

# **GE\_GERICHTE A/1344/2010 vom 21. August 2012**

GE Cour de justice, 2012-08-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1344\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1344_2010)

FR: GE\_GERICHTE A/1344/2010 du 21 août 2012

IT: GE\_GERICHTE A/1344/2010 del 21 agosto 2012

## **Regeste**

; IMPÔT ; DROIT FISCAL ; CALCUL DE L'IMPÔT ; INTÉRÊT FISCAL ; INTERPRÉTATION LITTÉRALE | L'art. 367A LCP est le corollaire de l'art. 361 al. 4 LCP. L'application littérale de l'art. 367A LCP commande le paiement de l'intérêt rémunérateur au contribuable qui a versé trop d'acomptes. La référence par l'administration fiscale cantonale aux lois fédérales -dont les impôts perçus en trop ne portent pas intérêt- n'est pas pertinente puisque les débiteurs de ces impôts ne sont pas les mêmes que les débiteurs des impôts cantonaux. | LIA.31.al4; RDDFF.17; LCP.360.al1; LCP.361.al1; LCP.361.al4; LCP.364; LCP.367A

## **Erwägungen**

### **E. 2**

ème section dans la cause Madame H\_\_\_\_\_ représentée par Me Per Prod'Hom, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 novembre 2011 ( JTAPI/1317/2011 ) EN FAIT Madame H\_\_\_\_\_ est contribuable à Genève. Le 2 novembre 2009, l'administration fiscale genevoise (ci-après : AFC-GE) lui a adressé un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008. Le revenu imposable était CHF 3'781'680.- et la fortune imposable se montait à CHF 164'467'357.-. L'ICC se montait à CHF 2'727'337,15. Sur ce montant, CHF 746'117,05 avaient été imputés au titre l'impôt anticipé et de la retenue supplémentaire USA. Elle avait par ailleurs réglé entre avril et octobre 2008 dix acomptes provisionnels de CHF 252'312.- chacun, soit un total de CHF 2'523'120.-. Elle avait ainsi payé un montant de CHF 3'269'237,05. Il en résultait un solde en sa faveur de CHF 541'899,90. La contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau le 1 er décembre 2009, concluant à ce que des intérêts moratoires sur l'excédent d'impôts qu'elle avait versé lui soient également payés. Par décision du 16 février 2010, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et confirmé la teneur du bordereau litigieux. Le montant de CHF 541'899,90.- représentait le remboursement de l'impôt anticipé qui ne portait pas intérêt, selon l'art. 31 al. 4 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21). La jurisprudence confirmait cette solution. Il convenait de distinguer le montant d'impôts cantonaux et communaux et les montants d'imputation portés au bordereau. Seul le total I du bordereau était déterminant pour le calcul d'éventuels intérêts puisqu'il représentait le montant échu à payer au titre des impôts cantonaux et communaux. Le total II du bordereau, équivalant à la différence entre l'ICC et les imputations, ne visait qu'un but pratique, soit de permettre une compensation avec des sommes dues au contribuable selon le droit fédéral. Ce dernier total ne servait pas de base pour la détermination d'un intérêt rémunérateur et tendait à favoriser le contribuable afin qu'il ne verse pas des acomptes trop élevés, compte tenu des imputations effectuées. En l'espèce, les

acomptes fixés à CHF 252'312.- par mois avaient été acceptés et payés par la contribuable. Dès lors que le total I du bordereau de CHF 2'727'337,15 (montant dû) était supérieur aux sommes versées, des intérêts rémunérateurs ne pouvaient en aucun cas être dus par l'AFC-GE. Dans son recours du 19 mars 2010 à la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), la contribuable a persisté dans ses conclusions et conclu à l'annulation du bordereau. Selon l'art. 367 A al. 3 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), le montant résultant de la différence entre le total des acomptes provisionnels versés et l'impôt définitif, inférieur au total des acomptes provisionnels, porte intérêts dès le premier jour qui suit la période fiscale. L'intérêt rémunérateur pour l'année fiscale 2008 était de 2,5 %. L'art. 367A LCP ne distinguait pas les totaux I et II et ne suivait pas l'interprétation de l'AFC-GE. La contribuable avait le droit d'obtenir un rendement sur les montants que l'AFC-GE avait pu investir. Le montant de CHF 541'899,90 ne pouvait être qualifié de remboursement d'impôt anticipé puisqu'en 2006, le bordereau d'imposition avait laissé apparaître un montant d'impôt de CHF 3'102'450.- et une déduction pour l'impôt anticipé et l'impôt sur les placements étrangers de CHF 579'338.-; ce faisant, l'AFC-GE avait accepté le fait qu'une partie de la créance d'impôt 2008 serait payée par le biais d'un remboursement d'impôts anticipés de CHF 579'338.- et que ce montant serait affecté au paiement de l'ICC. Cette approche était logique dans la mesure où le montant d'impôt anticipé variait peu d'une année à l'autre. Il fallait déterminer si le litige portait sur l'impôt anticipé ou sur l'ICC. L'AFC-GE, si elle refusait d'affecter l'impôt anticipé au paiement de l'ICC, allait à l'encontre du principe de l'attribution de l'impôt anticipé sur le paiement de l'ICC. Or, ce principe avait été auparavant accepté par le biais du calcul des acomptes. Une telle approche serait contradictoire et viderait de son sens l'art. 367 A al. 3 LCP, puisqu'un intérêt rémunérateur ne serait jamais versé. Seuls les intérêts moratoires en cas d'estimation trop basse des acomptes seraient payés par l'AFC, ce qui serait inéquitable. Le Conseil fédéral avait pris position sur cette question dans le cadre des débats parlementaires visant à modifier loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA - RS 642.21). Il en résultait que les crédits d'impôts anticipés étaient considérés comme des avances sur l'ICC et que les changements de conception dans les cantons avaient atténué le problème. Différents cantons romands prévoyaient l'intérêt rémunérateur sur le solde d'impôt anticipé ou sur le décompte final d'ICC. La contribuable citait les exemples des cantons du Jura, de Vaud, Fribourg et Berne. En conséquence de cette tendance, l'interprétation de l'AFC-GE ne pouvait pas être suivie. En réponse, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours le 20 octobre 2010. L'art. 31 LIA et les art. 16 et 17 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 (RDDFF - D 3 80.04), ainsi que l'art. 361 al. 3 LCP et le règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels du 28 novembre 2011 (RTAP - D 3 05.05) s'appliquaient. L'AFC-GE avait agi en fonction de ces dispositions. Les montants à imputer ou à rembourser en matière d'impôt anticipé ne portaient pas intérêt. L'imputation de l'impôt anticipé était effectuée sur les impôts cantonaux, sur le total du bordereau et répartie par l'office cantonal de l'impôt anticipé proportionnellement. L'impôt anticipé excédant les impôts sur lesquels se faisait l'imputation était remboursé en espèce. La manière de procéder à la fixation des valeurs des acomptes provisionnels était favorable à la contribuable car elle permettait à cette dernière de limiter les versements à ce qui était dû, mais ne témoignait pas de l'acceptation par l'AFC-GE de considérer le solde du relevé de compte de la contribuable comme un

excédent d'acomptes relatif à l'ICC. La jurisprudence cantonale avait précisé de manière univoque que le total I du bordereau représentait le montant de l'ICC calculé selon les dispositions légales cantonales. Les imputations diverses découlaient du droit fédéral, qui prévoyait pour l'impôt anticipé et pour la retenue supplémentaire d'impôt USA que les montants remboursés ou à imputer ne portaient pas intérêt ( DCCR/91/2006 et les références citées). Un contribuable ne pouvait bénéficier d'un versement en espèces au titre du remboursement de l'impôt anticipé alors qu'il ne se serait pas acquitté dans le même temps de l'intégralité de l'ICC dû. En l'occurrence, le montant des acomptes provisionnels versés (CHF 2'523'337,10) était inférieur au montant des impôts dus en vertu du droit cantonal (CHF 2'727'337,15, soit le total I du bordereau). L'art. 361 LCP, et non l'art. 367 A LCP, s'appliquait. Dès lors, la contribuable était redevable d'intérêts financiers sur la différence de CHF 204'000,05 à compter du 1<sup>er</sup> avril 2009, en vertu de l'art. 5 RTAP. A ce sujet, l'AFC-GE s'en remettait à la commission pour juger de l'opportunité de procéder à une reformatio in pejus . La comparaison avec les législations cantonales du Jura, de Vaud, de Fribourg et de Berne n'était pas susceptible de modifier l'issue du litige, puisque la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) n'imposait aucun mode de perception et de remboursement des impôts cantonaux et communaux trop perçus. Par jugement du 21 novembre 2011, le TAPI a rejeté de recours de la contribuable. Il y avait lieu d'examiner l'art. 367 A LCP selon l'interprétation systématique. Le litige portait sur la question de savoir si la recourante pouvait prétendre au versement d'intérêts rémunérateurs sur la différence en sa faveur entre le total des acomptes provisionnels versés et le montant de l'impôt après déductions des imputations diverses (total II). Le total I du bordereau indiquait le montant de l'ICC calculé selon les dispositions légales cantonales, sur lequel portaient les intérêts rémunérateurs. Le total II du bordereau poursuivait un but pratique pour l'AFC-GE, à savoir permettre une compensation avec des sommes dues au contribuable selon le droit fédéral, les imputations diverses n'entraient pas en ligne de compte pour la fixation de l'impôt cantonal et communal. Cette dernière ne disposait pas des montants imputés avant la notification du bordereau. Ce n'est qu'à ce moment qu'elle les réclamait à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). La décision de l'AFC-GE devait dès lors être confirmée, de même que son interprétation de la loi. Dans son recours du 23 décembre 2011 adressé à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, la contribuable concluait à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE et du bordereau querellé, ainsi qu'au renvoi du dossier à cette dernière pour l'établissement d'un bordereau rectificatif comprenant le paiement d'un intérêt rémunérateur sur le montant de CHF 541'899,90 qu'elle entendait se voir rembourser, sous suite de frais et dépens. Elle persistait dans ses conclusions, et ajoutait pour le surplus ce qui suit : A titre de fait nouveau, la recourante signalait que l'AFC-GE avait changé sa pratique en matière d'intérêts rémunérateurs relatifs aux excédents d'acomptes payés. Dans son bordereau pour l'ICC 2009, l'AFC-GE lui avait octroyé des intérêts rémunérateurs sur un montant de CHF 421'966.- alors que la situation de l'impôt anticipé était similaire à celle de l'année 2008. Une nouvelle pratique devait s'appliquer de manière rétroactive au montant de CHF 541'899,90. L'art. 367 A LCP n'instaurait pas une distinction entre le total I et le total II du bordereau litigieux. Le TAPI ne pouvait pas appliquer cet article de loi pour interpréter que seul le total I était déterminant pour fixer un intérêt rémunérateur. La position adoptée par d'autres cantons (JU, VD, FR, BE) suivait la position du Conseil fédéral, précédemment évoquée, soit que

les crédits d'impôt anticipé étaient considérés comme des avances sur les ICC. Le placement excédentaire ne pouvait pas être qualifié d'abusif puisque le canton de Genève, au contraire de certains cantons, n'avait pas édicté de règles pour éviter que des contribuables ne placent leur argent auprès de l'administration fiscale. La contribuable ne pouvait pas deviner l'évolution de sa fortune et diminuer le montant de ses acomptes en conséquence. Si elle avait pris cette initiative et que le montant des acomptes ne couvrait pas la totalité de l'impôt dû, elle s'exposait au paiement d'intérêts moratoires. Il serait inadmissible que dans le cas d'une situation inverse l'AFC-GE ne verse pas d'intérêt rémunérateur. Un tel déséquilibre conduirait à décourager les contribuables honnêtes et généreux de payer leurs impôts et entraînerait une réduction des rentrées fiscales. Elle annexait à son écriture toutes les décisions, réclamations, décomptes et bordereaux nécessaires à l'appréciation de la cause, ainsi que les prises de position du Conseil fédéral du 9 mars 2001, et les communications relatives aux méthodes de taxation des cantons du Jura et de Fribourg. L'AFC-GE a déposé sa réponse le 27 janvier 2012. Elle maintenait son approche. Au surplus, le législateur fédéral avait décidé de ne pas permettre d'intérêts rémunérateurs, ce qu'il convenait de respecter en vertu de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). L'administration ne disposait pas des montants imputés de l'impôt anticipé et ne pouvait pas réaliser un gain sur ces derniers. Le changement de pratique dont la recourante se prévalait n'en était pas un, puisqu'il constituait précisément en l'octroi d'un intérêt rémunérateur sur les acomptes (CHF 10'558,95 sur les acomptes recalculés de CHF 200'069,70), déduits de l'IA et des autres impôts fédéraux nécessaires. Tous les griefs de la contribuable étaient infondés. L'AFC-GE joignait à son acte toutes les pièces utiles à la résolution du litige. Sur cet échange, la cause a été gardée à juger. EN DROIT Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Selon l'art. 61 al. 1 LPA, le recours peut être formé pour la violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. La chambre administrative n'a pas la compétence d'apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA). Le litige porte sur la question de savoir si la contribuable peut prétendre à l'octroi d'intérêts rémunérateurs sur les acomptes provisionnels qu'elle a versés en trop pour la période fiscale 2008 à l'AFC-GE. Conformément à son art. 71, la loi cantonale genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1 er janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Dès lors que le présent litige concerne la période fiscale 2008, l'ancien droit lui est applicable. L'art. 3 Cst. dispose que les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Dès lors que la LHID ne définit aucunement la manière pour les cantons d'octroyer un intérêt rémunérateur sur les impôts perçus en trop, ces derniers sont habilités à définir leur politique en la matière, dans le respect des autres lois fédérales (art. 49 Cst.). L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers prévu par le droit fédéral a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des obligations émises par une personne domiciliée en Suisse, des cédules hypothécaires et lettres de rentes

émises en série, ainsi que des avoirs figurant au livre de la dette ; des actions, parts sociales sur des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives, des bons de participation ou des bons de jouissance, émis par une personne domiciliée en Suisse; des parts d'un placement collectif de capitaux au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, émises par une personne domiciliée en Suisse ou par une personne domiciliée à l'étranger conjointement avec une personne domiciliée en Suisse ; enfin, des avoirs de clients auprès de banques et de caisses d'épargne suisses (art. 4 LIA). L'impôt anticipé sur les gains faits dans les loteries a pour objet les lots en espèces effectivement payés dépassant le montant de CHF 50.- et provenant de loteries organisées en Suisse (art. 6 al. 1 LIA). L'impôt anticipé sur les prestations d'assurances a pour objet les prestations en capital faites en vertu d'assurances sur la vie, ainsi que les rentes viagères et les pensions, si l'assurance appartient au portefeuille suisse de l'assureur et si, au moment où se produit l'événement assuré, le preneur d'assurance ou un ayant droit est domicilié en Suisse (art. 7 al. 1 LIA). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art.10 al. 1 LIA). L'art. 31 al. 4 LIA dispose d'autre part que « les montants à imputer ou à rembourser ne portent pas intérêt ». En application de cet article, le canton de Genève a adopté l'art. 17 RDDFF, selon lequel « l'impôt anticipé excédant les impôts sur lesquels se fait l'imputation est remboursé en espèces ». Il ressort également du texte de l'ordonnance du Conseil fédéral concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61) que les montants remboursés dans le cadre de la retenue supplémentaire d'impôt ne portent pas intérêt. Selon l'art. 360 al. 1 LCP, l'impôt cantonal est échu dès la notification de la décision de taxation. L'ICC est perçu par l'AFC-GE (art. 361 al. 1 LCP). 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 (art. 361 al. 3 LCP). Selon l'art. 361 al. 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. Les montants des impôts, taxes, majorations, frais et amendes portent intérêt au taux légal après l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la notification de la décision (art. 364 al. 1 LCP). L'intérêt se calcule sur tous les montants impayés pour quelque raison que ce soit dans la mesure où ils sont finalement dus (art. 364 al. 2 LCP). A la teneur de l'art. 367A LCP, le contribuable qui a payé pour ses impôts [...] des montants supérieurs à ceux qu'il doit finalement en vertu de taxations et décisions entrées en force a droit au remboursement du trop perçu (al.1). 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'art. 360 al. 1 ou de l'année qui suit la période fiscale s'il s'agit de retenues à la source (al. 2). 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 (al. 3). Le message du Grand Conseil relatif à l'art. 367A précise que l'alinéa 3 de cette disposition doit être lu en corrélation avec l'alinéa 4 de l'art. 361 LCP (MGC 1994 II 1480 ). De fait ces deux dispositions sont symétriques : elles visent les deux hypothèses inverses. L'art. 361 al. 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 premier jour qui suit la période fiscale (fin de l'exercice social pour les personnes morales ; MGC 1994 II 1478 ). L'art. 367A al. 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. Ils s'agit donc dans les deux cas, de modalités d'application à la partie de l'impôt acquittée par acomptes provisionnels, des principes de perception d'un intérêt moratoire, respectivement du versement d'un intérêt rémunérateur, prévus aux art. 364 et 367A LCP. En l'espèce, il s'agit de qualifier la somme de CHF 541'899,90, afin de déterminer si des intérêts rémunérateurs peuvent être dus à la contribuable sur ce montant. A ce titre, il convient de relever que la référence à la LIA n'est pas pertinente, puisque le contribuable au sens de l'art. 10 LIA, soit le débiteur de la prestation imposable, est distinct du contribuable au sens de l'art. 2 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), soit, comme en l'espèce, la personne physique domiciliée dans le canton, bénéficiaire de la prestation imposable au titre de la LIA. La recourante se prévaut du caractère contradictoire et inéquitable de la pratique de l'AFC-GE, qui viderait de son sens l'art. 367A LCP. En l'espèce, le total des impôts et taxes dus par la contribuable selon bordereau du 2 novembre 2009 se monte à de CHF 2'727'337,15. Le montant acquitté à cette date par la contribuable sous forme d'acomptes provisionnels, d'impôts anticipés et de retenue supplémentaire USA, était de CHF 3'269'237,05. Le solde positif en sa faveur, soit CHF 541'899,90 est trop perçu par l'AFC-GE. Comme tel il doit porter intérêt rémunérateur, conformément au principe clair de l'art. 367A al. 1 LCP, dont l'interprétation littérale a été privilégiée. Le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé, de même que la décision de l'AFC-GE du 16 février 2010 et le bordereau litigieux. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle établisse un nouveau bordereau dans le sens des considérants. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.