RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4624/2005-FIN **ATA/197/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 avril 2006

dans la cause

M_____ C_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La société C_____ S.A. (ci-après : C_____, la contribuable ou la recourante), devenue depuis lors M_____ C_____, par suite de fusion avec reprise d'actifs et passifs inscrite au registre du commerce en date du 19 décembre 2005 avec la société M_____ (Suisse) S.A., clôturait son exercice commercial le 30 juin de chaque année.

2. Le litige porte sur l'impôt cantonal 2001 et par conséquent, in casu, sur la période fiscale allant du 1er juillet 2000 au 30 juin 2001.

3. Pour l'impôt cantonal 2001, la contribuable a versé dix acomptes provisionnels de CHF 1'929.- chacun, du mois de septembre 2000 au mois de juin 2001, soit au total CHF 19'290.-.

4. Le 20 novembre 2001, la contribuable s'est acquittée volontairement d'un montant complémentaire de CHF 30'000.-. Le total des versements s'élevait ainsi à CHF 49'290.-.

5. En date du 3 mai 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à la contribuable le bordereau de taxation ICC 2001, d'un montant de CHF 27'666,20.

   Selon le relevé de compte produit en annexe, la contribuable bénéficiait d'un remboursement de CHF 21'517,95, correspondant au montant qu'elle avait versé en trop.

   Sur ce même relevé de compte figurait un intérêt financier d'un montant de CHF 105,85 au débit de la contribuable. Il s'agissait de l'intérêt sur la différence entre le bordereau (CHF 27'666,20) et le montant des acomptes payés jusqu'à la fin de la période fiscale qui était le 30 juin 2001 (CHF 19'290.-) soit CHF 8'376.- et ce pour une période de 140 jours, soit du 1er juillet au 20 novembre 2001 au taux de 3,25%. Ce calcul n'était pas contesté par la contribuable.

   Le montant perçu en trop par l'AFC a été remboursé le jour même de la notification du bordereau.

6. Par pli du 7 mai 2002 , la contribuable a indiqué à l'AFC que cette dernière avait omis de calculer l'intérêt rémunératoire en faveur de la contribuable, résultant de la différence entre les montants qu'elle avait versés et le montant du bordereau. Il s'agissait des intérêts calculés sur la somme de CHF 21'624.- (soit CHF 30'000.- versés le 20 novembre 2001 moins le solde en faveur de l'AFC jusqu'à la date de réception du bordereau de CHF 8'376.- selon le calcul ci-dessus). Au même taux d'intérêt de 3,25% pour 163 jours (soit du 20 novembre

2001 au 3 mai 2002 date du bordereau), l'intérêt rémunératoire représentait CHF 318,20.

En conséquence, le relevé aurait dû faire ressortir un intérêt net de CHF 212,35 (CHF 318,20 - CHF 105,85) en faveur de la contribuable et un solde total en sa faveur de CHF 21'878,55.

Selon la contribuable, les intérêts financiers et les intérêts rémunératoires devaient en effet recevoir un traitement identique. En conséquence, si un acompte était versé après la fin d'une période fiscale, il devait compter pour le calcul tant des intérêts financiers (en réduisant le solde restant entre le bordereau et le total des acomptes versés avant la fin de la période fiscale) mais que pour le calcul de l'intérêt rémunératoire (pour l'excédent des paiements par rapport au montant du bordereau), la date prise en compte pour le calcul de l'intérêt étant celle du versement effectif et non pas la fin de la période fiscale.

La contribuable invitait l'AFC à revoir sa taxation et à considérer le courrier précité comme une réclamation à l'encontre du bordereau notifié le 3 mai 2002.

7. Par lettre du 11 juin 2002, l'AFC a répondu à la contribuable qu'aucun intérêt rémunératoire n'était calculé sur les montants versés hors de la période fiscale. Le versement de CHF 30'000.- n'était pas porteur de tels intérêts mais en revanche réduisait ou annulait les intérêts débiteurs.

8. Le 11 juillet 2002, la contribuable a invité l'AFC à revoir sa position concernant lesdits intérêts et dans le cas contraire, à rendre une décision formelle sur réclamation avec indication des voies de recours.

9. Le 25 juillet 2002, l'AFC a persisté dans les termes de sa lettre du 11 juin 2002.

10. Par pli du 15 octobre 2002, l'AFC a rendu une décision confirmant sa position, à savoir qu'aucun intérêt rémunératoire n'était dû sur un versement intervenu hors de la période fiscale, en précisant que dite décision était susceptible de recours au Tribunal administratif.

11. Le 15 novembre 2002, la contribuable a interjeté recours contre cette décision, reçue le 18 octobre 2002, auprès du Tribunal administratif.

Elle concluait à ce qu'un intérêt rémunératoire au sens de l'article 367A alinéa 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) soit calculé sur tous les versements, même ceux postérieurs à la période fiscale en cause.

12. Par arrêt du 26 novembre 2002, le tribunal de céans a déclaré le recours irrecevable et l'a transmis à la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) pour raisons de compétence.

13. Après un premier échange d'écritures (réponse de l'administration du 17 avril 2003 et mémoire de la contribuable du 14 mai 2003 sur la compétence de la CCRMI), l'AFC a conclu au rejet du recours dans sa réponse complémentaire du 17 mai 2004.

Elle invoquait l'article 367A alinéa 3 LCP, qui ne prévoit d'intérêts rémunératoires que sur les acomptes provisionnels, intérêts qui commencent à courir le premier jour suivant la période fiscale en cause, soit en l'espèce le 1er juillet 2001. Elle précisait, en se fondant sur l'alinéa 2 du même article, qu'un intérêt rémunératoire devait être comptabilisé, lors de versements complémentaires, mais uniquement sur le trop perçu et qu'il commençait à courir au plus tôt dès la notification du bordereau, qui seule concrétise le trop perçu.

14. Par pli du 25 février 2005, la CCRMI a transmis à la contribuable une copie "blanchie" de sa décision n° 94 rendue le 21 juin 2004, se prononçant sur la question des intérêts rémunératoires. Elle invitait également la recourante à se déterminer sur le maintien ou le retrait de son recours.

15. La contribuable a répondu le 22 mars 2005 en maintenant son recours.

Dans l'analyse des alinéas 2 et 3 de l'article 367A LCP, il fallait interpréter de manière large les termes "acomptes provisionnels" comme englobant tous les versements, faute de quoi le principe d'un intérêt rémunératoire serait vidé de son sens. Elle ajoutait que ce n'était qu'en novembre 2001 qu'elle avait eu une idée du résultat au 30 juin 2001.

16. Par décision du 14 novembre 2005, reçue par la contribuable le 29 novembre 2005, la CCRMI a rejeté le recours en s'appuyant sur sa jurisprudence rendue le 21 juin 2004 qui n'avait fait l'objet d'aucun recours auprès du tribunal de céans.

En se basant sur l'article 367A alinéa 2 LCP, la CCRMI a jugé que les intérêts rémunératoires couraient dès la notification du bordereau de taxation correspondant. C'était donc à tort que la recourante se fondait sur l'article 367A alinéa 3 LCP pour dire que les intérêts couraient dès le premier jour de la période fiscale suivante, cette disposition étant uniquement applicable aux acomptes provisionnels. La justification de cette interprétation résidait dans la volonté du législateur qui avait édicté ces règles pour permettre au contribuable d'échapper aux intérêts moratoires et non pour l'encourager à effectuer des versements supplémentaires avant la fin de la période fiscale.

17. Par acte du 23 décembre 2005, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

La CCRMI faisait une confusion entre les 2èmes et 3èmes alinéas de l'article 367 A LCP.

L'alinéa 3 traitait des intérêts rémunératoires et était le corollaire de l'article 361 alinéa 4 concernant les intérêts financiers en faveur du fisc. Ces intérêts rémunératoires portaient dès lors sur tout montant, le terme "acomptes provisionnels" devant être compris au sens large et non limité aux dix mensualités adressées par le service de recouvrement. L'alinéa 2 traitait de l'intérêt moratoire et était le corollaire de l'article 364 alinéa 1 LCP. Ces deux dispositions sanctionnaient un retard pour payer le solde d'impôts calculé, que ce soit par le contribuable ou par le fisc. Suite à la modification, le 1er janvier 1995 des dispositions de la LCP sur la perception, le principe qui prévalait était que les intérêts soient dus sur les différences entre les montants payés et les montants taxés et ce, d'une manière objective, soit sans aucun égard quant aux raisons des sur ou sous paiements. En conséquence, si un acompte était versé après la fin d'une période fiscale, il devait compter tant pour le calcul des intérêts financiers, ce que l'AFC prenait en compte, mais également pour le calcul de l'intérêt rémunératoire. Il s'agissait du seul moyen de respecter la symétrie des intérêts prévue par la loi. A cet effet, la recourante se fondait sur l'exposé des motifs paru à l'appui de la modification législative de la LCP de 1995.

18. Dans sa réponse du 14 février 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Aux termes de l'article 367A alinéa 3 LCP seule la différence entre le total des acomptes provisionnels tels qu'ils sont prévus par la loi pour les personnes morales, soit dix acomptes qui sont perçus du deuxième au onzième mois de la période fiscale, à l'exclusion de tout autre versement volontaire, devait être prise en considération pour le calcul de l'intérêt rémunératoire au sens de cette disposition légale. De surcroît si l'on aboutissait à une différence portant intérêt, celui-ci commençait à courir obligatoirement et invariablement dès le premier jour qui suivait la période fiscale.

Un versement complémentaire intervenu après la fin de la période fiscale ne pouvait être assimilé à un acompte provisionnel puisque l'obligation de verser ce dernier résultait de la loi alors que le versement d'un montant complémentaire avant la notification du bordereau dépendait de la seule volonté du contribuable.

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 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; 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. La seule question litigieuse est celle de savoir si la somme versée le 30 novembre 2001 doit donner lieu au paiement d'intérêts rémunératoires en faveur de la recourante. De l'avis de cette dernière, le terme "acomptes provisionnels" de l'article 367A alinéa 3 LCP doit être compris dans un sens large et englober tous les versements effectués par le contribuable, y compris ceux qui interviennent après la période fiscale.

3. Conformément à l'article 72 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons sont tenus d'adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième dans les huit ans qui suivent l'entrée en vigueur de la loi, soit huit ans à partir du 1er janvier 1993. A l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2005 du 14 mars 2006, consid. 6).

In casu, le litige porte bien sur l'impôt cantonal 2001, cependant la question des intérêts rémunératoires n'est pas régie par la LHID et donc le présent litige doit être examiné à la lumière de la LCP, uniquement.

4. a. L'article 361 alinéa 3 LCP stipule qu'il peut être perçu en cours d'année des acomptes provisionnels, calculés sur la base des impôts de l'année précédente, 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.

Il sied de préciser qu'il n'est nullement question des majorations de 3% prévues par cet article dont la problématique a fait l'objet d'un arrêt le 6 décembre 2005 (ATA/825/2005). Cette disposition n'est citée ici que pour rappeler l'ancrage des acomptes provisionnels dans la loi et le renvoi de cette dernière au règlement qui les définit.

b. L'article 1 du règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels du 28 novembre 2001 (ci-après : le règlement 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 361 alinéa 3 LCP. Pour les personnes morales, ces acomptes sont perçus du deuxième au onzième mois de la période fiscale, et sont payables au plus tard le 10 de chacun des mois qui suivent ; le montant de chaque mensualité est égal à un dixième des impôts annuels nets selon le dernier bordereau de perception (total II du bordereau). Le montant minimal de chaque mensualité est de CHF 10.- (article 1er alinéa 3 du règlement).

c. Aux termes de l'article 361 alinéa 4 LCP, 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.

d. L'article 367 A alinéa 3 LCP prévoit que le montant résultant de la différence entre le total des acomptes provisionnels versés et l'impôt définitif, inférieur au total des acomptes provisionnels, porte intérêt dès le premier jour qui suit la période fiscale.

5. a. 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 dégageant 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).

b. Toujours selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n’est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d’une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l’autorité qui applique le droit ne peut s’en écarter que s’il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d’autres dispositions (ATF 124 II 265 consid. 3 p. 268 ; 121 III 460 consid. 4a/bb p. 465 et les arrêts cités). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s’écarter du texte clair de la loi surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e p. 342, 117 II 523 consid. 1c p. 525).

6. L'expression "acomptes provisionnels" est définie avec précision à l'article 1 du règlement et vise les 10 acomptes perçus chaque année par le département des finances, calculés sur la base des impôts de l'année précédente conformément à l'article 361 alinéa 3 LCP.

Le texte légal est clair et ne laisse pas la possibilité d'inclure dans la locution "acomptes provisionnels" d'autres acomptes volontaires et non prévus par la loi.

Reste à savoir si cette signification donnée à l'expression précitée à l'article 367A LCP n'est pas contraire à la systématique et au but de la loi.

7. Le message du Grand Conseil relatif à la modification de l'article 367A, il est écrit que l'alinéa 3 de cette disposition doit être lu comme le corollaire de l'alinéa 4 de l'article 361 LCP (MGC 1994 II 1480).

De fait ces deux dispositions sont symétriques : elles visent les deux hypothèses inverses. L'article 361 alinéa 4 LCP vise le cas où les acomptes provisionnels s'avèrent être inférieurs au montant de l'impôt définitif et le contribuable doit s'acquitter d'un intérêt financier dès le 1er jour qui suit la période fiscale (fin de l'exercice social pour les personnes morales ;MGC 1994 II 1478). L'article 367A alinéa 3 LCP traite du cas où les acomptes provisionnels sont supérieurs au montant de l'impôt définitif et l'Etat doit s'acquitter d'un intérêt en faveur du contribuable dès le premier jour qui suit la période fiscale.

Le fait que le législateur ait fixé le point de départ de l'intérêt au premier jour qui suit la période fiscale indique bien qu'il n'envisageait pas dans ces deux alinéas l'hypothèse du versement d'acomptes après la fin de la période fiscale. Il s'ensuit que l'expression acomptes provisionnels qui figure dans ces deux dispositions ne peut avoir une autre signification que celle rappelée ci-dessus et figurant à l'article 1er du règlement. Il serait d'ailleurs parfaitement illogique qu'une même expression, définie avec précision par la loi et le règlement ait un sens différent dans plusieurs articles d'une même loi.

Il ressort de ce qui précède que les articles 361 alinéa 4 LCP et 367A alinéa 3 LCP ne visent que les cas où les dix acomptes prévus par la loi sont soit inférieurs soit supérieurs au montant de l'impôt définitif. En conséquence le raisonnement de la recourante ne peut être suivi sur ce point.

8. Au niveau systématique, l'hypothèse des intérêts dus en raison de versements complémentaires est régie expressément par l'article 367A alinéa 2 LCP selon lequel les montants perçus en trop et remboursables portent intérêt au taux légal à partir de la date de la perception, mais au plus tôt à partir de l'échéance de l'article 360 alinéa 1 (soit dès la notification de la décision de taxation). Cela signifie que si la date du versement du trop perçu est antérieure à la date de notification du bordereau, comme c'est le cas en l'espèce, l'intérêt ne court qu'à partir de la date de notification de la décision de taxation et pas avant.

En définitive, le contribuable qui verse spontanément un montant d'impôt trop important à l'AFC doit pouvoir bénéficier d'intérêts rémunératoires tant que l'AFC ne lui rembourse pas le montant perçu en trop, étant cependant précisé que l'intérêt ne commence à courir que dès la notification du bordereau, qui seule concrétise le trop perçu.

La différence du régime d'intérêts consacrée à l'article 367A alinéa 2 LCP et celui de l'article 367A alinéa 3 LCP est justifiée parce que dans le premier cas la différence est due à des versements effectués volontairement par le contribuable alors que dans le deuxième cas ces versements (acomptes provisionnels) sont imposés par la loi. Le législateur a choisi d'avantager le contribuable dans la deuxième hypothèse parce que le trop perçu est alors imputable à l'Etat qui a fixé des acomptes provisionnels qui se révèlent trop élevés. En revanche aucun versement supplémentaire n'est imposé par l'Etat et il se justifie donc de faire courir les intérêts dans cette dernière hypothèse seulement dès le moment où l'Etat a l'obligation de rembourser le trop perçu.

Dans le cas d'espèce le montant perçu en trop ayant été remboursé le jour même de la notification du bordereau, aucun intérêt n'est dû à la recourante.

9. L'argumentation de la recourante se révélant infondée, le recours est rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2005 par C_____ S.A., devenue depuis lors M_____ C_____, contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2005 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

communique le présent arrêt à M_____ C_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et 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 :