

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3680/2006-ICC

ATA/374/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} juin 2010

1^{ère} section

dans la cause

Madame et Monsieur H_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 (DCCR/170/2009)

EN FAIT

1. Madame et Monsieur H_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. M. H_____ a été employé d'un établissement bancaire jusqu'au 31 juillet 2000, date de sa démission.
2. Le 6 juin 2001, les époux H_____ ont remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration 2001-A ainsi que le questionnaire « revenus et charges extraordinaires ». Ils n'ont mentionné aucun revenu extraordinaire acquis en 2000.
3. Le 8 septembre 2005, les contribuables ont remis à l'AFC-GE leur déclaration 2004 dans laquelle ils ont indiqué, sous « observations », que M. H_____ avait obtenu gain de cause dans le cadre d'un litige tranché en dernier lieu par le Tribunal fédéral le 25 octobre 2004, portant sur un montant de CHF 297'000.-.
4. Le 27 septembre 2005, les contribuables, par l'entremise d'un avocat, ont adressé à l'AFC-GE une proposition pour le traitement fiscal du montant reçu suite à l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, qui mettait fin à une procédure intentée par M. H_____ contre l'établissement bancaire et portait sur des montants dus au titre du remboursement d'une partie des bonis acquis en 1997, 1998 et 1999, bloquée dans un trust.

L'établissement bancaire avait dû verser un montant de CHF 350'778.- à son ex-employé, comprenant CHF 282'946.- de remboursement de bonus, y compris CHF 15'724.- de charges sociales, CHF 60'126.- d'intérêts de retard et CHF 7'706.- de dépens et remboursement de frais de poursuite. La conduite de la procédure avait coûté à M. H_____ CHF 58'559.- en frais d'avocats.

Le contribuable proposait à l'AFC-GE de :

- répartir les frais d'avocats au pro rata entre le montant d'indemnisation et le montant d'intérêts alloués, soit CHF 47'784.- pour le premier et CHF 10'776.- pour le second ;
- rattacher les intérêts nets à l'exercice fiscal de l'année 2004 ;
- rattacher l'indemnité perçue ensuite de la procédure à l'année 2000 ;
- déterminer le montant du bénéfice extraordinaire perçu en 2000 afin de pouvoir le taxer selon les normes y relatives, soit celles de la période 2001-A.

5. Le 16 décembre 1005, l'AFC-GE s'est déterminée sur le courrier susmentionné.

Le montant correspondant au remboursement de bonus, soit CHF 282'946.-, devait être rattaché à l'année 2000, période depuis laquelle le contribuable disposait d'une prétention ferme à l'encontre de son ex-employeur. L'échéance intervenant durant la brèche de calcul, le caractère unique de ce versement en faisait un revenu extraordinaire. Après déduction des charges sociales et d'une partie des frais d'avocats, le revenu net imposable se montait à CHF 240'391.-. La rectification devant s'effectuer par le biais d'une procédure de rappel d'impôts, tant dans le cadre de l'impôt cantonal (art. 59 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17) que de l'impôt fédéral (art. 150 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11), le dossier était transmis au service du contrôle pour son traitement. Compte tenu du contexte dans lequel la démarche avait été effectuée, l'AFC-GE renonçait à percevoir un intérêt de retard, de même qu'une amende.

Quant au montant de CHF 60'126.- versé à M. H_____ au titre d'intérêts moratoires, il constituait un revenu imposable pour l'année 2004 et serait imposé comme tel, après déduction des frais d'avocats y afférents.

Enfin, les montants reçus à titre de dépens et de frais de poursuites avaient le caractère de remboursement de frais et ne seraient donc pas imposés.

6. Le 30 janvier 2006, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un bordereau de rappel d'impôts cantonaux et communaux 2000 (ci-après : rappel ICC 2000) de CHF 67'052,60 correspondant à un revenu imposable de CHF 240'391.-.
7. Le 1^{er} février 2006, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un bordereau de rappel d'impôt fédéral direct 2000 (ci-après : rappel IFD 2000) de CHF 20'506.- correspondant à un revenu imposable de CHF 240'300.-.
8. Le 3 février 2006, les contribuables ont formulé une réclamation contre le rappel ICC 2000 et une réclamation contre le rappel IFD 2000. Dans les deux cas, ils admettaient que le revenu imposable était « rigoureusement » exact mais contestaient le taux d'imposition applicable, qui devait être celui correspondant à CHF 80'100.-. Le revenu en cause correspondait en effet à trois années de bonus bloqué.
9. Par décision du 4 septembre 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation contre le rappel IFD 2000, au motif que le contribuable avait encaissé le solde du compte bloqué dans le trust et non le solde de trois bonis.
10. Par décision du 5 septembre 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation contre le rappel ICC 2000 pour le même motif.

11. Par deux actes identiques adressés le 3 octobre 2006 à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale en matière administrative (ci-après : la commission), les contribuables ont recouru contre la décision du 4 septembre 2006 et contre celle du 5 septembre 2006, concluant à ce que le montant de CHF 240'300.- soit dans chaque cas imposé au taux de CHF 80'100.-.
12. Après avoir joint les deux recours, la commission a, par décision du 9 mars 2009, admis ceux-ci et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une nouvelle taxation ICC et IFD du revenu extraordinaire 2000 au taux de CHF 80'100.-.
13. Par acte du 14 avril 2009, les contribuables agissant toujours par l'entremise du même conseil, ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à ce qu'il soit constaté que la prescription du droit de taxer était acquise tant en ce qui concernait l'IFD que l'ICC et qu'en conséquence les rappels IFD 2000 et ICC 2000 soient déclarés nuls.

La commission aurait dû examiner d'office la prescription du droit de taxer. La prescription pour l'IFD avait été atteinte le 31 décembre 2005, s'agissant de la taxation d'un revenu extraordinaire soumise à un délai de prescription quinquennal. S'agissant de l'ICC, c'était l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) qui s'appliquait. Elle prévoyait une prescription de cinq ans. L'appréhension d'un revenu de 2000 devait ainsi intervenir avant la fin de l'année 2005.
14. Le 4 juin 2009, l'AFC-GE s'est opposée au recours. La prescription n'était pas atteinte pour l'IFD, que l'on se place sous l'angle d'une procédure de taxation ordinaire ou d'une procédure de rappel d'impôt. Dans la première hypothèse, la prescription quinquennale avait été interrompue par le courrier de l'AFC-GE du 16 décembre 2005. Dans la seconde, la prescription était de dix ans. Pour l'ICC, l'AFC-GE pouvait, sous l'empire de l'aLCP, ouvrir une procédure de rappel pour une période fiscale annuelle x jusqu'à la fin de l'année civile x + 5. Dans le cas particulier, s'agissant de la période fiscale 2001-A, le délai de prescription échéait en 2006, l'année 2000 constituant seulement la période de calcul de référence.
15. Le 12 juin 2009, la commission a déposé son dossier, sans observations.
16. Le 1^{er} juillet 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours. Le délai de prescription ordinaire de cinq ans prévu à l'art. 120 LIFD avait été interrompu deux fois en 2005 : par la reconnaissance de la créance d'impôt par les contribuables le 27 septembre 2005 puis par le courrier de l'AFC-GE du 16 décembre 2005. Par ailleurs, le délai de prescription de dix ans en cas de procédure de rappel d'impôts n'était pas échu.

17. Le 6 juillet 2009, le Tribunal administratif a transmis aux contribuables les écritures de l'AFC-GE et de l'AFC-CH en leur impartissant un délai au 14 août 2009 pour formuler toute requête complémentaire.
18. Le 6 août 2009, les contribuables ont répondu qu'ils n'avaient pas de requête à formuler et persistaient dans leurs conclusions.
19. Le 18 août 2009, cette détermination a été transmise aux autres parties.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte exclusivement sur la question de la prescription du droit de taxer le revenu extraordinaire de CHF 240'300.- acquis par les contribuables en 2000, sous l'angle de la LIFD et de l'ICC.
3. La question de la bonne foi des recourants, représentés par un conseil depuis le début de la procédure, qui se prévalent seulement devant le tribunal de céans d'un motif qu'ils auraient pu soulever dès leurs réclamations du 3 février 2006 peut demeurer ouverte, d'une part parce que la question de la prescription doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATA/317/2007 du 12 juin 2007 et les références citées) et vu ce qui suit, d'autre part.
4. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1^{er} 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 la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les 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 ; ATA/29/2004 du 13 janvier 2004 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 1994, p. 170; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116).
5. 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 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). 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).

6. a. Pour l'ICC, le litige concerne la taxation d'un revenu acquis en 2000, pris en compte durant la période fiscale 2001-A. Ce sont donc les dispositions pertinentes de l'aLCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001 qui s'appliquent en matière de prescription (ATA/164/2010 du 9 mars 2010).
- b. Selon l'art. 368 aLCP, intitulé « prescription du droit de taxer » l'impôt non payé peut être réclamé à un contribuable dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante, lorsque ce dernier n'avait pas fait de déclaration, ou avait communiqué à l'AFC-GE une déclaration incomplète. D'autre part, l'art. 369 aLCP prévoit que les créances fiscales se prescrivent dans un délai de cinq ans dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation. La prescription est réglée de la même manière s'agissant de la procédure de rappel d'impôt prévue à l'art. 340 aLCP (art. 341A aLCP), qui permet de revenir sur une taxation entrée en force lorsqu'il s'avère que la déclaration était inexacte ou incomplète ou que le contribuable n'a pas payé en tout ou partie les impôts qu'il aurait dû payer. C'est cette procédure dont l'AFC-GE a fait usage in casu, sans que les recourants la contestent.

Contrairement à ce que soutiennent ceux-ci, la prescription n'était pas acquise au 31 décembre 2005. En effet, si le revenu a été réalisé durant l'année 2000, cette dernière correspond à la période de calcul pour la période fiscale 2001-A. Le délai de prescription part donc le 1^{er} janvier 2002 et échoit le 31 décembre 2006. Le rappel ICC 2000 du 30 janvier 2006 n'était donc pas tardif.

7. a. S'agissant de l'IFD, l'art. 120 al. 1 LIFD prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, qui correspond à la période de calcul pour l'IFD, tout en réservant notamment l'art. 152 LIFD, soit le délai de péremption de dix ans pour l'introduction d'une procédure de rappel d'impôt dès la fin de la période fiscale où la taxation aurait dû intervenir ou pour laquelle la taxation incomplète est entrée en force (art. 152 al. 1 LIFD).
- b. Le délai de prescription peut être interrompu lorsque le contribuable reconnaît expressément une dette d'impôt (art. 120 al. 3 let. b LIFD) ou lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou à faire valoir une créance d'impôt et en informer le contribuable (art. 120 al. 3 let. a LIFD).

En l'espèce, le 27 septembre 2005, les recourants ont adressé à l'AFC-GE une proposition pour le traitement fiscal du revenu en cause, qu'ils qualifiaient eux-mêmes de revenu extraordinaire réalisé en 2000, à taxer selon les normes y relatives.

Le 16 décembre 2005, l'AFC-GE a accepté les modalités d'imposition proposées. Elle a avisé les contribuables que le revenu extraordinaire 2000 se montait à CHF 240'931.- et que la rectification d'imposition s'effectuerait par le biais d'une procédure de rappel d'impôts, raison pour laquelle le dossier était transmis au service du contrôle.

Ainsi, non seulement les contribuables ont-ils annoncé et admis une dette d'impôt mais l'AFC-GE a entériné leur manière de voir les choses en fixant le montant qui serait pris en compte selon leurs calculs et en indiquant que la taxation suivrait par une procédure de rappel d'impôt non contestée. Cet échange de correspondance est intervenu avant le 31 décembre 2005, échéance du délai de prescription de la période fiscale 2000 et, en tout état, largement à l'intérieur du délai de péremption de l'art. 152 LIFD.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 avril 2009 par Madame et Monsieur H_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :