

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2933/2007 ICC

DCCR/878/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 14 septembre 2009

dans la cause

Monsieur A___ et Madame B___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt cantonal et communal 1998)

EN FAIT

1. A___ et B___, respectivement informaticien et employée de commerce de profession (ci-après les contribuables ou les recourants) ont été domiciliés à Y___ jusqu'au 1^{er} août 1997, date à laquelle ils ont annoncé à l'Office cantonal de la population leur départ pour Z___ (Vaud).
2. Le 29 décembre 1997, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 1997 d'un montant de 22'037 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 170'422 fr. et d'une fortune imposable de 757'631 fr.
3. Dans leur déclaration fiscale genevoise 1998, les contribuables ou les recourants n'ont mentionné aucun revenu. Ils ont déclaré, sous la rubrique « immeubles locatifs ou loués », un bien immobilier sis à Y___, pour une valeur de 600'000 fr.
4. Le 18 décembre 1998, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau de taxation provisoire ICC 1998 d'un montant de 2'812 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable nulle et d'une fortune imposable de 500'000 fr.
5. Le 29 mars 1999, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif ICC 1998 d'un montant de 1'335 fr. 25, calculé sur la base d'un revenu imposable de 3'780 fr. et d'une fortune imposable de 360'000 fr.
6. Selon une information de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, du 20 novembre 2003 à l'attention du fisc genevois, la réquisition de radiation de la SI W___ (ci-après la SI ou la société), de siège à Gland, était intervenue le 31 juillet 1997. Le bénéficiaire comptable de liquidation se montait à 394'000 fr., l'impôt devait être réduit à hauteur de 75 %. Attendu que le détenteur de la participation était domicilié à Genève, il appartenait à l'administration fiscale genevoise d'imposer la prestation.
7. Le 4 février 2004, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau de taxation 1998, d'un montant de 31'887 fr. 10, calculé sur la base d'un revenu imposable de 98'500 fr. au taux de 394'000 fr. et d'une fortune imposable nulle.
8. Par acte du 9 février 2004, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau du 4 février précédent.

Ils ont fait valoir que, dès lors qu'ils avaient déménagé dans le canton de Vaud le 1^{er} août 1997 et que Genève appliquait un système *praenumerando* jusqu'au 31 décembre 2000, l'administration genevoise ne disposait d'aucune base légale pour les imposer lors de l'année fiscale 1998. Le revenu provenant de l'excédent de liquidation n'était donc pas taxable dans le canton de Vaud, selon l'information du 20 novembre 2003, ni à Genève. La prescription absolue du droit de taxer, de

cinq ans à compter de la fin de l'année visée était atteinte depuis la fin de l'année 2003.

9. Par décision du 10 juillet 2007, l'administration a rejeté la réclamation au motif que, selon la décision de l'administration vaudoise, les contribuables devaient être imposés à Genève sur l'excédent de liquidation de la SI. L'administration ne pouvait notifier un bordereau relatif à l'excédent de liquidation avant que le fisc ne lui communique, le 20 novembre 2003, le montant du dividende à taxer.
10. Par acte du 23 juillet 2007, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont déféré cette décision à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts en concluant à l'annulation du bordereau du 4 février 2004, ainsi que de la décision du 10 juillet suivant. Le tout, sous suite de dépens. Ils ont repris, en les développant, les arguments de leur réclamation.

Ils ont fait valoir qu'au 1^{er} janvier 1998, ils ne figuraient plus au rôle des contribuables genevois, de sorte que le canton de Genève ne disposait pas de base légale pour taxer l'excédent de liquidation. S'agissant de la question de la prescription, ils ont ajouté que le fait que l'administration n'ait pas accédé aux informations permettant de les taxer ne pouvait leur être imputé. Leurs actions n'avaient souffert d'aucun retard.

11. Dans sa réponse du 26 mai 2008, l'administration conclut au rejet du recours, en se prévalant de l'existence d'une base légale, soit l'article 17 alinéa 6 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, dans sa teneur en vigueur au moment des faits (aLCP – D 3 05), pour taxer l'excédent de liquidation et en contestant que la prescription du droit de taxer ait été atteinte.
12. Dans leur réplique du 3 juillet 2008, les contribuables ont exposé que la taxation initiale définitive 1998 était datée du 29 mars 1999. Non contestée, elle était entrée en force dans les trente jours à compter de sa notification. Sauf par le biais d'une procédure de rappel d'impôt, l'administration ne pouvait revenir sur une taxation entrée en force. Par ailleurs, les bordereaux des 16 décembre 1998 et 29 mars 1999 ne portaient que sur la maison de Confignon.

Ils ont contesté l'applicabilité de l'article 17 alinéa 6 aLCP.

13. Dans sa duplique du 9 septembre 2008, l'administration persiste dans les termes et les conclusions de sa réponse. Elle a fait valoir que le bordereau du 29 décembre 2007 avait interrompu la prescription liée à la remise du bordereau de l'année 1997. Le bordereau d'excédent de liquidation, qui comportait une erreur relative à la période de taxation (il aurait dû indiquer l'année 1997), n'était pas atteint par la prescription, puisqu'il avait été envoyé dans les cinq ans à compter du 31 décembre 1997.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.
3. Les recourants contestent que l'excédent de liquidation de la SI soit imposable, dès lors qu'ils n'étaient plus inscrits au rôle des contribuables genevois au 1^{er} janvier 1998. Le canton de Genève ne disposait par conséquent pas de base légale pour les imposer.
4. Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/379/2001 du 29 mai 2001).
5. L'impôt est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible, sous réserve des exceptions prévues ci-après (art. 17 al. 1 aLCP).

Le contribuable dont l'assujettissement prend fin ou qui met fin à son activité lucrative doit immédiatement un impôt annuel entier sur le revenu pour tous les bénéfices immobiliers et les gains occasionnels réalisés dans l'année même et dans l'année précédente (art. 17 al. 6 aLCP).

Le canton de Genève connaissait donc, avant le 1^{er} janvier 2001, un système de taxation *praenumerando* annuel. En droit fédéral, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11) instaure pour les personnes physiques un système d'imposition *praenumerando* bisannuel (art. 40 al. 1 LIFD), mais laisse la faculté aux cantons d'instituer un système *postnumerando* annuel (art. 42 LIFD).

L'article 47 LIFD – dans le cadre de la taxation *praenumerando* bisannuelle – prévoit une taxation spéciale en cas de fin de d'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire. L'alinéa 1 de cette disposition légale dispose de la manière suivante : « à la fin de l'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire, les bénéfices en capital, définis à l'article 18 alinéa 2, les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, les gains de loterie et d'autres institutions semblables, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci ou lors de la renonciation à l'exercice d'un droit, qui n'ont pas été imposés comme revenu, ou qui ne l'ont pas encore été pendant une période

fiscale entière, sont soumis ensemble, l'année fiscale au cours de laquelle ils ont été acquis, à un impôt annuel entier perçu au taux correspondant à ces seuls revenus ».

Dans le système d'imposition *praenumerando*, il est nécessaire de prévoir un impôt annuel spécial sur les revenus extraordinaires en cas de fin d'assujettissement (art. 8 LIFD) et de taxation intermédiaire (art. 45 LIFD). A défaut d'une telle réglementation, de tels revenus tomberaient dans la brèche de calcul et échapperaient à l'imposition en raison du système de taxation. Les articles 47 et 48 LIFD comblent cette lacune en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire (Marc BUGNON in Danielle YERSIN, Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 47, § 1 et ss., p. 611 et les références citées).

L'article 47 LIFD énumère les revenus extraordinaires soumis à l'impôt annuel spécial en cas de fin de l'assujettissement ou de taxation intermédiaire. Ainsi, les bénéfices en capital mentionné à l'article 18 alinéa 2 LIFD, les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques (art. 37 LIFD), les gains de loteries et d'autres institutions semblables (art. 23 let. e LIFD), ainsi que les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci (art. 23 let. c LIFD) ou lors de la renonciation à un droit (art. 23 let. d LIFD) sont imposés séparément (art. 47 al. 1 LIFD). L'énumération des revenus extraordinaires régis par cette disposition est exhaustive (*ibid.*).

Le bénéfice de liquidation soumis à l'impôt spécial doit être compris de manière large. Ainsi, il comprend tous les gains en capital mentionnés à l'article 18 alinéa 2 LIFD, ainsi que les flux de revenus et de dépenses en relation avec la liquidation (*ibid.*).

Le canton compétent pour la taxation du revenu extraordinaire est celui qui était compétent pour la taxation ordinaire de la période fiscale dans laquelle le revenu extraordinaire a été réalisé (*ibid.*).

L'impôt annuel est fixé pour l'année fiscale au cours de laquelle les revenus extraordinaires ont été acquis. Il s'agit d'une exception au principe de l'imposition sur la base du revenu présumé (Marc BUGNON, *op. cit.*, § 10, p. 612)

Il résulte de ce qui précède que le système genevois (antérieur au 1^{er} janvier 2001) est similaire à celui instauré par le droit fédéral (en taxation *praenumerando*). La commission appliquera donc au cas d'espèce, *mutatis mutandis*, les principes du droit fédéral.

Les recourants ont quitté la commune de Y___ pour s'établir à Z___, le 1^{er} août 1997. Ce changement de domicile emporte fin de l'assujettissement à Genève à cette date. Il s'ensuit qu'ils doivent payer un impôt annuel entier sur le revenu

pour tous les bénéficiaires immobiliers et les gains occasionnels réalisés en 1997 et en 1996 (art. 17 al. 6 aLCP). Quoiqu'en disent les contribuables, le dividende provenant de la liquidation de la SI – à supposer toutefois qu'il soit considéré comme un bénéfice immobilier ou comme un gain occasionnel – ne tombe pas dans une brèche de calcul. En effet, l'article 17 alinéa 6 aLCP, dont la teneur est similaire à l'article 47 LIFD, a précisément été instauré afin d'éviter que de tels revenus tombent dans une brèche de calcul. Ces gains doivent être imposés par Genève, qui est le canton compétent pour taxer les revenus ordinaires durant la période du 1^{er} janvier au 31 août 1997.

6. Se pose la question de savoir si le dividende de liquidation constitue un « bénéfice immobilier » ou « un gain occasionnel », au sens de l'article 17 alinéa 6 aLCP.

Dans sa jurisprudence (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002), le Tribunal administratif a rappelé ce qu'il fallait entendre par « occasionnel », au sens de la disposition légale susmentionnée.

Il a rappelé que dans un arrêt précédent, il avait interprété ce terme comme équivalent à exceptionnel, cela en harmonie avec la *ratio legis* de l'article 10A aLCP (ATA R. du 20 juillet 1993). Le terme occasionnel est d'ailleurs défini comme synonyme ou voisin du mot « exceptionnel » dans le dictionnaire Le Grand Robert (2^{ème} édition, 1986, p. 874 ad. occasionnel). Le Tribunal administratif a qualifié d'exceptionnel le revenu réalisé et encaissé par un contribuable lors de l'année de cessation de son activité, alors que ce revenu correspondait à une activité qui s'était déroulée sur plusieurs années (ATA M. du 10 février 1998). A l'occasion de cet arrêt, l'article 17 alinéa 6 aLCP a été interprété largement, en ce sens que le terme occasionnel visait des revenus extraordinaire ou inhabituels, ce qui correspondait à ce que le législateur avait à l'esprit lors de la modification de cette disposition. Il s'agissant en effet d'imposer les profits extraordinaires « sans commune mesure avec le revenu moyen provenant de l'exercice de l'activité lucrative dans les années qui précédaient celles où les contribuables y avaient mis fin ».

Dans l'arrêt du 8 janvier 2002 susmentionné, le Tribunal administratif a considéré que l'encaissement par un avocat en une seule fois d'un montant important correspondant à une activité déployée pendant plusieurs années, sept en l'occurrence, constituait un gain occasionnel.

7. En l'espèce, les contribuables n'exercent pas d'activité dans le domaine immobilier, le mari exerçant la profession d'informaticien et son épouse celle d'employée de commerce. Par ailleurs, leur revenu imposable 1997 (année civile 1996) se montait à 170'422 fr. et celui de l'année fiscale 1998 (année civile 1997), compte non tenu du dividende de liquidation, ascendait à 1'335 fr. 25. Or, le gain de liquidation totalise 394'000 fr., ce qui excède largement les revenus moyen

réalisés par les recourants. Partant, le dividende de liquidation doit être qualifié de gain occasionnel.

8. Les contribuables se prévalent de la prescription du droit de taxer.

Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors de la période fiscale litigieuse (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

Partant, la commission examinera la question de l'éventuelle prescription du droit de taxer sous l'angle des dispositions légales applicables lors de l'année fiscale 1998.

9. En matière de prescription, il convient de distinguer trois notions : la limitation dans le temps du droit de taxer, la prescription de la créance fiscale et la prescription de la perception (W. RYSER, Dix leçons introductives du droit fiscal, 2^{ème} éd., 1980, p. 282). En droit genevois, cette dernière notion ne faisant l'objet d'aucune réglementation spécifique, elle se confond avec la prescription de la créance fiscale (ATA 547/2001 du 28 août 2001).

Selon l'article 368 aLCP, l'impôt non payé par un contribuable pour une année déterminée peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante. Cette disposition définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation (*i.e.* droit de taxer).

Le délai de l'article 368 aLCP est un délai de péremption dont le *dies a quo* est fixé au 1^{er} janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'administration déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (ATA/425/2001 du 28 août 2001).

Aux termes de l'article 369 alinéa 1 aLCP, en vigueur du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2001, les créances de l'Etat et des communes pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de cinq ans dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation. Selon l'article 369 alinéa 2 aLCP, les articles 129 et suivants du code des obligations sont applicables par analogie. En conclusion, tant que la créance n'était pas entrée en force, l'aLCP ne prévoyait pas de prescription relative, ni de prescription absolue.

Dans une affaire schwyzoise (Arrêt 2P.299/2002 du 3 novembre 2003 in RDAF 2004 p. 190-196), le Tribunal fédéral a jugé que l'opinion selon laquelle les créances fiscales établies – mais non encore fixées définitivement – échappaient à la prescription, violait le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Etaient

inconstitutionnelles aussi bien les réglementations qui ne régissaient que la prescription du droit de percevoir l'impôt (comme par exemple la loi fiscale saint-galloise du 17 avril 1944 ; ATF 94 I 513, consid. 1 p. 517), que celles qui ne connaissaient qu'en plus la prescription du droit de commencer la taxation. Il a ainsi été jugé que la loi fiscale tessinoise était lacunaire parce qu'elle ne prévoyait des délais de prescription que pour commencer la procédure et pour percevoir le montant d'impôt fixé, mais ne limitait en revanche pas la durée de la procédure de taxation une fois celle-ci introduite. Le Tribunal fédéral a estimé qu'il était arbitraire de soustraire à la prescription les créances fiscales dès le moment où la procédure de taxation était introduite valablement et tant et aussi longtemps que celle-ci n'était pas définitivement close (ATF 101 Ia 19, consid. 4b p. 22 et ss. et les références citées). Il a également jugé arbitraire la loi fiscale du canton de Schaffhouse qui limitait elle aussi le droit de commencer la taxation et prévoyait une prescription de la créance fiscale de cinq ans à compter de la notification de la taxation définitive (jugement P.1015/1976 du 16 mars 1977 in Archives 47 p. 223, consid. 3.)

La Commission cantonale de recours en matière d'impôts a fait application de ces principes dans sa décision n° 19 du 21 février 2005, concernant la prescription de la créance fiscale, sous la LCP.

En l'espèce, le dividende litigieux concerne l'année fiscale 1997. En effet, la taxation spéciale en cas de fin d'assujettissement constitue une exception au principe de taxation selon le système *praenumerando*. Par conséquent, le *dies a quo* du délai de prescription du droit de taxer ledit dividende est le 1^{er} janvier 1998. Attendu que le délai de péremption est de cinq ans, le *dies ad quem* tombe le 31 décembre 2002. L'envoi des bordereaux des 18 décembre 1998 et 29 mars 1999 concerne la taxation ordinaire ICC 1998 des contribuables et non celle de leurs gains occasionnels. La créance ICC 1998 se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de cette taxation (cf. art. 369 al. 1 aLCP). La notification des bordereaux des 18 décembre 1998 et 29 mars 1999 n'a donc pas interrompu la prescription du droit de taxer l'impôt spécial (impôt sur le dividende de liquidation), qui a fait l'objet d'un bordereau séparé. Or, entre le 1^{er} janvier 1998 et le 31 décembre 2002, soit durant une période de cinq ans, l'administration n'a accompli aucun acte tendant à taxer ledit dividende.

Sur le vu de ce qui précède, le droit de taxer le dividende de liquidation de la SI était périmé lors de l'envoi du bordereau du 4 février 2004. Celui-ci doit dès lors être annulé.

10. En application de l'article 87 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10), les contribuables, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du paiement d'un émolument.

Attendu que les recourants ont eu recours aux service d'un mandataire professionnellement qualifié et qu'ils ont conclu à l'octroi de dépens, la commission leur allouera une indemnité de procédure de 1'000 fr., à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 alinéa 2 LPA et 6 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative – RFPA – E 5 10.03).

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet ;
3. annule le bordereau du 4 février 2004 ;
4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;
5. alloue aux recourants une indemnité de procédure 1'000 de fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances ;
6. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
7. communique la présente décision à :
 - a. A___ et B___ ;
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Philippe EHRENSTRÖM et Ingo GIANNI, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président

Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière