tableau similaire n'a pas été établi par la société pour la répartition du capital imposable. Dans ces conditions, l'on ne saurait donc reprocher une erreur de taxation à l'autorité intimée alors que la recourante porte la seule et exclusive responsabilité de la portée des données consignées par elle-même dans sa déclaration fiscale 2000.

C'est donc à juste titre que l'autorité intimée et la commission ont estimé que la taxation litigieuse n'était pas entachée d'une erreur au sens de l'article 58 alinéa 1 LPFisc.

6. a. Selon l'article 55 alinéa 1 LPFisc, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 55 al. 1 let. c LPFisc), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (art. 55 al. 1 let. b LPFisc) ou, enfin, lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (art. 55 al. 1 let. c LPFisc). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision mais au plus tard dans les dix ans suivant la notification de la décision (art. 56 LPFisc).

b. Le bordereau du 4 décembre 2001, relatif à l'année fiscale 2000 étant en force, seul pouvait entrer en considération un réexamen de la taxation, dans le cadre d'une demande de révision.

En l'espèce, la recourante soutient que la taxation erronée résulte d'une erreur de l'autorité intimée et qu'il serait contraire au sentiment de l'équité de la maintenir dans la mesure où elle est clairement contraire à la loi et au statut fiscal dont elle bénéficie. Dans cette mesure, les conditions d'une révision « facilitée » sont remplies et la demande en révision recevable, car déposée en temps utile. La décision de la commission dépourvue de toute motivation eu égard à l'article 55 alinéa 2 LPFisc violerait son droit d'être entendu.

Force est de constater que le grief de la recourante manque singulièrement de substance.

En effet, la décision de la commission est parfaitement claire : elle a tout d'abord relevé que la recourante pouvait sans grand effort, en procédant à une lecture sommaire du bordereau de taxation, s'apercevoir que la taxation n'était pas intervenue sur la base de l'accord conclu avec l'AFC.

La recourante ne dit pas autre chose en affirmant, devant l'autorité de céans, qu'elle est consciente du fait qu'elle invoque des motifs qu'elle aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire… Dès lors, on comprend mal son obstination à vouloir faire usage d'une voie de droit extraordinaire. Or, la révision est exclue si le demandeur invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait

raisonnablement être exigée de lui (X. OBERSON, Le contentieux fiscal, in Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, p. 168).

Enfin, comme l'a relevé la commission, la recourante n'avance pas le moindre argument permettant d'expliquer son manque de réaction à la réception du bordereau du 4 décembre 2001.

Déposée largement au-delà du délai de nonante jours, la demande en révision du 29 juillet 2003 était tardive, comme l'a jugé à bon escient la commission.

8. En tous points mal fondé, le recours ne peut être que rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la société qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 octobre 2006 par S_____, en liquidation contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 août 2006 ;

au fond :

le rejette ;

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

communique le présent arrêt à S_____, en liquidation, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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 :