RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/989/2004-FIN **ATA/877/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

C. T.S.A.,
représentée par KPMG Fides, mandataire

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. C. T.S.A. (ci-après : le contribuable) est une société dont le but est le développement, la construction, la fabrication, la vente, les installations et l'entretien de tous appareils, machines, produits et équipements notamment de machines-outils d'électroérosion vendues sous la marque C., et toutes autres activités similaires.

2. Dans sa déclaration d'impôt 1996, la contribuable a déclaré un bien immobilier sis sur la commune de Satigny d'une « valeur en capital » de CHF 63'619'116.-.

3. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a expédié à la contribuable le bordereau de l'impôt cantonal en date du 23 décembre 1997. L'impôt, calculé sur la base d'un capital imposable de CHF 64'149'088.-, s'élevait à CHF 282'432,35. Aucun impôt immobilier complémentaire n'était prélevé, à l'exception de CHF 48.- de frais. La contribuable n'a pas contesté la taxation.

4. Le 23 août 2002, l'AFC a informé la contribuable que, pour la période fiscale 1996, « l'impôt immobilier complémentaire n'avait pas été prélevé ». En conséquence de quoi, elle lui notifiait un bordereau « impôt immobilier complémentaire 1996 » d'un montant de 64'049,10, de sorte que l'impôt cantonal 1996 était porté à CHF 282'432,35 à CHF 346'481,45.

5. Le 11 septembre 2002, la contribuable a déposé, par l'intermédiaire de son conseil KPMG Fides, une réclamation.

   Les conditions pour le rappel d'impôt n'étaient pas remplies en l'espèce et le droit de taxer était prescrit depuis le 31 décembre 2001.

6. Par décision du 24 septembre 2002, l'AFC a rejeté la réclamation et décidé de maintenir la taxation querellée en se fondant sur le principe de la bonne foi.

   Elle a estimé en effet que la contribuable s'était volontairement gardée de lui faire part de « l'erreur manifeste commise » pour réaliser une économie d'impôt considérable, ce qui justifiait que le bordereau du 23 décembre 1997 puisse être corrigé, même après l'échéance du délai de réclamation de l'ancien article 349 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05 – LCP).

7. Le 28 octobre 2002, la contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI).

La prescription de créances fiscales étant une gestion de droit matériel et non procédural, le litige devait être résolu en fonction du droit en vigueur lors de la période fiscale en question. Conformément aux articles 340 alinéa 1 et 341A aLCP, qui devaient trouver application en l'espèce, le droit d'effectuer un rappel d'impôt était échu au 31 décembre 2001. En outre, la contribuable s'est défendue de toute mauvaise foi rappelant que sa déclaration d'impôt était complète et que l'erreur était imputable à l'AFC.

8. Dans sa réponse du 14 mars 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La contribuable ne pouvait ignorer que la taxation 1996 comportait une erreur évidente, si bien qu'elle avait violé la bonne foi que l'on était en droit d'exiger d'elle en omettant d'en informer l'AFC. En outre, la correction visée par le bordereau complémentaire du 23 août 2002 ne résultait par pour l'AFC d'une procédure de rappel d'impôt, mais d'une simple correction d'erreurs de calcul et de transcription au sens de l'article 58 de la loi de procédure fiscale (LPfisc – D 3 17) qui devait trouver application en l'espèce. Enfin, si l'application de l'article 58 LPfisc ne devait pas être retenue, il conviendrait d'appliquer par analogie le délai de révision de l'article 81 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10).

9. Le 5 avril 2004, la CCRMI a admis le recours et a annulé la décision sur réclamation, de même que le bordereau du 23 août 2002 intitulé « impôt immobilier complémentaire ».

La question de savoir si l'AFC était fondée à procéder à un rappel d'impôt ensuite d'une taxation erronée relevait du droit matériel, soit de l'ancien droit. Selon ce droit, la faculté de réclamer l'impôt immobilier complémentaire 1996 était prescrite dès le 1er janvier 2002, conformément aux articles 340 alinéa 1 et 368 aLPC.

10. L'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision le 7 mai 2004.

Elle a repris son argumentation. En outre, même si l'article 58 LPfisc n'était pas applicable, il convenait de s'inspirer de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes, du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), qui prévoyait une solution identique.

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. La recourante affirme que la créance fiscale qu'elle a fait valoir à l'encontre de la contribuable, soit l'impôt immobilier complémentaire relatif à l'année fiscale 1996, n'est pas prescrite. Elle fonde son raisonnement sur l'application au cas d'espèce de l'article 58 LPfisc et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

a. La LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993 avec une application directe dès le 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 et 2 LHID ; ATA/547/2001 du 28 août 2001).

De nouvelles normes de droit fiscal matériel 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. Elles ont abrogé ou modifié, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques, ces dispositions demeurant cependant applicables pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif dans une jurisprudence constante (ATA/182/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/101/2004 du 27 janvier 2004 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 1994, p. 170 ; B. KNAPP, Précis de droit administrative, 4e éd., 1991, p. 116).

b. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale qui a également modifié ou abrogé les dispositions de la loi générale sur les contributions publiques. La loi de procédure fiscale prévoit notamment à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, la loi de procédure fiscale s'applique à tous les cas. Cependant, cette loi ne contient pas uniquement des règles de procédure, mais également des règles matérielles qui y ont été intégrées pour des raisons de politique législative.

3. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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 24 novembre 1998, consid. 3-7 ; arrêt du Tribunal fédéral H. du 27 février 1998, consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral B. du 26 septembre 1997, consid. 3 ; 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 II 2002 89, p. 94 et les arrêts cités).

Dans un récent arrêt, le Tribunal administratif a d'ailleurs rappelé que, si la nouvelle loi de procédure fiscale s'appliquait dès son entrée en vigueur s'agissant des questions de procédure, le droit matériel restait en revanche soumis à l'ancien droit, c'est-à-dire à la loi générale sur les contributions publiques (ATA/31/2004 du 13 janvier 2004). Accorder l'effet rétroactif à certaines dispositions de droit matériel sous prétexte que celles-ci se trouvent dans la loi de procédure fiscale, alors que les modifications de droit fiscal matériel entrées en vigueur le 1er janvier 2001 en sont dépourvues, reviendrait à vider de son sens la jurisprudence du Tribunal administratif rappelée ci-dessus.

c. Par conséquent, le droit applicable au cas d'espèce est l'ancien droit, soit celui qui était en vigueur en 1996, lors de la période fiscale litigieuse. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes n'étant d'application directe que depuis le 1er janvier 2001, la solution du litige doit être examinée sous l'angle exclusif des anciens articles de la loi générale sur les contributions publiques.

4. Le litige porte en l'espèce sur l'impôt immobilier complémentaire qui aurait dû être prélevé par l'AFC pour l'exercice 1996 et qui a fait l'objet d'un rappel d'impôt le 23 août 2002, conformément à l'article 340 aLCP.

a. A teneur de l'article 340 alinéa 1 aLCP, « lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu, ou ses héritiers, à son défaut, sont tenus de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante ».

L'article 341 A aLCP prévoit en effet que la prescription de l'article 340 alinéa 1 aLCP est de 5 ans non compris l'année courante.

En outre, selon l'article 368 aLCP, le droit de taxer se prescrit dans un délai de 5 ans, non compris l'année courante.

b. Le rappel d'impôt est en principe, en droit fiscal genevois, subordonné à la condition que la déclaration ait été inexacte ou incomplète. Il est exclu lorsque l'insuffisance de la taxation est due uniquement à une erreur du fisc, laquelle résulte d'une fausse interprétation ou d'une fausse application de la loi. Les règles de la bonne foi s'opposent à ce que le contribuable subisse les inconvénients d'un rappel d'impôt qu'il ne tenait qu'à l'AFC d'éviter (SJ 1972 p. 297). Le Tribunal administratif a toutefois considéré (en se référant aux arrêts du Tribunal fédéral) qu'il découle également du principe de la bonne foi qu'en cas d'erreur matérielle évidente qui ne résulterait pas d'une mauvaise interprétation ou d'une fausse application de la loi, l'AFC est en droit de corriger d'office la taxation insuffisante en notifiant un bordereau supplémentaire, et cela même après expiration du délai de recours de l'article 349 LCP, ce tant que le droit de l'Etat de réclamer l'impôt

n'est pas prescrit (ATA/290/2002 du 28 mai 2002 ; ATA W. du 20 septembre 1994 et les références citées.

c. En l'espèce, l'AFC ne pouvait réclamer l'impôt immobilier complémentaire pour l'exercice 1996 que jusqu'au 31 décembre 2001. Lorsqu'elle a notifié son bordereau complémentaire le 23 août 2002, la créance fiscale était déjà prescrite, si bien que le paiement ne peut plus être exigé de la contribuable. Seule l'AFC doit être reconnue responsable du non prélèvement de l'impôt immobilier complémentaire, la contribuable ayant pour sa part correctement rempli sa déclaration d'impôts pour l'exercice 1996.

5. Mal fondé, le recours sera rejeté. Son auteur, qui succombe, ne peut être condamné aux frais de la procédure, compte tenu de son statut.

C. T.S.A. n'a pas droit à une indemnité de procédure, faute de conclusion en ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mai 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 avril 2004 ;

au fond :

le rejette ;

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à KPMG Fides, mandataire de C. T.S.A..

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :