

Projet présenté par le Conseil d'Etat

Date de dépôt: 24 mai 2007

Projet de loi

relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
décrète ce qui suit :

Titre I Champ d'application, hiérarchie des normes et autorité compétente

Art. 1 Champ d'application

La présente loi est applicable à la perception des impôts, rappels d'impôt, amendes et frais régis par les lois suivantes :

- a) la loi générale sur les contributions publiques (LCP), du 9 novembre 1887, 1re partie, titres I, II et IV, 2e partie, titre II, à l'exception de l'article 293, lettre c, et 4e partie, titre I;
- b) la loi sur l'imposition des personnes physiques – Objet de l'impôt – Assujettissement à l'impôt (LIPP-I), du 22 septembre 2000;
- c) la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (LITPP-II), du 31 août 2000;
- d) la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur la fortune (LIPP-III), du 22 septembre 2000;
- e) la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV), du 22 septembre 2000;

- f) la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM), du 23 septembre 1994;
- g) la loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V), du 22 septembre 2000;
- h) la loi de procédure fiscale (LPFisc), du 4 octobre 2001.

Art. 2 Hiérarchie des normes

¹ Les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois cantonales sont applicables si elles dérogent à la présente loi.

² Les dispositions de la LPFisc, contenues dans la 1^{re} partie et la 2^e partie, titres I et II et IV à VI, sont applicables à la procédure de perception, pour autant que la présente loi n'y déroge pas.

Art. 3 Autorité compétente

Le département des finances (ci-après : le département) est l'autorité compétente de perception des impôts, rappels d'impôt, amendes et frais auxquels la présente loi s'applique et des intérêts régis par celle-ci.

Titre II Perception des impôts périodiques

Chapitre I Perception provisoire

Section 1 Principe

Art. 4 Impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales

¹ Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques, y compris les centimes additionnels, la taxe personnelle et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : les impôts périodiques des personnes physiques) ainsi que les impôts cantonaux et communaux annuels sur le bénéfice et le capital des personnes morales, y compris les centimes additionnels, et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : les impôts périodiques des personnes morales), sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes.

² Les acomptes sont perçus sur la base d'un calcul provisoire de l'impôt communiqué au contribuable sous la forme d'une facture provisoire, intitulée « bordereau d'acomptes ». Les procédures de réclamation et de recours ne sont pas ouvertes contre le bordereau d'acomptes.

Section 2 Perception par acomptes

Art. 5 Obligation de payer des acomptes et bases de calcul

¹ Durant la période fiscale, des acomptes doivent être acquittés sur les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales.

² La dernière décision de taxation sert de base de calcul des acomptes. A défaut, les acomptes sont calculés sur la base des éléments communiqués par le contribuable.

³ Le montant des acomptes peut être augmenté, réduit ou supprimé par le département lorsqu'il est établi, sur la base des éléments communiqués par le contribuable, que l'impôt qui sera fixé dans le bordereau de taxation sera sensiblement supérieur ou inférieur à celui des acomptes facturés.

⁴ Sur les acomptes payés avant leur échéance (ci-après : acomptes payés d'avance) ou de façon excédentaire, un intérêt rémunérateur est bonifié au contribuable, conformément à l'article 8.

⁵ Sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie, un intérêt moratoire est perçu en faveur de l'Etat, conformément à l'article 9.

Art. 6 Echéance, délai de paiement, nombre et montant minimum des acomptes

¹ Les acomptes des personnes physiques et des personnes morales sont échus le 10^e jour de chacun des mois de l'année fiscale, respectivement de la période fiscale, désignés par le Conseil d'Etat, par voie réglementaire.

² Ils doivent être payés dans le délai d'un mois à compter de leur échéance.

³ Le Conseil d'Etat détermine le nombre et le montant minimum des acomptes dus par les personnes physiques et les personnes morales.

Section 3 Escompte et intérêts sur acomptes

Art. 7 Escompte

¹ Le contribuable qui paie la totalité des acomptes facturés par le bordereau d'acomptes avant l'échéance du premier acompte bénéficie d'un escompte.

² L'escompte exclut, pour le même montant, l'intérêt rémunérateur bonifié sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire.

³ Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, le taux d'escompte applicable à chaque année civile.

Art. 8 Intérêts rémunérateurs sur acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire

¹ Un intérêt rémunérateur est bonifié sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire, à compter de l'expiration de la date d'échéance du premier acompte.

² L'intérêt est calculé sur la différence, à la date de chaque paiement et à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte, entre les montants payés et les montants facturés au titre d'acomptes.

³ Le montant payé d'avance ou de façon excédentaire porte intérêt dès la date du paiement jusqu'à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte concerné, respectivement et au plus tard, jusqu'au terme général d'échéance.

⁴ Durant la période mentionnée à l'alinéa 3, il est tenu compte des versements volontaires, à la date du paiement, et des transferts de crédits, à la date du transfert.

⁵ Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités d'application de la présente disposition.

Art. 9 Intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie

¹ Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie, à compter de l'expiration du délai de paiement du premier acompte.

² L'intérêt est calculé sur la différence, à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte et à la date de chaque paiement, entre les montants facturés au titre d'acomptes et les montants payés.

³ L'intérêt moratoire sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné, jusqu'au paiement, respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance.

⁴ Durant la période mentionnée à l'alinéa 3, il est tenu compte des versements volontaires, à la date du paiement, et des transferts de crédits, à la date du transfert.

⁵ Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités d'application de la présente disposition.

Art. 10 Recalcul des intérêts sur acomptes

Lorsque le montant de l'impôt qui découle d'une décision ou d'un jugement entré en force est inférieur à celui facturé au titre d'acomptes, l'intérêt est calculé dans les limites des acomptes recalculés selon le nouveau montant de l'impôt.

Section 4 Décompte intermédiaire**Art. 11 Décompte intermédiaire**

¹ Un décompte intermédiaire, à caractère informatif, est établi lors de chaque période fiscale; il est communiqué au contribuable dans les premières semaines de l'année qui suit la fin l'année ou de la période fiscale.

² Le décompte intermédiaire renseigne le contribuable au sujet des acomptes qu'il a payés, des versements volontaires qu'il a effectués et des transferts de crédits (ci-après : montants perçus à titre provisoire) jusqu'à la date du décompte.

³ Les procédures de réclamation et de recours ne sont pas ouvertes contre le décompte intermédiaire.

Chapitre II Terme général d'échéance et intérêts compensatoires positifs et négatifs**Art. 12 Terme général d'échéance**

¹ Les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale.

² Les impôts périodiques des personnes morales sont échus le dernier jour de la période fiscale.

³ Le terme général d'échéance est maintenu même si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation.

⁴ L'impôt est en outre échu dans tous les cas :

- a) le jour où le contribuable qui entend quitter durablement le pays prend des dispositions en vue de son départ;
- b) lors de la réquisition de la radiation du registre du commerce d'une personne morale assujettie à l'impôt;
- c) dès qu'un contribuable sans domicile en Suisse cesse d'avoir une entreprise ou une participation à une entreprise sise dans le canton, un établissement stable situé dans le canton, un immeuble sis dans le canton ou une créance garantie par un immeuble sis dans le canton;
- d) lors du prononcé de la faillite du contribuable;

- e) au décès du contribuable;
- f) en ce qui concerne l'impôt immobilier complémentaire, lors de la réalisation de l'immeuble objet de l'impôt.

Art. 13 Intérêts compensatoires positifs sur montants excédentaires

¹ Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale excèdent l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, l'excédent porte intérêt compensatoire.

² Les intérêts compensatoires positifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final.

³ En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'alinéa 2, pro rata temporis.

Art. 14 Intérêts compensatoires négatifs sur montants insuffisants

¹ Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un intérêt compensatoire.

² Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final.

³ En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'alinéa 2, pro rata temporis.

Art. 15 Recalcul des intérêts compensatoires positifs ou négatifs

¹ Lorsque le montant de l'impôt contesté est confirmé ou en cas de montants supplémentaires à restituer par l'Etat ou à payer par le contribuable, suite à une réclamation ou à un recours, les intérêts compensatoires positifs ou négatifs sont recalculés compte tenu de la nouvelle période durant laquelle ils courent et, le cas échéant, du nouveau montant de l'impôt.

² Ils courent du terme général d'échéance jusqu'à la notification du décompte final rectificatif.

Chapitre III Perception définitive

Section 1 Base de la perception

Art. 16 Base de la perception

¹ A l'issue de la procédure de taxation, les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales sont perçus sur la base d'une décision de taxation, comprenant un bordereau de taxation et un décompte final; le décompte final fait partie intégrante de la décision de taxation.

² Le bordereau de taxation et le décompte final contiennent notamment les éléments mentionnés aux articles 4, alinéa 1, et 17 de la présente loi, et 36, alinéas 2 et 3, de la LPFisc. Ils mentionnent en outre les imputations diverses, les frais, l'échéance et le délai de paiement du solde indiqué dans le décompte final et les voies de droit.

³ La réclamation et le recours contre le bordereau de taxation et le décompte final sont régis par les articles 39 et suivants de la LPFisc.

Section 2 Décompte final et intérêts rémunérateurs et moratoires

Art. 17 Contenu

¹ Un décompte final est établi pour chaque année ou période fiscale sur la base du bordereau de taxation. Il est joint audit bordereau.

² Le décompte final enregistre les montants perçus à titre provisoire jusqu'à la date de notification du décompte et l'impôt dû selon le bordereau de taxation. Les montants perçus à titre provisoire sont imputés sur l'impôt dû.

³ Le décompte final fait état en outre, en particulier, de l'escompte accordé, des intérêts rémunérateurs et moratoires sur les acomptes et des intérêts compensatoires positifs et négatifs sur les montants excédentaires ou insuffisants et des frais.

⁴ Il établit le solde en faveur du contribuable ou de l'Etat.

Art. 18 Echéance, délai de paiement et de remboursement

¹ Le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte.

² Il doit être payé ou remboursé dans un délai de 30 jours dès l'échéance.

³ En cas de réclamation et de recours, le contribuable a l'obligation, dans le délai fixé à l'alinéa 2, de s'acquitter de la somme non contestée, conformément à l'article 40, alinéa 2, LPFisc.

⁴ L'alinéa 3 s'applique par analogie en cas de solde du décompte final en faveur du contribuable.

⁵ Lorsque le montant contesté est confirmé ou en cas de montants supplémentaires à rembourser par l'Etat ou à payer par le contribuable, le délai de remboursement ou de paiement est de 30 jours à compter de la notification du décompte final rectificatif.

Art. 19 Intérêts rémunérateurs sur le solde du décompte final en faveur du contribuable

Le solde du décompte final, en faveur du contribuable, porte intérêt rémunérateur s'il n'est pas remboursé à l'expiration du délai prévu à l'article 18, alinéa 2, jusqu'à la date du remboursement.

Art. 20 Intérêts moratoires sur le solde du décompte final en faveur de l'Etat

Le solde du décompte final, en faveur de l'Etat, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'article 18, alinéa 2, jusqu'à la date du paiement.

Titre III Perception des autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais

Chapitre I Principes

Art. 21 Bases de la perception

Les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont perçus sur la base d'une décision de taxation ou d'un prononcé.

Art. 22 Contenu de la décision

¹ La décision de taxation et le prononcé sont intitulés « bordereau ».

² Le bordereau contient notamment la désignation des impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais que le contribuable doit acquitter, leur échéance et leur délai de paiement, ainsi que les éléments prévus à l'article 36, alinéas 2 et 3, LPFisc.

³ Chaque impôt, y compris les intérêts et les frais y relatifs, fait l'objet d'un bordereau séparé. De même en est-il du rappel d'impôt et des intérêts moratoires qui y sont liés et de l'amende prononcée suite à une procédure de soustraction, y compris les frais résultant de la procédure pénale.

⁴ La décision de taxation et le prononcé indiquent les voies de droit et les délais y relatifs.

Chapitre II Echéance, délais de paiement et de remboursement

Art. 23 Echéance

¹ Les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont échus dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé.

² Tel est le cas notamment :

- a) de l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance;
- b) de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers;
- c) des rappels d'impôt prévus dans la 2^e partie, titre VI, chapitre III, LPfisc;
- d) des amendes prévues dans la 3^e partie, titre I, LPFisc;
- e) des intérêts et des frais se rapportant aux impôts et amendes mentionnés sous lettres a à d.

³ L'article 12, alinéa 4, lettres a à e, demeure réservé.

⁴ En cas de réclamation et de recours, le terme d'échéance est maintenu.

Art. 24 Délais de paiement et de remboursement

¹ Les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais y relatifs doivent être payés dans les 30 jours qui suivent l'échéance.

² En cas de réclamation et de recours, le contribuable a l'obligation, dans le délai fixé à l'alinéa 1, de s'acquitter de la somme non contestée, conformément à l'article 40, alinéa 2, LPFisc.

³ Lorsque le montant contesté est confirmé ou en cas de montants à rembourser par l'Etat ou de supplément à payer par le contribuable, le délai de remboursement ou de paiement est de 30 jours à compter de la notification d'une décision ou d'un prononcé rectificatifs ou de l'entrée en force de la décision ou du jugement.

Chapitre III Intérêts en faveur du contribuable et de l'Etat

Section 1 Intérêts en faveur du contribuable

Art. 25 Intérêts rémunérateurs sur montants payés de façon anticipée ou excédentaire

¹ Le contribuable qui a payé ses impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais de façon anticipée par rapport à l'échéance prévue à l'article 23, alinéa 1, a droit à des intérêts rémunérateurs. Les intérêts courent dès la date du paiement jusqu'au jour de la notification de la décision de taxation ou du prononcé.

² En cas de montants à rembourser au contribuable, suite à une décision ou un jugement entrés en force, l'intérêt rémunérateur court dès la date du paiement, jusqu'à la date du remboursement.

Section 2 Intérêts en faveur de l'Etat

Art. 26 Intérêts moratoires sur montants payés tardivement ou impayés

¹ Les autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais qui n'ont pas été acquittés dans le délai de paiement prévu à l'article 24, alinéa 1, portent intérêt moratoire dès l'expiration de ce délai, jusqu'à la date du paiement.

² Lorsque le montant contesté est confirmé ou en cas de supplément à payer par le contribuable, suite à une décision ou un jugement entrés en force, l'alinéa 1 est applicable en ce qui concerne le cours de l'intérêt moratoire. Demeure réservé l'article 27, alinéa 2.

Art. 27 Intérêts lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amendes et de décisions sur frais

¹ En cas de rappels d'impôts, l'intérêt visé à l'article 59, alinéa 1, LPFisc, commence à courir 30 jours après le terme initial d'échéance, jusqu'à la notification du rappel d'impôt. Le terme initial d'échéance correspond à la date de notification du premier bordereau provisoire ou définitif ou, en l'absence de bordereau, au 1^{er} jour qui suit la fin de la période fiscale. Demeure réservé l'article 26 de la présente loi.

² En ce qui concerne les amendes et les frais résultant de la procédure pénale, en cas de réclamation et de recours, l'intérêt commence à courir à l'expiration du délai de 30 jours à compter de l'entrée en force de la décision ou du jugement.

Titre IV Dispositions générales relatives à la perception

Chapitre I Taux de l'intérêt et intérêts de peu d'importance

Art. 28 Taux de l'intérêt

Le taux applicable aux intérêts prévus par la présente loi est fixé par la loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, et son règlement d'application, du 20 décembre 2006.

Art. 29 Montants d'intérêts de peu d'importance

Le Conseil d'Etat détermine à partir de quel montant les intérêts rémunérateurs, compensatoires et moratoires, prévus par la présente loi, sont bonifiés ou perçus.

Chapitre II Remboursement et restitution

Section 1 Remboursement

Art. 30 Remboursement d'office

¹ Le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force.

² Le remboursement a lieu en espèces pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation n'existe.

³ Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités du remboursement.

Art. 31 Remboursement à des époux, à des ex-époux et à des partenaires ou ex-partenaires enregistrés

¹ En cas de remboursement à des époux vivant en ménage commun, chaque conjoint est habilité à recevoir valablement ces montants dans la mesure où ils concernent des impôts perçus sur la base d'une taxation conjointe.

² Lorsque des montants d'impôt perçus auprès de contribuables mariés, qui faisaient ménage commun, doivent être remboursés après leur divorce ou leur séparation en droit ou de fait, le remboursement est effectué par moitié à chacun d'eux. Les époux ou ex-époux peuvent toutefois présenter au département, dans le délai fixé par celui-ci, une convention signée par chacun d'eux prévoyant une clé de répartition différente.

³ Dans le cas de transferts de crédit ou de compensation par le département, les alinéas 1 et 2 sont applicables par analogie.

⁴ Les alinéas 1 à 3 sont applicables par analogie aux partenaires enregistrés, conformément à la loi fédérale sur le partenariat enregistré du même sexe, du 18 juin 2004.

Section 2 Restitution

Art. 32 Restitution : impôt payé par erreur

¹ Le contribuable peut demander la restitution d'un impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie.

² Lorsque l'impôt résulte d'une décision ou d'un jugement entrés en force, la restitution a lieu uniquement si les conditions de la reconsidération ou de la révision sont réalisées. Le titre VI, chapitre I, de la LPFisc et le titre III, chapitre I, de la loi sur la procédure administrative, du 12 septembre 1985, sont applicables.

³ La demande en restitution doit être adressée au département des finances, dans les cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle le paiement a eu lieu. Le droit à la restitution s'éteint dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

⁴ L'article 22, alinéas 2 et 3, LPFisc est applicable par analogie à la suspension et l'interruption de la prescription.

⁵ La restitution a lieu en espèces pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation n'existe.

⁶ Le rejet de la demande de restitution ouvre les mêmes voies de droit qu'une décision de taxation.

⁷ Les montants restitués portent intérêt rémunérateur s'ils ne sont pas remboursés dans les 30 jours dès la date du paiement fait par erreur.

Chapitre III Compensation

Art. 33 Compensation

¹ La compensation a lieu aux conditions suivantes :

- a) l'Etat et le contribuable sont réciproquement débiteurs et créanciers;
- b) les créances sont de même nature;
- c) les créances sont exigibles; il n'est pas nécessaire qu'elles reposent sur un titre exécutoire;
- d) le département informe le contribuable de la compensation.

² Demeurent réservés les articles 120 à 126 du code des obligations, applicables par analogie et à titre de droit cantonal supplétif.

³ Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités de la compensation.

Chapitre IV Imputation de l'impôt anticipé, retenue d'impôt USA et imputation forfaitaire d'impôt étranger

Art. 34 Imputation de l'impôt anticipé, retenue d'impôt USA et imputation forfaitaire d'impôt étranger

¹ L'imputation de l'impôt anticipé est régie par l'article 31 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965.

² Le Conseil d'Etat fixe par voie réglementaire les modalités d'application de l'imputation de l'impôt anticipé, de la retenue d'impôt USA et de l'imputation forfaitaire d'impôt.

³ Il n'est pas bonifié d'intérêt rémunérateur en matière d'impôt anticipé, de retenue d'impôt USA et d'imputation forfaitaire d'impôt étranger.

Chapitre V Facilités de paiement et exécution forcée

Art. 35 Facilités de paiement

¹ Si le paiement dans le délai prescrit de l'impôt, du rappel d'impôt, des intérêts et des frais, ainsi que d'une amende ensuite d'une contravention, devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, le département peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné. Il peut renoncer à prélever l'intérêt dû sur les montants dont le paiement est différé.

² Les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées.

³ Les facilités de paiement accordées n'empêchent pas l'intérêt moratoire de courir.

⁴ Les facilités de paiement qui ont été accordées sont révoquées lorsque les circonstances qui justifiaient leur octroi n'existent plus ou que les conditions auxquelles elles sont subordonnées ne sont pas remplies.

⁵ Les décisions du département concernant les facilités de paiement sont définitives.

Art. 36 Exécution forcée

¹ Les contribuables qui ne se sont pas libérés, dans le délai imparti, de leurs impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais notifiés selon une décision, un prononcé ou un jugement entrés en force sont sommés de s'exécuter.

² Une sommation de payer les montants dus, y compris les intérêts, dans un délai de 30 jours, leur est adressée précisant que si la sommation reste sans effet, une poursuite est introduite contre le débiteur.

³ Si le débiteur de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou qu'un séquestre a été ordonné sur des biens lui appartenant, la procédure de poursuite peut être introduite sans sommation préalable.

⁴ Dans la procédure de poursuite, les décisions et prononcés des autorités fiscales, qui sont entrés en force, sont assimilés à des jugements exécutoires au sens de l'article 80 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889.

⁵ Les frais de sommation et de poursuite sont à la charge du débiteur.

Chapitre VI Remise de l'impôt

Art. 37 Remise de l'impôt

¹ Le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, du rappel d'impôt, de l'amende infligée suite à une contravention, des intérêts et des frais si, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, il est tombé dans le dénuement et que le paiement intégral de la somme due aurait pour lui des conséquences très dures.

² La demande de remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée au département.

³ La procédure de remise est gratuite. Cependant, les frais peuvent être mis à la charge du requérant, en totalité ou partiellement, si sa demande est manifestement infondée.

⁴ La décision du département peut être subordonnée à des conditions telles que le versement d'acomptes ou l'obtention de garanties.

⁵ Demeure réservé l'article 69, alinéa 1, LPFisc.

⁶ Le Conseil d'Etat précise, par voie réglementaire, la procédure et les conditions de la remise.

⁷ Les décisions en matière de remise ouvrent les mêmes voies de droit que les décisions de taxation.

Titre V Garanties

Art. 38 Sûretés

¹ Si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, le département peut exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force; la demande de sûretés, sommairement motivée, indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire; dans la procédure de poursuite, elle est assimilée à un jugement exécutoire au sens de l'article 80 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889.

² Les sûretés doivent être fournies en argent, en titres sûrs et négociables, sous la forme d'une garantie bancaire ou d'une consignation à la caisse de consignation de l'Etat.

³ La demande de sûretés est notifiée au contribuable par pli recommandé.

⁴ Le contribuable peut s'opposer à la demande de sûretés en interjetant un recours auprès du Tribunal administratif, dans les 30 jours à compter de la notification de la demande.

⁵ Le recours ne suspend pas l'exécution de la demande de sûretés.

Art. 39 Séquestre

¹ La demande de sûretés est assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'article 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889. Le séquestre est opéré par l'office des poursuites compétent.

² L'opposition à l'ordonnance de séquestre prévue à l'article 278 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889, est irrecevable.

Art. 40 Radiation du registre du commerce

¹ Une personne morale ne peut être radiée du registre du commerce que lorsque le département communique au registre du commerce que les impôts sont payés ou qu'il font l'objet de sûretés.

² Toute réquisition de la radiation d'une personne morale ou d'une succursale d'entreprise étrangère doit être communiquée par le préposé au registre du commerce, au plus tard le lendemain de son dépôt, au département qui est invité à déclarer s'il s'y oppose.

³ S'il n'est pas fait opposition dans les 30 jours dès l'invitation, suite est donnée à la réquisition de radiation.

⁴ En cas d'opposition, la radiation ne peut être opérée. L'opposition doit être retirée dès que l'impôt est acquitté, que des sûretés sont fournies ou qu'une décision ou un jugement entrés en force établit que la créance fiscale contestée n'est pas fondée. Un recours peut être interjeté au Tribunal administratif contre le refus du département de retirer son opposition, dans les 30 jours dès la notification de la décision.

Art. 41 Hypothèque légale

La part des impôts sur le revenu, la fortune et le bénéfice, qui se rapporte à des immeubles, de même que l'impôt immobilier complémentaire et l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers sont au bénéfice d'une hypothèque légale sans inscription au sens de l'article 836 du code civil suisse et dans les termes prévus par l'article 80 de la loi d'application du code civil et du code des obligations, du 7 mai 1981.

Titre VI Prescription, réclamation et recours

Art. 42 Prescription du droit de percevoir l'impôt

¹ Les créances relatives aux impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais, de l'Etat et des communes, se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision, du prononcé ou du jugement.

² Pour la suspension et l'interruption de la prescription, l'article 22, alinéas 2 et 3, LPFisc, s'applique par analogie.

³ La prescription est acquise dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la décision, le prononcé ou le jugement sont entrés en force.

Art. 43 Réclamation et recours

A moins que la présente loi ne contienne des dispositions spéciales, toutes les décisions contenues dans celle-ci peuvent faire l'objet d'une réclamation et d'un recours aux mêmes conditions qu'une décision de taxation.

Titre VII Dispositions finales et transitoires

Art. 44 Disposition d'application

Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à l'application de la présente loi.

Art. 45 Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat fixe l'entrée en vigueur de la présente loi.

Art. 46 Modifications à d'autres lois

¹ La loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (D 3 05), est modifiée comme suit :

Art. 76, al. 5 (nouvelle teneur)

⁵ L'impôt est dû par la personne inscrite comme propriétaire ou usufruitier au registre foncier à la date du 31 décembre de la période fiscale. Sont réservés les cas prévus par l'article 656, alinéa 2, du code civil suisse.

Art. 261, al. 4 (abrogé)**Art. 265, al. 2 (abrogé)****Art. 310, al. 3, lettre a (nouvelle teneur)**

- a) leur notification est annuelle. Ils doivent être acquittés dans le délai prévu à l'article 24 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du.....

Art. 317, al. 4 (nouvelle teneur)

⁴ Les décisions de l'autorité de taxation statuant sur une demande de remise ouvrent les mêmes voies de droit que des décisions de taxation.

Art. 318C (nouvelle teneur)

L'article 370 de la présente loi ainsi que les dispositions pertinentes de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du..... et de la loi de procédure fiscale (LPFisc), du 4 octobre 2001, sont applicables directement ou par analogie à la taxe professionnelle communale.

Titre VI Perception (nouvelle teneur)**Art. 350, 360 à 367A, 371, 371A et 371B (abrogés)**

Art. 372, al. 2 (nouvelle teneur)

² Les frais faits d'office par les communes pour l'entretien ou la correction des chemins privés sont privilégiés sur l'immeuble et recouvrés conformément à l'article 36 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du...

Art. 409 (nouvelle teneur)

Les dispositions pertinentes de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du... et de la loi de procédure fiscale (LPFisc), du 4 octobre 2001 (articles 4, 11 et 12, 22, 39 à 54, 59 à 61, 69, 75, 77 à 79), sont applicables directement ou par analogie à l'impôt sur les cyclomoteurs, sauf dérogations prévues par le présent titre.

* * *

² La loi de procédure fiscale (LPFisc), du 4 octobre 2001 (D 3 17), est modifiée comme suit :

Art. 23 (abrogé)**Art. 78 (nouvelle teneur)**

Les amendes et les frais résultant de la procédure pénale sont perçus selon les dispositions de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du...

* * *

³ La loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, du 23 septembre 1994 (D 3 20), est modifiée comme suit :

Art. 18A Listes récapitulatives (nouveau)

Les listes récapitulatives établies par les débiteurs de prestations imposables, conformément à l'article 18, alinéa 1, lettre c, et validées par le département, sont assimilées à des décisions de taxation.

Art. 21A Intérêts moratoires (nouveau)

¹ Des intérêts moratoires sont dus par les débiteurs de prestations imposables en cas de paiement tardif ou insuffisant de l'impôt à la source, ou en cas de taxation d'office.

² L'intérêt au taux légal court dès l'expiration du délai de 30 jours à compter du début de la période fiscale qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû, jusqu'à la date du paiement.

³ En cas de soustraction de l'impôt à la source, l'intérêt est calculé selon l'alinéa 2.

⁴ En cas de supplément ou de taxation d'office, notifiés au contribuable, l'intérêt moratoire court dès le 31^e jour à compter de la notification de la décision de taxation. Demeure réservé l'article 16, alinéa 2, de la présente loi.

Art. 21B Intérêts rémunérateurs (nouveau)

¹ Les montants perçus en trop sont restitués au contribuable avec un intérêt rémunérateur. Demeurent réservés les articles 6 et 16, alinéa 2, de la présente loi.

² L'intérêt au taux légal court, au plus tôt, à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû, jusqu'à la restitution.

Art. 21C Restitution de l'indu (nouveau)

En matière de restitution d'un impôt payé par erreur, conformément à l'article 32 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du....., le droit à la restitution appartient au contribuable et au débiteur de la prestation imposable.

Art. 21D Exécution forcée (nouveau)

L'article 36 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du....., est applicable aux contribuables et aux débiteurs de prestations imposables.

Art. 27A (nouvelle teneur)

Dans la mesure où la présente loi ne contient pas de dispositions spéciales, les dispositions pertinentes de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du et de la loi de procédure fiscale (LPFisc), du 4 octobre 2001, sont applicables directement ou par analogie.

* * *

⁴ La loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960 (D 3 25), est modifiée comme suit :

Art. 69, al. 1, 3 et 4 (nouvelle teneur)

¹ Dans ces cas exceptionnels, une remise partielle des droits de succession peut être accordée par le département des finances au débiteur qui se montre par suite de circonstances indépendantes de sa volonté dans une situation telle que le paiement intégral de la somme due aurait pour lui des conséquences particulièrement dures.

³ Elle est adressée au département des finances, par écrit, sur papier libre, avec justification des motifs et, s'il y a lieu, production des pièces justificatives.

⁴ Les décisions du département des finances ouvrent les mêmes voies de droit que les décisions de taxation.

Art. 74, lettre a (nouvelle teneur)

Ne s'appliquent pas aux droits de succession :

- a) les articles 92 à 265 et 285 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887.

* * *

⁵ La loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969 (D 3 30), est modifiée comme suit :

Art. 181, al. 1, 3 et 4 (nouvelle teneur)

¹ Dans ces cas exceptionnels, une remise partielle des droits d'enregistrement peut être accordée par le département des finances au débiteur qui se trouve, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, dans une situation telle que le paiement intégral de la somme due aurait pour lui des conséquences particulièrement dures.

³ Elle est adressée au département des finances, par écrit, sur papier libre, avec justification des motifs et, s'il y a lieu, production des pièces justificatives.

⁴ Les décisions du département des finances ouvrent les mêmes voies de droit que les décisions de taxation.

Art. 186, al. 1 (nouvelle teneur)

¹ Ne s'appliquent pas aux droits d'enregistrement, les articles 92 à 265 et 285 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887.

* * *

⁶ La loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004 (D 3 55), est modifiée comme suit :

Considérant (nouvelle teneur)

vu notamment les articles 28 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du....., 21A et 21B de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, du 23 septembre 1994, 61A et 70 de la loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960, 167A et 182 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969, et 32 de la loi sur le tourisme, du 24 juin 1993,

Art. 2 Base de calcul du taux d'intérêt légal (nouvelle teneur avec modification de la note)

Le taux d'intérêt légal est fixé une fois l'an, soit le 30 novembre, sur la base du taux moyen de la dette de l'Etat de Genève, calculé en prenant en considération les douze mois précédant la date de fixation du taux et arrondi au vingtième supérieur.

Art. 3, al. 1 (nouvelle teneur)

¹ Le taux d'intérêt légal est applicable, durant l'année civile qui suit la date de sa fixation, à toutes les créances et dettes fiscales qui existent pendant ladite année.

Chapitre II (abrogé), (le chapitre III devenant le chapitre II)

* * *

⁷ La loi d'application du code civil et du code des obligations, du 7 mai 1981 (E 1 05), est modifiée comme suit :

Art. 11B, al. 4 (nouvelle teneur)

⁴ Le recouvrement des bordereaux d'émoluments et de frais a lieu conformément aux dispositions de l'article 36 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du.....

Art. 80, al. 1, lettre a (nouvelle teneur)

¹ Sont au bénéfice d'une hypothèque légale au sens de l'article 836 du code civil :

- a) les impôts désignés à l'article 41 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales , du.....

* * *

⁸ La loi sur l'organisation judiciaire, du 22 novembre 1941 (E 2 05), est modifiée comme suit :

Art. 56B, al. 3, lettre c (nouvelle teneur)

- c) décisions portant sur des ajournements d'impôts, d'émoluments ou d'autres contributions publiques.

* * *

⁹ La loi générale sur le logement et la protection des locataires, du 4 décembre 1977 (I 4 05), est modifiée comme suit :

Art. 36 (nouvelle teneur)

Le recouvrement des impôts, subventions, créances et amendes prévus par l'article 34, s'effectue selon le mode fixé à l'article 36 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du.....

Certifié conforme
Le chancelier d'Etat : Robert Hensler

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesdames et
Messieurs les députés,

Le présent projet de loi (ci-après, LPerc) a pour origine la volonté du Conseil d'Etat d'adapter le système de perception *praenumerando* des impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales à celui de la taxation *postnumerando* desdits impôts.

En effet, le système actuel de perception *praenumerando* contenu aux articles 360 et suivants de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (ci-après, LCP) n'a pas encore été totalement adapté, nonobstant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994, et de l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, des lois sur l'imposition des personnes physiques. Certes, des modifications de certaines de ces dispositions ont eu lieu, avec entrée en vigueur au début de l'année 1995. D'autre part, un règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001, entré en vigueur le 6 décembre 2001, a vu le jour, assurant ainsi, de façon transitoire, certains aspects de la perception *praenumerando* des impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales. Ces adaptations ne sont pourtant pas suffisantes.

Le présent projet de loi répond ainsi, en partie du moins, à la proposition de motion 1568, du 17 novembre 2003, « visant à épurer le droit fiscal genevois, la loi générale sur les contributions publiques, en particulier, à actualiser et améliorer les normes servant de base à la perception des impôts », laquelle constate « *que l'actualisation du droit fiscal en matière de perception, notamment, n'est pas aboutie et les dispositions légales actuelles ne sont plus nécessairement adaptées aux réalités et contraintes d'un système fiscal postnumerando* » et que ,peuvent surgir, des « *problèmes pouvant être liés, compte tenu du système d'imposition postnumerando, à l'encaissement du montant d'impôt correspondant à la différence entre le montant du bordereau et celui des acomptes provisionnels payés* ».

Or, précisément, les affirmations contenues dans la proposition de motion 1568 se sont révélées exactes, au cours du temps, rendant ainsi

nécessaire l'élaboration d'une nouvelle loi de perception adaptée à la taxation postnumerando des impôts périodiques des personnes physiques et morales. Telle est donc la première raison d'être du présent projet de loi qui instaure, par exemple, une perception provisoire des impôts périodiques au moyen d'un bordereau d'acomptes ou qui fixe un terme général d'échéance desdits impôts.

En outre, au cours du temps, il a été constaté qu'un certain nombre de dispositions contenues dans la LCP, relatives à la perception, n'étaient pas conformes au droit fédéral. Le Conseil d'Etat a donc voulu, tout naturellement, l'élaboration d'une loi de perception dont toutes les dispositions, y compris celles reprises de la LCP, soient conformes au droit fédéral; tel est bien le cas dans le présent projet de loi lequel abandonne, en particulier, la majoration de 3% en cas de retard du contribuable dans le paiement de ses acomptes.

De plus, le Conseil d'Etat a souhaité une loi suffisamment complète pour permettre à la fois au contribuable et à l'administration de pouvoir s'appuyer sur des règles détaillées et précises, restituant ainsi au législateur sa compétence originaire. Telle est précisément l'une des caractéristiques du présent projet de loi qui contient, notamment, des dispositions particulièrement complètes en ce qui concerne les intérêts rémunérateurs, compensatoires et moratoires bonifiés au contribuable ou prélevés auprès de celui-ci.

D'autre part, soucieux d'instaurer, dans toute la mesure du possible, une certaine équivalence entre certains devoirs du contribuable envers l'Etat et de l'Etat envers le contribuable, le Conseil d'Etat a voulu que, dans la future loi, soient présentes un certain nombre de dispositions propres à réaliser cette équivalence. La volonté du conseil d'Etat a été respectée aussi sur ce point dans le présent projet de loi. L'on y soulignera en particulier, l'introduction d'un taux d'intérêt unique applicable aussi bien aux créances qu'aux dettes fiscales ainsi que la fixation d'un délai à l'Etat pour rembourser au contribuable les impôts qu'il a payés en trop.

A noter encore que le Conseil d'Etat a favorisé l'élaboration d'une loi plus incitative en matière de rentrées fiscales. C'est ainsi que le présent projet de loi propose au contribuable un escompte s'il paie la totalité de ses acomptes avant une certaine date et qu'il instaure la bonification d'un intérêt rémunérateur sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire.

Enfin, conscient de la mobilité des personnes physiques et des personnes morales, le Conseil d'Etat a souhaité une loi qui s'inspire largement de la législation des cantons romands, ce qui est le cas du présent projet de loi puisque celui-ci contient un système de perception proche de celui des cantons du Jura, de Fribourg, de Neuchâtel, de Vaud et du Valais. La législation de ces cantons, laquelle est restée quasi inchangée depuis le 1^{er} janvier 2001, atteste d'ailleurs de ses qualités pratique et juridique. En revanche, le système en vigueur dans les cantons alémaniques, bien que plus simple que celui des cantons romands, n'a pas été retenu, en particulier parce qu'il fixe le terme général d'échéance pour les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales, au cours de l'année fiscale, en règle générale le 30 septembre. Or, au 30 septembre de l'année fiscale, le montant de l'impôt dû ne peut pas être connu de façon suffisamment exacte.

Plus précisément, le présent projet de loi introduit, par rapport à la réglementation actuelle, un certain nombre d'innovations (I). Il vise par ailleurs à réaliser un certain nombre d'objectifs (II).

I. Les innovations

Il s'agit d'innovations par rapport à la législation actuelle mais non par rapport aux autres droits cantonaux.

Les plus importantes sont les suivantes:

1. l'introduction d'un **bordereau d'acomptes** au début de la perception provisoire des impôts (article 4, alinéa 2); ce bordereau indique au contribuable sur quelles bases le département s'est fondé pour fixer le montant de ses acomptes;
2. la bonification d'un **escompte**, lorsque le contribuable paie la totalité des acomptes facturés avant l'échéance du premier acompte (article 7); cet avantage répond à la demande de certains contribuables et vise par la même occasion à favoriser l'amélioration des finances de l'Etat;
3. la bonification d'un **intérêt rémunérateur sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire** et le prélèvement d'un **intérêt moratoire sur les acomptes payés tardivement ou qui restent impayés en totalité ou en partie** (articles 8 et 9); les intérêts moratoires « sanctionnent » d'un côté le retard du contribuable dans le paiement de ses acomptes alors

que les intérêts rémunérateurs récompensent celui qui paie en avance ou qui paie « trop »;

4. la communication au contribuable, au début de l'année qui suit la fin de l'année ou de la période fiscale, d'un **décompte intermédiaire** (article 11); ce décompte vise à renseigner le contribuable au sujet de sa situation fiscale enregistrée auprès du département, à la date de l'établissement du décompte et de lui permettre, après avoir rempli sa déclaration fiscale, le cas échéant, de compléter ses acomptes par un ou des versements volontaires;

5. la fixation d'un **terme général d'échéance** pour les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales ainsi que de termes d'échéance particuliers pour des situations spéciales (article 12); le terme général d'échéance joue un rôle fondamental dans le système de perception des impôts périodiques puisque c'est à partir de ce terme général d'échéance que courent les intérêts compensatoires positifs et négatifs;

6. l'introduction d'**intérêts compensatoires positifs et négatifs** (ces derniers correspondant aux intérêts financiers actuels) qui courent à partir du terme général d'échéance (articles 13 et 14). Ceux-ci se justifient par des motifs économiques et par souci d'égalité de traitement entre tous les contribuables;

7. la notification au contribuable d'un **décompte final**, à l'issue de la procédure de taxation (article 17) lui permettant de voir, pour la période fiscale considérée, quelle est sa situation exacte et d'examiner avec soin tous les montants figurant dans ledit décompte (par exemple, versements effectués, impôts dus, intérêts en sa faveur ou en faveur de l'Etat, imputations diverses, frais);

8. l'introduction d'un **taux d'intérêt unique**, valant pour tous les intérêts prévus par le présent projet de loi, soit les intérêts rémunérateurs, moratoires et compensatoires positifs ou négatifs. C'est ainsi que la loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, est modifiée en profondeur (voir à cet égard, l'article 46, alinéa 6).

II. Objectifs

Dans le présent projet de loi, les objectifs suivants ont en particulier été poursuivis:

1. Le respect du principe de la légalité, en particulier celui de la réserve de la loi.

Pour Blaise KNAPP « *la réserve de la loi signifie que l'autorité ne peut agir, par du droit public ou par des actes matériels, que si une loi valable l'y autorise. Elle doit faire ce que la loi prescrit, rien que cela et rien de plus. C'est pourquoi la loi devrait être aussi précise et claire que possible (ATF 109 Ia 283 Hans Vest) et devrait éviter les clauses trop générales laissant une très grande marge d'appréciation à l'autorité d'application. (...). De façon générale, la réserve de la loi est une réserve de la loi formelle (...)* »¹.

Blaise Knapp ajoute que dans l'administration de service public, dans certaines relations administratives particulières conférant un statut particulier aux administrés et dans le domaine de l'usage accru ou privatif du domaine public, l'exigence de la base légale est assouplie (un règlement, ou une base légale matérielle suffit, voire aucune base légale)².

Dans le domaine fiscal, l'exigence d'une base légale formelle revêt une importance toute particulière. Ainsi, pour Jean-Marc Rivier, « *en matière fiscale, le texte légal doit être plus précis que dans les autres domaines. Bien que le droit fiscal appréhende des notions ayant trait à la vie économique qu'il est souvent difficile de conceptualiser sous une forme générale et abstraite, le législateur doit établir des normes permettant aux contribuables de comprendre les mécanismes de base de l'impôt et d'en établir la quotité. La norme légale doit être énoncée avec précision; en s'entourant au besoin*

¹ Blaise Knapp, Précis de droit administratif, quatrième édition largement remaniée, n. 468 à 471. Dans le même sens, Pierre Moor, Droit administratif, volume I: Les fondements généraux, deuxième édition p. 338 et suivantes; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^{ème} édition, n. 386 et ss.

² Blaise Knapp, op. cit., n. 472 à 474.

de conseils éclairés, le citoyen doit être à même de prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé »³.

Dans le cas particulier du présent projet de loi de perception, le principe de la légalité s'applique en totalité. D'une part, parce que le projet de loi impose aux contribuables des obligations qui dépendent directement de la taxation des impôts (par exemple, les intérêts en faveur de l'Etat) mais aussi parce que l'on se trouve dans le domaine du droit administratif qui impose des obligations aux administrés. Ce principe a été respecté (voir ci-dessous, 2).

2. La volonté d'établir, de façon détaillée et dans toutes ses phases successives, la procédure de perception afin de fixer dans la loi les droits et les obligations du contribuable les plus importants.

Cette volonté qui découle directement du principe de la légalité se traduit par la présence de dispositions beaucoup plus nombreuses (a) et plus détaillées (b) que celles qui existent dans le droit actuel ou par des dispositions qui n'existent pas dans le droit actuel (c).

a. Le présent projet de loi contient ainsi 46 dispositions. Les dispositions actuelles qui traitent de la perception, dans la LCP, sont au nombre de 14. Si à ce dernier chiffre, l'on ajoute les dispositions contenues dans le Règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001 (R.S. D 3 05.05), qui sont au nombre de 8, l'on obtient le chiffre total de 22.

b. Pour ce qui est des dispositions plus détaillées, il s'agit notamment de celles qui traitent de la perception des impôts périodiques, en particulier celles qui ont trait à l'échéance, au délai de paiement et de remboursement des impôts et au calcul des intérêts (titre II), des facilités de paiement, de l'exécution forcée et de la remise (titre IV) ou encore des garanties (titre V).

³ Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, deuxième édition entièrement refondue, p. 79; dans le même sens, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^{ème} édition entièrement remaniée § 3, n. 5; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} édition, p. 13-14; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9^{ème} édition, § 4, n. 117 et ss.

c. En ce qui concerne les dispositions du présent projet de loi qui n'existent pas dans le droit actuel, l'on mentionnera tout spécialement celles qui sont de nature à induire une pratique entièrement nouvelle au sein de l'administration ou une pratique plus transparente pour le contribuable. Outre celles indiquées sous I, ci-dessus, l'on mentionnera encore, à titre d'exemples:

- l'instauration de règles transparentes en matière de compensation (article 33);
- la fixation au département d'une date d'échéance et d'un délai en cas de montants perçus en trop et à rembourser au contribuable (articles 18, 23 et 24);
- le remboursement d'office au contribuable des montants qui lui sont dus suite à une décision ou à un jugement entrés en force et la primauté de la compensation sur le remboursement en espèces (article 30);
- le remboursement à des époux, des ex-époux et à des partenaires ou ex-partenaires enregistrés de montants perçus en trop (article 31);
- le cours des intérêts rémunérateurs et moratoires en cas de réclamation et de recours (articles 25 et 26, alinéas 2);
- le recalcul des intérêts sur acomptes lorsque le montant de l'impôt est inférieur aux acomptes facturés (article 10) et des intérêts compensatoires positifs et négatifs suite à une réclamation et un recours (article 15).

3. La mise en conformité du droit cantonal avec le droit fédéral ou la volonté de réaliser une harmonisation verticale et horizontale.

Sont ici concernées les décisions suivantes prises par le Conseil d'Etat:

- l'abandon de la majoration de 3% en cas de retard du contribuable dans le paiement de ses acomptes provisionnels et son remplacement par des intérêts moratoires sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (article 9);

- l'assimilation des décisions et prononcés entrés en force des autorités fiscales à des jugements exécutoires (art. 36 du projet de loi; à l'heure actuelle, ce sont les sommations de payer qui sont assimilées à des jugements exécutoires selon l'article 365 LCP);
- l'abandon de la surtaxe de l'article 365 LCP d'un vingtième du montant dû, sans qu'il soit besoin d'un rappel préalable, prélevée auprès des contribuables qui ne se sont pas libérés de leurs impôts, taxes, majorations, frais et amendes selon décision entrée en force, dans le délai de paiement imparti;
- l'instauration de voies de droit en cas de décisions en matière de remise (articles 37 du projet de loi; actuellement, les décisions du département sont définitives).
- l'abandon de la procédure de droit cantonal d'exécution forcée de l'article 371 A, alinéa 1, lettre a LCP.

4. L'équivalence entre certains droits ou obligations de l'Etat et du contribuable

Cette équivalence est réalisée au moyen des dispositions qui traitent:

1. des intérêts rémunérateurs et moratoires sur les acomptes (articles 8 et 9). A ce sujet, il convient de souligner que le mode de calcul et la période durant lesquels lesdits intérêts courent sont identiques;
2. des intérêts compensatoires positifs et négatifs (articles 13 et 14). Là encore, le mode de calcul et la période prise en considération sont identiques;
3. des intérêts rémunérateurs et moratoires sur le solde du décompte final (articles 19 et 20) ou après notification d'une décision de taxation ou d'un prononcé (articles 26 et 27);
4. du taux de l'intérêt applicable aux intérêts prévus par le projet de loi (article 28), lequel, rappelons-le, est un taux de l'intérêt unique;
5. des délais de remboursement et de paiement impartis à l'Etat et au contribuable (articles 18 et 24).

Au surplus, l'exposé des motifs ci-dessous, relatif à chacune des dispositions du présent projet de loi, renseigne de façon approfondie et dans une perspective de comparaison intercantonale, sur la raison d'être de chacune d'entre elles.

Titre I **Champ d'application, hiérarchie des normes et autorité compétente**

Art. 1 **Champ d'application**

Le contenu de l'article 1 reflète la difficulté d'établir le champ d'application d'une loi, telle que la LPerc, alors que plusieurs impôts régis par des lois différentes sont concernés. C'est ainsi que certaines d'entre elles telles que, par exemple, la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, du 23 septembre 1994⁴ ou la loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960⁵ ou encore la loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969⁶, contiennent leurs propres dispositions de perception en nombre suffisant pour justifier la non-application de la LPerc aux impôts ici concernés. En revanche, la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994⁷ ne contient aucune disposition relative à la perception, justifiant ainsi pleinement l'application de la LPerc à l'impôt sur le bénéficiaire et le capital des personnes morales.

En fonction de cette situation, la technique législative choisie a consisté, en bonne logique, à appliquer la LPerc aux impôts régis par des lois qui ne contiennent que peu ou pas de dispositions relatives à la perception; pour celles, en revanche, qui contiennent déjà un certain nombre de ces dispositions, soit celles-ci, par le biais de l'article 46 du présent projet de loi, intitulé « modifications à d'autres lois », ont été complétées par l'introduction de dispositions complémentaires (voir à titre d'exemple, l'article 46, alinéa 3) soit les renvois à la LCP qu'elles contiennent ont été remplacés par les

⁴ RS GE D 3 20

⁵ RS GE D 3 25

⁶ RS GE D 3 30

⁷ RS GE D 3 15

dispositions de la LPerc correspondantes (voir, à titre d'exemple, l'article 46, alinéa 7).

La loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001⁸ (ci-après, LPFisc) est celle qui pose le plus de problèmes quant au champ d'application de la LPerc. La LPFisc contient en effet des dispositions de procédure et des dispositions qui relèvent du droit de fond. En ce qui concerne ces dernières, il s'agit notamment de celles qui traitent du rappel d'impôt et des dispositions pénales. La LPerc est donc applicable aux rappels d'impôts et aux amendes contenus dans la 3ème partie de la LPFisc. En revanche, les dispositions pertinentes de la LPFisc contenues dans ses 1ère et 2^{ème} parties sont applicables à la procédure de perception. Tel est le cas, pour ne citer que ces exemples, des dispositions relatives à la récusation (art. 10) au secret fiscal (art. 11 et 12), à la réclamation (art 39 et ss.) et au recours (art. 44 et ss.).

Compte tenu de ce qui précède, la LPerc, en vertu de son article 1, est applicable aux impôts et amendes suivants:

1. l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques;
2. l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales;
3. l'impôt immobilier complémentaire;
4. l'impôt sur les bénéficiaires et les gains immobiliers;
5. les centimes additionnels cantonaux fixés dans la loi budgétaire;
6. les centimes additionnels communaux relatifs aux impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales;
7. les centimes additionnels attribués au fonds de péréquation intercommunale;
8. la taxe personnelle;
9. les rappels d'impôts;
10. les amendes régies par la LPFisc.

Il découle en revanche d'une interprétation a contrario de l'article 1 que la LPerc ne s'applique pas:

- a. à la taxe professionnelle communale;
- b. à l'impôt sur les chiens et à l'assurance-responsabilité civile;

⁸ RS GE D 3 17

- c. à l'impôt sur les cyclomoteurs;
- d. à l'impôt sur les véhicules à moteur et sur leurs remorques;
- e. à l'impôt sur les bateaux;
- f. au droit des pauvres;
- g. à la taxe sur les compagnies d'assurance contre l'incendie

Quant aux frais auxquels s'applique la LPerc, il s'agit des frais à la charge du contribuable dont la base légale se trouve essentiellement dans la LPFisc. Citons les quelques exemples suivants:

- les frais occasionnés par des mesures d'instruction rendues nécessaires par un manquement coupable du contribuable à ses obligations de procédure, dans le cadre de la procédure de taxation (art. 25, alinéa 2 LPFisc);
- les frais de sommation de l'article 37, alinéa 2 LPFisc;
- les frais entraînés par des mesures d'instructions rendues nécessaires par un manquement coupable du contribuable à ses obligations de procédure, dans le cadre de la procédure de réclamation (art. 43, alinéa 3 LPFisc);
- les frais occasionnés par des mesures spéciales d'instruction (art. 76 LPFisc);

Enfin, l'on notera pour terminer le commentaire de l'article 1, qu'il convient de faire la distinction entre le champ d'application de la LPerc et son contenu.

Pour ce qui est du contenu, l'on relèvera que la LPerc, bien que s'appliquant aux frais régis par les lois définies à l'article 1, contient elle-même deux dispositions relatives aux frais. Il s'agit de l'article 36 relatif à l'exécution forcée et aux frais y relatifs, à la charge du contribuable, ainsi que de l'article 37, alinéa 3, relatif à la procédure de remise de l'impôt, dont les frais peuvent être mis à la charge du contribuable, en cas de demande manifestement infondée. De même, bien que s'appliquant aux intérêts prévus à l'article 59 LPFisc, elle contient elle-même la quasi-totalité des dispositions relatives aux intérêts rémunératoires, moratoires et compensatoires, propres à la perception.

Art. 2 Hiérarchie des normes

L'alinéa 1, semblable à l'alinéa 1 de l'article 2 LPFisc, réserve les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois cantonales, qui dérogent à la LPerc, et qui, en tant que dispositions spéciales, sont applicables selon le principe général du droit « *lex specialis derogat lex generali* ».

Dans le domaine du droit fiscal, de telles dispositions sont plutôt rares. L'on mentionnera, à titre d'exemple, l'article 86 A LCP stipulant que les fonds consignés chez le notaire, au titre de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, ne produisent pas d'intérêt.

L'alinéa 2 indique que les dispositions de la 1^{ère} partie et de la 2^{ème} partie, titres I et II et IV à VI de la LPFisc sont applicables à la procédure de perception, sauf dérogation contenue dans la LPerc. Les dispositions de la LPFisc applicables sont celles qui sont suffisamment générales pour s'appliquer à la procédure de perception et qui par leur nature sont applicables à une telle procédure. Cela exclut, en principe, les dispositions propres à la procédure de taxation au nombre desquelles figure, par exemple, l'article 26 LPFisc.

Art. 3 Autorité compétente

En matière d'autorité compétente en matière de perception, la législation fiscale visée à l'article 1 du présent projet de loi ne contient pas de dispositions uniformes en la matière. Tantôt, c'est le canton qui est compétent: tel est le cas par exemple, de l'article 1 de la LIPP-I qui mentionne que « *le canton perçoit un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques* » ou de l'article 1 de la LIPM qui stipule que « *le canton perçoit, conformément à la présente loi, un impôt sur le bénéficiaire et un impôt sur le capital des personnes morales* ». Tantôt, aucune autorité n'est mentionnée, comme c'est le cas à l'article 1 de la LCP qui déclare qu'"il est perçu chaque année dans le canton de Genève (...)".

La LPFisc en revanche désigne le département des finances, respectivement l'administration fiscale cantonale, comme département compétent pour toutes les opérations qui lui incombent en vertu de la législation fiscale (art. 4 LPFisc).

Dans le cadre du présent projet de loi, il apparaît logique de désigner le département des finances comme étant le département compétent en matière de perception, non seulement parce que tel est le cas, dans les faits, mais aussi par souci d'harmonisation avec la LPFisc, notamment en matière de procédure de taxation et en matière de droit pénal fiscal.

Titre II Perception des impôts périodiques

Chapitre I Perception provisoire

Section 1 Principes

Art. 4 Impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales

Alinéa 1:

L'alinéa 1 indique tout d'abord quel est, au sens du projet de loi, le contenu des impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales. Il s'agit des éléments que l'on retrouve dans les bordereaux de taxation.

Il désigne ensuite le système applicable, à savoir celui d'une perception provisoire sous forme d'acomptes. Il s'agit d'une perception provisoire *praenumerando*.

Le système prévu par l'article 4 du présent projet de loi n'est en rien comparable au système de la LIFD où la perception est une perception provisoire *postnumerando*.

De son côté, le droit fiscal genevois actuel ne précise pas que les acomptes perçus selon l'article 361, alinéa 3 LCP et le règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001⁹ le sont en vertu d'un système de perception provisoire *praenumerando*.

⁹ RS GE D 3 05. 05

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »¹⁰ indique que tous les cantons, à l'exception de BS et GR, procèdent à une perception provisoire de l'impôt déjà au cours de l'année fiscale¹¹, indiquant par là qu'il s'agit bien d'une perception provisoire *praenumerando*.

Dans les cantons examinés de près dans le cadre du présent projet de loi (BE, FR, JU, NE, VD, VS; ci-après, les autres cantons examinés), la situation est la suivante:

1. les cantons de BE et de FR ne font pas mention du caractère provisoire de la perception par acomptes ou par tranches;
2. les cantons de NE, JU, VD et VS en font état dans une disposition spécialement consacrée à cet effet¹².

Le système de la perception provisoire *praenumerando* s'explique de la façon suivante:

La créance d'impôt naît en vertu de la loi, par la réalisation des faits générateurs de l'impôt. En matière d'impôts directs, la créance d'impôt naît dès que les conditions subjectives et objectives de l'impôt sont réunies. La décision de taxation, quant à elle, ne fait que constater quelle est la quotité de la créance et constitue une condition de l'exécution forcée¹³.

¹⁰ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

¹¹ Informations fiscales, *op. cit.*, p. 2.

¹² Il s'agit de:

- l'article 177 et de l'article 177a de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);

- l'article 225 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);

- l'article 216 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11)

- l'article 162 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹³ Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} édition, p. 315 et ss; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} édition

Dans le cas des impôts périodiques et en matière de revenu, la créance d'impôt naît au fur et à mesure de la formation du revenu, tout au long de la période fiscale. De telle sorte qu'à la fin de la période fiscale, une dette globale du contribuable, pour l'ensemble de la période fiscale, existe. Cette dette ne sera cependant concrétisée par un bordereau de taxation et un décompte final que l'année qui suit la période fiscale.

Durant la période fiscale, la créance d'impôt déjà née et qui se renouvelle en principe de façon continue tout au long de l'année est perçue sous forme d'acomptes. Et, comme le montant exact de l'impôt n'est pas encore connu, le montant des acomptes est déterminé selon un calcul provisoire, à partir de la dernière décision de taxation ou sur la base des éléments communiqués par le contribuable (donc selon une estimation).

Ce n'est pas le montant d'impôt perçu à titre provisoire qui sera finalement dû mais bien le montant fixé dans le bordereau de taxation et le décompte final.

Ce caractère provisoire de la perception des acomptes a pour conséquence que les acomptes, en tant que tels, ne peuvent faire l'objet ni d'une réclamation, ni d'un recours, ni d'une exécution forcée, durant la période fiscale. Seuls le bordereau de taxation et le décompte final peuvent être contestés par la voie de la réclamation et du recours (voir à cet égard, l'article 16 alinéa 3). Et seul le solde d'impôt finalement dû, une fois le bordereau de taxation et le décompte final entrés en force, peut le cas échéant faire l'objet d'une exécution forcée.

En revanche, les acomptes sont obligatoires, en vertu de la loi (article 5, alinéa 1). Ils sont échus à une certaine date et doivent être payés dans un délai d'un mois à compter de l'échéance (article 6). Le non respect du délai de paiement déclenche d'ailleurs le cours des intérêts moratoires (article 9).

entièrement remaniée, § 25, n. 1 à 5; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, p. 213 et ss.; Philippe Béguin, La créance d'impôt, première partie, in Les procédures en droit fiscal, OREF, No 82, p. 173 et ss.

Ajoutons encore que le caractère praenumerando de la perception se manifeste par le fait qu'elle a lieu durant la période fiscale qui précède la période de taxation.

Alinéa 2 :

L'alinéa 2 fonde l'existence du bordereau d'acomptes. A cet égard, le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé "La procédure de perception en matière d'impôts directs" ¹⁴, indique de quelle manière se déroule la perception des acomptes dans les cantons. Ainsi:

« La procédure de perception débute par l'envoi aux contribuables des invitations au paiement, c.-à-d. des bordereaux (= factures) d'impôts. Conjointement au bordereau, les contribuables reçoivent le(s) bulletin(s) de versement leur permettant d'acquitter le(s) montant(s) d'impôt dû. »

*En règle générale, étant donné que le montant exact de l'impôt dû ne pourra être déterminé que l'année suivante, après le dépôt de la déclaration d'impôt, les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales dus **pour l'année en cours** font l'objet de bordereaux provisoires. Ceux-ci sont en principe calculés sur la base d'une taxation antérieure, du montant d'impôt annuel dû l'année précédente ou encore du montant prévisible d'impôt à payer selon les indications du contribuable »¹⁵.*

(...)

Seules lois fiscales des cantons de UR, SZ, OW, ZG et AI prévoient une date fixe ou une date limite pour l'envoi des bordereaux.

(...)

Tous les autres cantons ne prévoyant pas de dispositions particulières à ce sujet, les bordereaux y sont expédiés en principe à une date pouvant varier d'une année ou période fiscale à l'autre.

*(...) Ces bordereaux provisoires seront suivis ultérieurement du **décompte final** indiquant au contribuable le solde éventuel (soit la différence entre le*

¹⁴ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

¹⁵ Informations fiscales, op. cit., p. 7

total des montants d'impôt payés à titre provisoire et l'impôt effectivement dû pour l'année fiscale en question). Ce décompte sera notifié au contribuable au plus tôt dans le courant de l'année suivante, une fois sa déclaration d'impôt contrôlée et la taxation définitive établie.

A noter encore, toujours selon les mêmes sources, que seuls les cantons de BS et de GR ne connaissent pas de perception provisoire dans le courant de l'année fiscale.

A titre indicatif, les bordereaux provisoires des cantons du Jura et de Neuchâtel contiennent les éléments suivants:

- le revenu et la fortune imposables ainsi que le revenu et la fortune pour le taux afférents à la taxation de référence;
- le revenu et la fortune imposables ainsi que le revenu et la fortune pour le taux pris en compte pour le calcul des acomptes (les éléments ici sont indexés par rapport aux éléments précédents en tenant compte de l'évolution des revenus);
- le calcul des impôts cantonaux et communaux selon les barèmes applicables;
- l'impôt annuel pris en compte;
- les paiements préalables déjà enregistrés lors de l'élaboration du bordereau provisoire;
- le montant provisoire de l'impôt anticipé pris en compte;
- le montant de chaque acompte.

Le bordereau provisoire indique en outre l'échéance et le délai de paiement de chaque acompte. Il attire l'attention du contribuable sur le fait qu'aucune réclamation ne peut être faite à l'encontre du bordereau provisoire et qu'en cas d'inadéquation manifeste de la taxation prise en compte, une adaptation des acomptes peut être demandée au moyen d'une formule ad hoc.

Section 2 Perception par acomptes

Art. 5 Obligation de payer des acomptes et bases de calcul

Alinéas 1 à 3 :

Actuellement, en droit genevois, la perception d'acomptes provisionnels est prévue par l'article 361, alinéa 3, LCP ainsi que par le règlement transitoire

relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001¹⁶. Le droit genevois actuel contient des dispositions qui, bien que formulées différemment, correspondent fondamentalement aux trois premiers alinéas de l'article 5 du présent projet de loi. Fait exception la majoration de 3% de l'acompte dû mais ne pouvant pas dépasser 3% du montant des impôts annuels, en cas de retard dans le versement des acomptes.

Cette majoration n'est pas reprise dans le présent projet de loi. Dans un arrêt du 6 décembre 2005, dans la cause Administration fiscale cantonale contre Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Madame et Monsieur H.¹⁷, le Tribunal administratif a qualifié la majoration précitée d'amende¹⁸ et a laissé entendre que celle-ci aurait dû être précédée d'une sommation¹⁹. Le Tribunal fédéral, lui-même a eu l'occasion de prendre position sur cette question, dans un arrêt du 20 décembre 1989²⁰. Examinant la majoration forfaitaire des montants encore dus, en cas de non-paiement des acomptes d'impôts au terme fixé par la loi (il s'agissait en l'occurrence de l'ancien article 112, al. 3 de la LI vaudoise), le Tribunal fédéral a qualifié la majoration ici en cause de pénalité, sanction devant être nuancée en fonction des éléments subjectifs²¹. Il a souligné que « *la jurisprudence a considéré comme arbitraire, sous l'angle de l'égalité de traitement, une norme prévoyant une sanction fixée automatiquement à un multiple de l'impôt éludé, sans aucune possibilité de nuancer la sanction en fonction des éléments subjectifs (ATF 103 Ia 228/229 consid. 3 b)* ». ²² En revanche, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral n'a pas eu l'occasion de s'exprimer au sujet d'une éventuelle sommation préalable, le grief du recourant ayant été jugé irrecevable faute de comporter une motivation suffisante.

Dans la mesure où les acomptes provisionnels concernent un très grand nombre de contribuables, comme c'est le cas dans le canton de Genève, il est difficilement envisageable, voire impossible pratiquement, dans chaque cas de retard dans le paiement d'acomptes, de tenir compte des éléments subjectifs du cas d'espèce et de faire précéder la majoration d'une

¹⁶ RS GE D 3 05. 05

¹⁷ ATA/825/2005

¹⁸ ATA/825/2005, p. 7

¹⁹ ATA/825/2005, p. 10

²⁰ Revue fiscale, 9/93, p. 446 et ss.

²¹ Revue fiscale, 9/93, p. 448, c. 4

²² Revue fiscale, 9/93, p. 448, c. 4

somation²³. Le canton de Vaud a d'ailleurs abandonné ce système. Telle est la raison pour laquelle le canton de Genève, à son tour, renonce au système actuel de la majoration de 3%.

Au surplus, par rapport à l'article 361, alinéa 3, LCP ainsi que par rapport au règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001²⁴, l'article 5 maintient le terme d'acompte auquel le contribuable genevois est habitué, tout en supprimant le qualificatif de « provisionnel ».

A titre de comparaison, l'on mentionnera que les cantons de Fribourg et du Jura perçoivent des acomptes alors que les cantons de Berne, de Neuchâtel et du Valais perçoivent des tranches. Le canton de Vaud a une position particulière puisqu'il perçoit des tranches en ce qui concerne les personnes physiques, qui doivent être acquittées en tant que telles, et des tranches qui doivent être acquittées au moyen d'acomptes en ce qui concerne les personnes morales.

Par rapport aux autres droits cantonaux examinés, les alinéas 1 à 3 de l'article 5 ne présentent pas de particularité. Ils ont d'ailleurs été inspirés par le droit neuchâtelois dont ils sont proches. Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »²⁵, indique d'ailleurs, que « *de nombreux cantons prévoient (...) la*

²³ Ainsi, dans son arrêt du 20 décembre 1989, Revue fiscale 9/93, p. 448, c. 4 le Tribunal fédéral relève que *"dans le cas d'espèce, les circonstances invoquées par le recourant n'ont pas le caractère atténuant qu'on leur prête. Il admet lui-même qu'il disposait, au mois de décembre, des fonds nécessaires pour payer l'impôt. Il a choisi de conclure une police d'assurance et de payer immédiatement la prime, avec les fonds qu'il destinait à l'impôt, pour pouvoir bénéficier d'une économie fiscale lors de la période fiscale suivante. Il n'a donc pas respecté le délai de paiement sans être dans une situation difficile, mais par sa seule volonté et dans son seul intérêt. Si l'on tient compte de ces circonstances, de sa situation personnelle et du montant retenu, la majoration litigieuse de 209 fr. 15 ne peut pas être qualifiée d'arbitraire"*.

²⁴ RS GE D 3 05. 05

²⁵ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

perception de l'impôt en plusieurs tranches ou acomptes provisoires (...). A l'exception des cantons de BS et de GR qui possèdent un système particulier, aussi bien les acomptes que les paiements en une seule fois versés au cours de l'année fiscale sont toujours effectués sur la base (...) de la taxation de l'année précédente ou du montant d'impôt prévisible à payer selon les indications du contribuable »²⁶.

L'on notera tout de même, dans les autres droits cantonaux examinés, que parfois certaines dispositions sont de nature réglementaire plutôt que légale.

Dans la mesure où les alinéas 1 à 3 de l'article 5 du présent projet de loi fondent une obligation légale de verser des acomptes, directement applicable au contribuable, ceux-ci se doivent d'avoir un certain contenu minimum ce qui est le cas, précisément des alinéas ici en cause.

Alinéas 4 et 5 :

L'alinéa 5 fonde le prélèvement d'un intérêt moratoire sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie alors que l'alinéa 4 fonde l'octroi d'intérêts rémunérateurs sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire. De tels intérêts n'existent pas dans le droit actuel. L'intérêt moratoire sur les acomptes, prévu par le présent projet de loi, est destiné à remplacer l'actuelle majoration de 3%. L'intérêt moratoire est prélevé dès que le délai de paiement des acomptes, prévu à l'article 6, est dépassé, sans qu'il soit besoin d'une sommation. Un tel intérêt a pour but de "sanctionner" le contribuable qui est en demeure dans le paiement de ses acomptes. Quant à l'intérêts rémunérateur, il est destiné à récompenser celui qui paye ses acomptes à l'avance ou de façon excédentaire.

Art. 6 Echéance, délai de paiement, nombre et montant minimum des acomptes

Echéance et délai de paiement

En ce qui concerne les notions d'échéance et de délai de paiement, il est renvoyé à l'exposé des motifs qui précède l'article 12.

²⁶ Informations fiscales, op. cit., p. 8 et 9

Comme prévu dans les autres droits cantonaux examinés, dans le présent projet de loi, les acomptes sont échus à une certaine date (à un certain jour du mois) et doivent être acquittés dans un certain délai à partir de l'échéance.

Alinéa 1 :

L'alinéa 1 de l'article 6 fixe, aussi bien en ce qui concerne les personnes physiques que les personnes morales, l'échéance des acomptes.

Le choix du 10^{ème} jour de chacun des mois concernés, pour l'échéance des acomptes des personnes physiques et des personnes morales correspond au modèle actuel bien connu des contribuables, lequel est adapté à la réalité (en particulier, en ce qui concerne les personnes physiques, puisque les salaires sont généralement payés à la fin du mois).

En fixant l'échéance des acomptes dans la loi, l'article 6, alinéa 1 est plus précis que la réglementation genevoise actuelle et déroge à celle des autres cantons examinés.

En effet, à l'heure actuelle, l'article 361, alinéa 3 LCP, qui constitue le fondement de la perception des impôts par acomptes provisionnels, indique qu'il incombe au Conseil d'Etat d'en fixer les modalités. Toutefois, ni la LCP ni le règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001²⁷ ne fixent une échéance pour les acomptes. L'article 1, du règlement précité précise simplement, en ce qui concerne les personnes physiques, que les acomptes pour les mois de février à novembre doivent être payés le 10 de chacun des mois de mars à décembre et, en ce qui concerne les personnes morales, il n'est pas davantage explicite.

Dans les autres cantons examinés, l'échéance des acomptes ou des tranches est fixée par l'exécutif, sur la base d'une disposition légale qui lui en confère la compétence²⁸.

²⁷ RS GE D 3 05. 05

²⁸ Les dispositions concernées sont les suivantes:

- l'article 231 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 201, alinéa 1 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)

L'échéance des acomptes est un élément suffisamment important pour le contribuable et l'administration pour qu'il se justifie qu'elle soit fixée au niveau de la loi. Cela est d'autant plus vrai qu'il ne s'agit pas d'un élément qui est destiné à être modifié souvent au cours du temps. Il en va autrement du nombre des acomptes et de leur montant minimum (voir alinéa 3, ci-dessous).

A noter encore que l'alinéa 1 de l'article 6 fait référence à l'année fiscale en ce qui concerne les personnes physiques et à la période fiscale en ce qui concerne les personnes morales. A ce propos, il sied de rappeler que si pour les personnes physiques, l'année fiscale correspond à l'année civile, il n'en va pas de même en ce qui concerne toutes les personnes morales.

Enfin, l'alinéa 1 confère au Conseil d'Etat la compétence de désigner les mois durant lesquels les personnes physiques et les personnes morales doivent payer des acomptes. La délégation de compétence en faveur du Conseil d'Etat se justifie ici par le fait qu'il y a lieu de laisser au dit Conseil la faculté de changer, sans trop de difficultés, au cours du temps, les mois concernés (voir à ce sujet l'exposé des motifs relatif à l'alinéa 3). Au surplus, il est prévu que, dans un premier temps, les mois actuels soient maintenus (de février à novembre de l'année fiscale pour les personnes physiques et du deuxième au onzième mois, en ce qui concerne les personnes morales).

A noter encore que la présente délégation de compétence remplit les exigences émises par la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière.

-
- l'article 178, alinéa 2 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
 - l'article 224, alinéa 2 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
 - les articles 218, alinéa 2 et 221, alinéa 2 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
 - l'article 161, alinéa 1 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

D'une manière générale, une délégation n'est admissible que si les conditions cumulatives suivantes sont remplies²⁹:

- 1° la constitution ne l'exclut pas;
- 2° elle se limite à une matière déterminée;
- 3° elle figure dans une loi formelle, soit un acte soumis au référendum;
- 4° elle indique le contenu essentiel de la réglementation déléguée dans la mesure où la situation juridique des particuliers est gravement touchée.

Dans le cas particulier, force et de constater que la constitution genevoise ne prohibe pas la délégation de compétence, que la présente délégation se limite à une matière déterminée et qu'elle figure dans un acte soumis au référendum. Au surplus, l'article 6, alinéa 1 indique clairement que le Conseil d'Etat est compétent pour fixer les mois durant lesquels les acomptes des personnes physiques et des personnes morales sont échus.

Alinéa 2 :

L'alinéa 2 de l'article 6 stipule que les acomptes doivent être payés dans un délai d'un mois à compter de leur échéance.

De son côté, l'actuel article 363 LCP indique que « *les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance* ». La LCP ne donne en revanche par d'indication quant au délai de paiement des acomptes provisionnels. Le règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001³⁰ prévoit que pour les personnes physiques et les personnes morales, les acomptes doivent être payés au plus tard le 10 de chacun des mois qui suivent ceux pour lesquels les acomptes sont dus. En l'absence d'une disposition fixant l'échéance précise des acomptes, l'on ne saurait dire quel est le délai de paiement prévu par le règlement.

²⁹ Pierre Moor, Droit administratif, volume I, Les fondements généraux, deuxième édition revue et mise à jour, p. 252-253; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, quatrième édition largement remaniée, n. 322 à 325; ATF 128 I 113; 118 Ia 245; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^{ème} édition, n. 407.

³⁰ RS GE D 3 05. 05

Les autres droits cantonaux examinés contiennent tous une disposition semblable à l'alinéa 2 de l'article 6³¹, encore qu'il s'agisse d'un délai de 30 jours plutôt que d'un mois, solution choisie dans le présent projet de loi par souci de simplification. En effet, conformément à l'article 17, alinéa 2, de la loi sur la procédure administrative, du 12 septembre 1985³², le délai fixé par semaines, par mois ou par années expire le jour qui correspond par son nom ou son quantième à celui duquel il court; s'il n'y a pas de jour correspondant dans le dernier mois, le délai expire le dernier jour dudit mois.

A noter que l'article 6, alinéa 2 du présent projet de loi fixe le délai de paiement des acomptes alors que dans d'autres droits cantonaux examinés, en particulier dans le droit jurassien³³ et le droit neuchâtelois³⁴, c'est un règlement qui règle le délai de paiement des tranches.

La fixation d'un délai de paiement d'un mois dans la loi se justifie parce qu'il s'agit d'un élément important pour le contribuable, qui ne doit pas pouvoir être facilement modifié, parce qu'il correspond à un principe général. Un tel délai se justifie en effet, de façon toute générale, par le principe selon lequel

³¹ Tel est le cas, par exemple, des dispositions suivantes:

- l'article 236 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 204, alinéa 3 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)
- les articles 217, alinéa 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
- l'article 163, alinéa 1 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

³² RS GE E 5 10

³³ Il s'agit de l'article 7 du Décret relatif à la perception des impôts par acomptes, du 22 décembre 1988 (RS 641.738)

³⁴ L'article 229 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0) stipule en effet que le Conseil d'Etat fixe le nombre des tranches, par mensualités, leur montant minimal, le terme de leur échéance et de leur paiement.

« une mesure de contrainte ne peut être prise qu'après qu'un délai suffisant ait été accordé pour l'exécution »³⁵.

Nombre et montant minimum des acomptes

Alinéa 3 :

A l'heure actuelle, l'article 1 du règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001³⁶, qui a pour base l'article 361, alinéa 3 LCP, fixe le nombre de mensualités, les mois concernés et le montant minimum des acomptes.

Il en va de même dans les autres cantons examinés où les éléments précités sont fixés par l'exécutif, dans un règlement, sur la base d'une délégation de compétence.

L'article 6, alinéa 3 du présent projet de loi, en ce qu'il délègue au Conseil d'Etat la compétence de fixer le nombre et le montant minimum des acomptes ne présente donc aucune particularité.

Au surplus, il s'agit là d'éléments qui sont susceptibles d'évoluer au cours du temps, en fonction de l'évolution du renchérissement, respectivement du droit fédéral (LIFD) ou de celui des autres droits cantonaux et qui doivent donc pouvoir être changés au moyen d'une procédure moins lourde que la procédure législative.

A cet égard, s'il est prévu dans un premier temps de conserver le nombre de 10 acomptes comme c'est le cas à l'heure actuelle, il n'est pas exclu qu'un jour ce nombre puisse être, par exemple, porté à douze, comme c'est le cas en droit vaudois actuellement.

³⁵ Tribunal administratif du canton de Fribourg, Cour fiscale, 8 octobre 1999, X. c. Service cantonal des contributions, RDAF 2000, p. 476; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 241

³⁶ RS GE D 3 05. 05

Section 3 Escompte et intérêts sur acomptes

Art. 7 Escompte

Le droit genevois actuel ne connaît pas le système de l'escompte tel que prévu par l'article 7 du présent projet de loi, applicable lorsque le contribuable paie la totalité des acomptes facturés avant l'échéance du premier acompte.

Un tel escompte a été maintes fois réclamé par des contribuables genevois dans le passé, auxquels il n'a pas été possible de donner satisfaction, faute de base légale.

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »³⁷, indique que « *quelques cantons accordent un escompte (c.-à-d. un rabais calculé sur le montant total de l'impôt annuel dû) sur les paiements en une seule fois de la totalité de l'impôt annuel dû (ou de la totalité des acomptes) effectués avant une certaine date* ».

Selon les mêmes sources, « les cantons de SZ, GL, SH, AR, SG et AG le font en lieu et place d'un intérêt rémunérateur, alors que le canton de ZG offre aux contribuables la possibilité de profiter d'un escompte en plus d'un intérêt rémunérateur en cas de paiement(s) anticipé(s) ».

Le canton de Genève adopte ainsi la solution en vigueur dans les six cantons mentionnés dans le paragraphe précédent, puisqu'il est précisé, à l'alinéa 2 de l'article 7, que l'escompte exclut, pour le même montant, l'intérêt rémunérateur sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire, étant entendu que le taux de l'escompte fixé, converti sur une base annuelle pour des motifs de comparaison, devrait être supérieur à celui de l'intérêt rémunérateur.

A noter que l'exclusion concerne uniquement le même montant ce qui signifie qu'en cas de montant versé supérieur à celui des acomptes facturés,

³⁷ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

un intérêt rémunérateur est bonifié sur la différence, à partir de l'expiration de la date d'échéance du premier acompte.

En ce qui concerne le taux de l'escompte, précisément, il est prévu qu'il soit fixé annuellement par le Conseil d'Etat, par voie réglementaire (alinéa 3 de l'article 7), en même temps que le taux applicable aux intérêts prévus par le projet de loi (voir à cet égard, l'article 28 du présent projet de loi).

Art. 8 Intérêts rémunérateurs sur acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire

De tels intérêts n'existent pas dans le droit genevois actuel.

Selon les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »³⁸, « à l'exception des cantons de BE et GR, qui n'accordent aucun intérêt rémunérateur ni escompte sur les versements anticipés spontanés, tous les autres cantons octroient en revanche un intérêt (qui est donc calculé pro rata temporis) en cas de paiement avant l'échéance du bordereau provisoire ou des acomptes provisoires (en cas de paiements en plusieurs tranches), soit un escompte en cas de paiement de la totalité de l'impôt dû à titre provisoire avant une certaine date (...) ou encore un intérêt dit compensatoire (...).

*De plus, la moitié des cantons accordent également un intérêt rémunérateur sur les avoirs des contribuables existant encore **après l'échéance** de l'impôt et découlant de paiements volontaires de la part des contribuables (ZH, UR, ZG, FR, SO, BS, BL, SG, TI, VD, VS, GE et JU).*

(...)

Les cantons de BE, LU, SZ, OW, NW, GL, SH, AR, AI, GR, AG, TG et NE n'accordent par contre aucun intérêt rémunérateur sur les avoirs des contribuables découlant de paiements volontaires qui existent après

³⁸ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

*l'échéance, mais la majorité d'entre eux en tiennent compte par le système dit des intérêts compensatoires (...)*³⁹.

L'alinéa 1 de l'article 8 fonde la bonification d'intérêts rémunérateurs non seulement sur les acomptes payés d'avance mais aussi sur les acomptes versés de façon excédentaire.

Les alinéas 2 et 3 indiquent sur quels montants de tels intérêts sont calculés et durant quelle période ils sont bonifiés. A ce sujet, il convient de préciser que les intérêts rémunérateurs courent dès la date du paiement jusqu'à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte concerné et non jusqu'à l'échéance de chaque acompte concerné. Le choix de la date de l'expiration du délai de paiement de chaque acompte concerné a été retenue ici, comme c'est le cas pour les intérêts moratoires (article 9 du présent projet de loi), par souci de simplification pour le calcul des intérêts. A ce propos, le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »⁴⁰, indique que dans les 12 cantons (ZH, UR, NW, ZG, FR, SO, BS, BL, TI, VS, ZG et JU) qui octroient un intérêt rémunérateur sur les paiements anticipés, les modalités d'octroi de cet intérêt sont diverses. Certains bonifient un tel intérêt lors de versements anticipés avant l'échéance ou la date limite de paiement de chaque acompte (TI, VS, ZH, JU et VD), d'autres avant le terme général d'échéance (UR, BS, BL) ou l'expiration du délai de paiement du terme général d'échéance (ZG; SO), d'autres encore en cas de versements anticipés plus de 7 jours avant l'échéance moyenne de la facturation des acomptes (FR) ou encore en cas de paiement anticipé de la 2^{ème} tranche, l'intérêt commençant à courir dans ce dernier cas à partir du 31^{ème} jour après l'échéance du 1^{er} acompte (NW). La solution genevoise prévue dans le présent projet de loi n'est donc pas unique.

Les exemples Nos 1 et 1a, annexés au présent projet de loi illustrent, de façon détaillée, le calcul de tels intérêts, en application des alinéas 2 et 3 de l'article 8.

³⁹ Informations fiscales, op. cit., p. 12

⁴⁰ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

L'alinéa 4 de l'article 8 précise que les versements volontaires et les transferts de crédit sont pris en considération durant toute la période pendant laquelle les intérêts rémunérateurs courent, à partir de la date de leur paiement, respectivement du transfert. Dans le cadre de cet alinéa, sont considérés comme versements volontaires, tous les versements du contribuable faits par celui-ci de son propre gré et qui, contrairement aux acomptes, ne sont pas obligatoires. Lorsque de tels versements ont lieu durant la période qui va de la date d'échéance du premier acompte jusqu'à l'expiration du délai de paiement du dernier acompte, de tels versements se confondent avec des acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire. Dès l'expiration du délai de paiement du dernier acompte, ils deviennent ainsi de réels versements volontaires. De tels versements volontaires s'expliquent, par exemple, par le souci du contribuable de diminuer, voire de stopper le cours des intérêts moratoires sur acomptes ou d'empêcher les intérêts compensatoires de commencer à courir (ou éventuellement d'en réduire le montant). Une telle situation peut se présenter, par exemple, en milieu d'année ou à la fin de l'année, lorsque le contribuable reçoit un bonus ou une gratification non attendue ou qui dépasse ses espérances.

Quant aux transferts de crédit, qui sont des soldes positifs en faveur du contribuable, apparaissant sur un compte du contribuable auprès du département, et qui sont transférés en principe avec l'accord du contribuable sur un autre compte, ils sont traités de la même façon que les versements volontaires.

L'alinéa 5 de l'article 8, à l'instar de l'alinéa 5 de l'article 9, confère au Conseil d'Etat la compétence de fixer les modalités d'application de la présente disposition.

En ce qui concerne le problème de la densité normative de la disposition ici en cause, il est renvoyé à l'exposé des motifs relatif à l'article 9, dont les développements sont applicables ici par analogie étant précisé que les exigences relatives au contenu de la loi sont probablement moindres en matière d'intérêts rémunérateurs qu'en matière d'intérêts moratoires.

Art. 9 Intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie

Ainsi que cela a déjà été souligné, dans le commentaire relatif à l'article 5, le présent projet de loi abandonne la perception de la majoration de 3% prévue à l'article 361, alinéa 3 LCP ainsi qu'à l'article 2, alinéa 3 du règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels⁴¹.

La majoration est remplacée par un intérêt moratoire sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie.

Selon les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »⁴², « dans les cantons de LU, UR, OW, SH, TG et GE, les intérêts moratoires ne concernent que les paiements en retard du bordereau définitif, les cas de rappels d'impôt ou les amendes (il n'y a donc pas d'intérêt de retard sur les acomptes et bordereaux provisoires en raison du système de l'intérêt compensatoire). Il en va de même dans le canton de NW, mais uniquement pour les personnes physiques.

Dans tous les autres cantons, les intérêts de retard concernent tous les paiements effectués en dehors des délais prescrits (donc y compris ceux concernant les acomptes et bordereaux provisoires, comme pour l'IFD)⁴³.

Le Bureau d'information fiscale indique encore que dans la grande majorité des cantons, les intérêts de retard commencent à courir dès l'expiration du délai de paiement. Dans les cantons de BS, BL et NE, cependant, ils commencent à courir dès l'échéance et dans le canton de FR, dès le 8^{ème} jour après l'écoulement du délai de paiement.

Dans les autres cantons examinés, qui connaissent le système de l'intérêt moratoire sur les acomptes ou les tranches, seul le principe de la perception

⁴¹ RS GE D 3 05. 05

⁴² Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

⁴³ Informations fiscales, op. cit., p. 21

d'un tel intérêt est mentionné dans la loi⁴⁴. Les règlements d'application ne sont d'ailleurs pas beaucoup plus explicites. Ainsi, l'article 7, alinéa 2 de l'Arrêté fribourgeois du 13 février 2001 concernant l'échéance et la perception des créances fiscales⁴⁵ a le contenu suivant:

« Après taxation, un intérêt moratoire est facturé sur les acomptes impayés ou payés tardivement, et un intérêt rémunérateur est bonifié en cas de remboursement, selon les conditions fixées par la Direction des finances ».

En revanche, l'article 11 du Règlement vaudois relatif à la perception échelonnée des impôts des personnes physiques du 16 mars 2005⁴⁶ est beaucoup plus explicite. Ainsi:

«¹ Après taxation, un intérêt moratoire au taux fixé par le Conseil d'Etat est calculé sur les tranches impayées, dès la fin du délai de paiement de la tranche jusqu'au décompte final et, sur les tranches payées tardivement, dès la fin du délai de paiement de la tranche jusqu'au paiement.

² Lorsque le montant d'impôt arrêté selon la taxation est inférieur à celui facturé au titre des tranches, l'intérêt moratoire sur les tranches impayées ou payées tardivement n'est calculé que dans les limites du montant des tranches recalculées selon la décision de taxation.

³ Le relevé des intérêts moratoires sur tranches est établi par le décompte final.

La question est controversée quant à savoir quel doit être le contenu de la loi au sens formel en matière d'intérêts moratoires. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il existe un principe de droit non écrit selon lequel le débiteur en demeure pour le paiement de prétentions de droit public doit payer un intérêt moratoire. Il peut toutefois y avoir des exceptions à ce

⁴⁴ Voir par exemple, l'article 206 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1) ou l'article 223 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11).

⁴⁵ RS FR 631.13

⁴⁶ RS VD 642.11.7

principe; ainsi, en matière d'assurances sociales, en particulier, le débiteur en demeure ne doit d'intérêt moratoire que si la loi le prévoit⁴⁷.

Selon une doctrine minoritaire, la loi au sens formel devrait contenir non seulement le principe du prélèvement de l'intérêt moratoire mais aussi son taux et les conditions de son prélèvement⁴⁸.

Le présent projet de loi, en matière d'intérêts moratoires sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie, a un contenu normatif qui va au-delà de celui des autres cantons examinés.

Ainsi, il fixe tout d'abord, à l'alinéa 1 de son article 9, le principe du prélèvement d'un intérêt moratoire. Dans ce contexte, il convient de souligner que le taux de l'intérêt moratoire est fixé par la loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, et son règlement d'application (article 28, du présent projet de loi). D'autre part, en ce qui concerne son calcul, l'intérêt moratoire est fonction de la durée de la demeure. Cela résulte de la nature même de l'intérêt moratoire. Enfin, comme les intérêts compensatoires négatifs commencent à courir à partir du terme général d'échéance (voir à cet égard, l'article 14, alinéa 2), la période maximale au cours de laquelle les intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie sont prélevés s'étend à compter de l'expiration du délai de paiement de chaque acompte concerné, jusqu'au paiement en ce qui concerne les acomptes payés tardivement, voire jusqu'au terme général d'échéance en ce qui concerne les acomptes qui restent impayés en totalité ou en partie (alinéa 3).

L'alinéa 2 de l'article 9 précise sur quels montants l'intérêt moratoire est calculé. Il s'agit de la différence entre les montants facturés au titre d'acomptes et les montants effectivement payés, différence calculée à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte et à la date de chaque paiement, permettant par la même occasion de déterminer le nombre de jours pris en considération pour le calcul de l'intérêt.

⁴⁷ ATF 108 V 13; Blaise Knapp, *op. cit.*, n. 760; Pierre Moor, *Droit administratif*, volume I, *op. cit.*, p. 59; André Grisel, *Traité de droit administratif*, volume II, p. 623

⁴⁸ Ernst Blumenstein/Peter Locher, *op. cit.*, p. 312

L'alinéa 4 de l'article 9, de son côté, stipule que les versements volontaires et les transferts de crédit sont pris en considération durant toute la période mentionnée à l'alinéa 3, à la date du versement volontaire ou du transfert, indiquant par là que ces montants ne sont pas « répartis rétroactivement » sur des acomptes antérieurs, qui sont restés impayés en totalité ou en partie.

En ce qui concerne les notions mêmes de versements volontaires et de transferts de crédit, il est renvoyé à l'exposé des motifs relatif à l'article 8, applicable ici par analogie.

Enfin, les exemples Nos 2 et 2a, annexés au présent projet de loi, illustrent, de façon détaillée, les alinéas 2, 3 et 4 de la présente disposition.

L'alinéa 5 stipule enfin que le Conseil d'Etat fixe les modalités d'application de la présente disposition.

Art. 10 Recalcul des intérêts sur acomptes

Aucune disposition semblable à l'article 10 n'existe dans le droit genevois actuel. En ce qui concerne les autres droits cantonaux examinés, seul le canton de Vaud connaît une disposition analogue, au niveau réglementaire pourtant⁴⁹.

⁴⁹ C'est ainsi que les articles 11, alinéa 2 et 12, alinéa 3, du Règlement relatif à la perception échelonnée des impôts des personnes physiques du 22 novembre 2006 (RS VD 642.11.7) intitulés respectivement « intérêts moratoires sur tranches » et « intérêts rémunérateurs » ont le contenu suivant:

Article 11, alinéa 2

2 Lorsque le montant d'impôt arrêté selon la taxation est inférieur à celui facturé au titre des tranches, l'intérêt moratoire sur les tranches impayées ou payées tardivement n'est calculé que dans les limites du montant des tranches recalculées selon la décision de taxation.

Article 12, alinéa 2

3 Lorsque l'impôt arrêté selon la taxation est inférieur au montant des tranches facturées, un intérêt au taux fixé par le Conseil d'Etat est calculé sur le montant excédentaire, du paiement au terme général d'échéance.

L'article 10 prévoit le recalcul des acomptes facturés en prenant en considération non pas la décision de taxation relative à une année antérieure à l'année fiscale considérée (la dernière décision de taxation, dit l'article 5, alinéa 2) mais bien l'impôt finalement dû selon une décision ou un jugement entrés en force, relatifs à l'année fiscale considérée. C'est dans ce sens qu'il faut comprendre l'expression «selon le nouveau montant de l'impôt», contenue à l'article 10. Le recalcul peut avoir lieu aussi bien lors d'un premier bordereau de taxation concernant l'année fiscale considérée qu'à l'occasion d'une décision ultérieure, soit une décision sur réclamation ou sur recours ou un jugement. Ceux-ci doivent cependant être entrés en force.

Il convient de souligner encore que le recalcul des acomptes facturés n'a lieu que dans le but de recalculer les intérêts en faveur du contribuable. Il n'a bien entendu pas d'effet sur les acomptes payés.

C'est ainsi que le mécanisme de correction contenu dans cette disposition permet, par exemple, de bonifier au contribuable des intérêts rémunérateurs qu'il ne recevrait pas si l'article 10 n'existait pas⁵⁰ ou d'empêcher qu'il ne paie des intérêts moratoires⁵¹.

L'article 10 permet ainsi de réaliser une certaine justice fiscale.

Il sied de relever enfin que le mécanisme de correction de l'article 10 n'est pas applicable lorsque les acomptes facturés et payés sont inférieurs à l'impôt finalement dû. En effet, si tel devait être le cas, le contribuable qui a payé la totalité des acomptes facturés et qui a rempli ainsi ses obligations légales serait pénalisé puisqu'il devrait dans une telle situation payer un intérêt moratoire, ce qui serait inéquitable.

⁵⁰ par exemple, le contribuable a payé CHF 10'000.-- au titres d'acomptes facturés; son bordereau de taxation fait état d'un montant d'impôt à payer de CHF 8'000.--; sans l'article 10, il ne reçoit aucun intérêt rémunérateur puisque ses acomptes payés totalisent le même montant que les acomptes facturés; avec le mécanisme de l'article 10, le contribuable recevra un intérêt rémunérateur qui portera sur le montant de CHF 2'000.--.

⁵¹ Le contribuable n'a, dans l'exemple précité, payé que CHF 8'000.-- au titre d'acomptes alors que les acomptes facturés sont de CHF 10'000.--, sachant que son bordereau de taxation fera état d'un impôt de CHF 8'000.--.

Les exemples Nos 1, 1a et 1b, annexés au présent projet de loi, illustrent le principe du recalcul des acomptes.

Section 4 Décompte intermédiaire

Art. 11 Décompte intermédiaire

Le droit genevois actuel ne contient aucune disposition relative à un décompte intermédiaire.

Dans les autres droits cantonaux examinés (BE, FR, JU, NE, VD et VS), seuls certains d'entre eux ont des dispositions relatives au décompte intermédiaire. Ainsi:

- l'article 177 b de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988⁵² a le contenu suivant:

«¹ Pour les impôts périodiques, un décompte intermédiaire est envoyé au contribuable vers la fin de l'année fiscale ou, lorsque l'année fiscale ne correspond pas à l'année civile, durant l'année au cours de laquelle la période fiscale prend fin"».

² Les voies de droit ne sont pas ouvertes contre le décompte intermédiaire ».

En outre, le Décret relatif à la perception des impôts par acomptes, du 22 décembre 1988⁵³, en son article 5, alinéa 1, dernière phrase, précise que le décompte intermédiaire *« informe notamment le contribuable sur sa situation fiscale provisoire à la fin de l'année fiscale ».*

- de son côté, l'article 230 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000⁵⁴ stipule ce qui suit:

«¹ Il peut être établi un décompte intermédiaire pour les impôts périodiques ordinaires lors de chaque période fiscale.

² Les procédures de réclamation et de recours ne sont pas ouvertes contre le décompte intermédiaire ».

⁵² RS JU 641.11

⁵³ RS JU 641.738

⁵⁴ RS NE 631.0

- enfin, l'article 217a, alinéa 6 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000⁵⁵ indique qu' « *il peut être établi un décompte intermédiaire sur la base d'un calcul provisoire de l'impôt* ». Il est complété par un article 10 du règlement relatif à la perception échelonnée des impôts périodiques des personnes physiques, du 22 novembre 2006⁵⁶ dont le contenu est le suivant:

«¹ Un relevé de compte à caractère purement informatif peut être envoyé au contribuable soumis à la perception échelonnée de l'impôt au début de l'année civile suivant la période fiscale. Ce relevé fait état des tranches facturées pour cette période fiscale et des versements enregistrés au jour de son établissement; il ne contient pas de décompte d'intérêts.

²Un moyen de paiement permettant d'effectuer un versement volontaire en vue du règlement de la différence entre le montant d'impôt qui sera arrêté selon la taxation et celui facturé au titre des tranches lui est joint. »

Par rapport aux droits cantonaux ci-dessus, à l'exception du canton du Jura, le décompte intermédiaire de l'article 11 du présent projet de loi est plus contraignant (un décompte intermédiaire à caractère informatif est établi). Cela se justifie en raison du caractère important du décompte intermédiaire pour le contribuable. En effet, c'est à partir de ce document que celui-ci est à même de faire la différence entre les montants perçus par l'Etat à titre provisoire et l'impôt dû selon sa déclaration d'impôt. C'est donc à partir de ce document que le contribuable est à même de calculer d'éventuels intérêts compensatoires négatifs qu'il aura à payer et de se déterminer quant à d'éventuels versements volontaires à effectuer.

En revanche, tout comme dans les autres droits cantonaux, le décompte intermédiaire n'a qu'un caractère informatif. Il ne peut faire l'objet ni d'une réclamation, ni d'un recours. Cela n'empêchera pas le contribuable qui constate une erreur figurant dans le décompte intermédiaire de la signaler au département lequel procédera d'office aux rectifications requises, si la remarque du contribuable est bien fondée. Les indications figurant d'ailleurs sur le décompte intermédiaire se retrouveront, dans le décompte final. Et, c'est au niveau du décompte final que celles-ci pourront être contestées, par la voie de la réclamation et du recours.

⁵⁵ RS VD 642.11

⁵⁶ REPP; RS VD 642.11.7

L'article 11 précise encore quand le décompte intermédiaire est envoyé au contribuable (alinéa 1) comme c'est le cas dans le canton du Jura. En outre, il détaille le contenu du décompte (alinéa 2), se rapprochant ainsi du droit vaudois.

Enfin, il convient de souligner que le décompte intermédiaire, à l'instar de celui qui existe dans les cantons ci-dessus, ne contient pas de relevé des intérêts rémunérateurs ou moratoires sur les acomptes, à la date du décompte.

Chapitre II Terme général d'échéance et intérêts compensatoires positifs et négatifs

L'échéance d'une créance fiscale se définit comme le moment ou le terme auquel le créancier fiscal peut exiger l'exécution d'une créance fiscale existante et auquel le paiement peut en être exigé du débiteur fiscal⁵⁷. Le terme d'échéance est en principe fixé par la loi fiscale elle-même.

Un délai de paiement est en général ajouté au terme d'échéance, délai durant lequel le contribuable peut s'acquitter de son obligation sans encourir de conséquences, sous forme notamment d'intérêts à payer ou de mesures d'exécution forcée. Ce n'est qu'après l'écoulement de ce délai (date d'exigibilité) que le contribuable est en demeure et que les intérêts moratoires commencent à courir.

L'échéance de la créance fiscale doit être distinguée de sa naissance. Ainsi, la créance d'impôt naît en vertu de la loi, par la réalisation des faits générateurs de l'impôt. En matière d'impôts directs, la créance d'impôt naît dès que les conditions subjectives et objectives de l'impôt sont réunies. La

⁵⁷ Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} édition, p. 315 et ss; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} édition entièrement remaniée, § 25, n. 1 à 5; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, p. 213 et ss.; Philippe Béguin, *La créance d'impôt*, première partie, in *Les procédures en droit fiscal*, OREF, No 82, p. 173 et ss.

décision de taxation, quant à elle, ne fait que constater quelle est la quotité de la créance et constitue une condition de l'exécution forcée.

Il convient de noter encore que l'exigibilité d'une créance d'impôt n'est pas conditionnée par son caractère exécutoire. Un impôt est exigible même lorsque la décision de taxation n'est pas encore entrée en force, respectivement fait l'objet d'une réclamation ou d'un recours. L'exigibilité se rapporte en ces cas non pas au montant de l'impôt indiqué dans le bordereau de taxation, mais bien au montant d'impôt qui entrera en force ultérieurement.

Art. 12 Terme général d'échéance

Alinéas 1 et 2 :

Les alinéas 1 et 2 sont consacrés spécifiquement à la notion de terme général d'échéance.

Ni la LCP, ni le règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001⁵⁸, ni aucune autre loi ou aucun autre règlement cantonal, ne fixent, de façon expresse, de terme général d'échéance pour les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales. Le terme général d'échéance découle néanmoins de façon implicite de l'article 5 du règlement D 3 05. 05 qui fait courir les intérêts financiers à partir du 1^{er} avril qui suit la fin de la période fiscale pour les personnes physiques et du premier jour qui suit la période fiscale pour les personnes morales.

L'article 12 fixe le terme général d'échéance au 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale, en ce qui concerne les personnes physiques et au dernier jour de la période fiscale, en ce qui concerne les personnes morales se rapprochant ainsi très fortement de la situation actuelle.

Dans les autres cantons examinés, dans quatre cas, le terme général d'échéance des impôts périodiques est fixé par le Conseil d'Etat, alors que dans deux cas, soit dans les cantons de Vaud et du Jura, le terme général d'échéance est fixé dans une loi (dans le canton de Vaud, il s'agit de la loi annuelle d'impôt alors que dans le canton du Jura, il s'agit de la loi sur les impôts directs de l'Etat et des communes).

⁵⁸ RS D 3 05. 05

Le terme général d'échéance est un élément essentiel, le pilier central du système de la perception échelonnée des impôts périodiques; c'est notamment à ce moment que l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales sont échus. C'est également au terme général d'échéance que la différence entre les montants perçus à titre provisoire et l'impôt dû selon le bordereau de taxation produit des intérêts compensatoires positifs ou négatifs.

Enfin, il est à remarquer que le terme général d'échéance ne saurait en principe être changé facilement au cours du temps (ce qui justifierait alors une délégation de compétence en faveur du Conseil d'Etat).

Pour toutes les raisons qui viennent d'être exposées, il se justifie de fixer le terme général d'échéance dans la LPerc et non dans un règlement du Conseil d'Etat.

Le terme général d'échéance trouve son fondement ou sa justification dans le système même de l'imposition postnumerando. Dans celui-ci, en effet, la taxation afférente à une année fiscale n'intervient qu'au cours de l'année qui suit. Bien plus, le bordereau de taxation et le décompte final, qui clôturent la procédure de taxation, ne peuvent pas être notifiés à tous les contribuables en même temps, ne serait-ce que parce que les contribuables eux-mêmes, personnes physiques comprenant des indépendants et personnes morales ne déposent pas tous leur déclaration d'impôt auprès de l'administration en même temps. Dans ce contexte, l'on rappellera que des prolongations de délai sont fréquemment accordées par l'administration. De son côté, l'administration, de par ses effectifs, n'est pas en mesure d'examiner simultanément, dans le cadre de la procédure de taxation, toutes les déclarations d'impôts en sa possession.

Pour des motifs d'égalité de traitement, ce système rend nécessaire la détermination d'un terme général d'échéance accompagné d'un système d'intérêts compensatoires positifs et négatifs. Ce terme a pour but d'arrêter une date à laquelle l'impôt découlant de la taxation est dû, même si, à cette date, il n'est ni déterminé, ni facturé. A ce terme général d'échéance, le même pour tous, à l'intérieur de chacune des catégories, personnes physiques et personnes morales, sera donc échue la différence entre les montants perçus à

titre provisoire, sous forme notamment d'acomptes, et l'impôt dû selon le bordereau de taxation.

En ce qui concerne les personnes physiques, le terme général d'échéance aurait pu être fixé à la fin de l'année fiscale puisque la créance d'impôt existe déjà à ce moment-là. Toutefois, ce n'est que lorsque le contribuable remplit sa déclaration d'impôt, au début de l'année qui suit l'année fiscale, qu'il est en mesure de connaître précisément les revenus qu'il a réalisés durant l'année fiscale et qu'il peut déterminer le montant de l'impôt dû. La fixation d'un terme général d'échéance après la fin de la période fiscale se justifie ainsi. Elle permet aussi au contribuable d'augmenter, le cas échéant, les acomptes déjà payés par un ou plusieurs versements volontaires subséquents, de façon à éviter ou réduire le paiement d'intérêts compensatoires négatifs.

Alinéa 3 :

L'alinéa 3 consacre le principe énoncé ci-dessus selon lequel un impôt est exigible même lorsqu'aucune décision de taxation n'a été notifiée au contribuable. On retrouve une disposition semblable dans les autres droits cantonaux.

Alinéa 4 :

L'alinéa 4 consacre un certain nombre de termes d'échéance qualifiés de « spéciaux ».

La LCP ne contient pas de disposition analogue au présent alinéa.

L'alinéa 4 a un contenu identique à l'alinéa 4 de l'article 161 LIFD, sauf en ce qui concerne les lettres d) et f) où, dans le présent projet de loi, le prononcé de la faillite remplace l'ouverture de la faillite et où la lettre f) concerne un impôt typiquement cantonal.

Une disposition semblable à l'alinéa 4 se trouve d'ailleurs dans les autres droits cantonaux examinés⁵⁹.

⁵⁹ Ainsi:

- l'article 232, alinéa 2 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);

Cette disposition concerne l'exigibilité de toutes les créances d'impôts aussi bien celles qui résultent des impôts périodiques que celles issues des impôts non périodiques. Telle est la raison pour laquelle, en ce qui concerne les autres impôts, l'article 23, alinéa 3 réserve le présent alinéa.

En ce qui concerne la lettre f) de l'alinéa 4 de l'article 12, elle a été introduite parce que le terme général d'échéance, fixé au 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale, pose un réel problème lorsqu'il s'agit de produire l'impôt immobilier complémentaire dans le cadre de la réalisation d'un immeuble intervenant entre le 1^{er} janvier et le 31 mars de l'année qui suit l'année fiscale. En effet, en pareil cas, l'impôt immobilier complémentaire ne serait pas exigible, ce qui aurait pour conséquence que cette dette devrait être déléguée à l'adjudicataire en cas de réalisation forcée⁶⁰, ou qu'il faille introduire une poursuite en réalisation de gage ayant comme tiers propriétaire l'acquéreur⁶¹, avec tous les inconvénients pratiques que cela comporte. En outre, cela n'apparaît conforme au droit, ou à tout le moins à la volonté du législateur, qui a fait du propriétaire de l'immeuble au 31 décembre le débiteur de l'impôt.

- l'article 201, alinéa 3 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)

- l'article 178, alinéa 4 de la loi jurassienne d'impôt du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);

- l'article 224, alinéa 5 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);

- les articles 218, alinéa 5 et 221, alinéa 4 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);

- l'article 161, alinéa 4 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

⁶⁰ Voir à ce sujet les articles 135 al. 1 LP et 45 al. 1 let. a ORFI

⁶¹ En effet, il ne serait pas possible de réclamer l'impôt cantonal et communal pour l'année précédant directement la vente, au notaire, et, dans l'hypothèse où le vendeur ne paierait pas son bordereau relatif à cette année, il n'y aurait pas d'autre possibilité pour s'en prendre à l'immeuble.

Art. 13 Intérêts compensatoires positifs sur montants excédentaires

A l'heure actuelle, les articles 4 et 6 du Règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001⁶², prévoient qu'un intérêt rémunérateur est bonifié si le total des acomptes provisionnels versés par le contribuable dépasse le montant de l'impôt définitif. L'intérêt court dès le premier jour qui suit la période fiscale.

Selon les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé «La procédure de perception en matière d'impôts directs»⁶³, «une majorité de cantons connaît l'institution de l'intérêt compensatoire positif, en cas de trop-perçu, c'est-à-dire lorsque les tranches facturées sont trop hautes par rapport à l'impôt finalement dû selon le bordereau définitif, lequel est supérieur au total des acomptes versés à titre provisoire ».

Tant les taux que les modalités d'application des intérêts compensatoires peuvent varier dans les seize cantons qui les possèdent : LU, UR, OW, GL, ZG, FR, SH, AR, AI, SG, TG, VD, NE, GE et JU; ainsi que NW mais uniquement pour les personnes physiques.

Moyennant un intérêt compensatoire positif ou négatif, il est possible de s'acquitter de son bordereau provisoire avant ou après le terme général d'échéance (= système dit du compte courant) : LU (...), UR (...), OW (...).

Un intérêt compensatoire positif ou négatif est calculé entre les dates d'échéance de chaque acompte provisoire et celle du remboursement du trop-perçu ou de paiement du solde effectivement dû sur la base du décompte final: GL (...), AR (...), AI (...), SG (...) ainsi que NW (...) mais uniquement pour les personnes physiques.

Un intérêt compensatoire positif ou négatif est calculé à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du décompte final, sur la différence entre le total de l'impôt facturé et payé au titre des acomptes

⁶² RS GE D 3 05. 05

⁶³ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

provisoires et l'impôt effectivement dû selon la taxation: TG (...) et JU (...)»⁶⁴ et VD (pour les personnes physiques; en ce qui concerne les personnes morales, l'intérêt court dès l'expiration de délai de paiement de la dernière tranche).

L'article 13 du présent projet de loi reprend le système en vigueur dans les cantons de TG, du JU et de VD (en ce qui concerne les personnes physiques).

C'est ainsi que des intérêts compensatoires positifs sont calculés, à compter du terme général d'échéance, sur les montants perçus à titre provisoire, soit les acomptes, les versements volontaires et les transferts de crédit, qui excèdent l'impôt fixé dans le bordereau de taxation (alinéa 1).

En outre, les intérêts compensatoires positifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la notification du décompte final (alinéa 2). C'est sur ce point que les intérêts compensatoires de l'article 13 du présent projet de loi se distinguent du système genevois actuel lequel prévoit des intérêts rémunérateurs qui commencent à courir dès le premier jour qui suit la période fiscale.

En ce qui concerne les montants pris en considération, postérieurement au terme général d'échéance, soit les versements volontaires et les transferts de crédit, et la façon dont il sont pris en compte au cours de la période considérée, l'article 13, alinéa 3 s'aligne sur les cantons qui ont un intérêt compensatoire positif⁶⁵ ainsi que sur la pratique genevoise actuelle.

Pour ce qui est de la situation au niveau des cantons, rappelons que le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé "La procédure de perception en matière d'impôts directs"⁶⁶ précise que « *la moitié des cantons accordent (...) un intérêt rémunérateur sur les avoirs des contribuables existant encore*

⁶⁴ Informations fiscales, op. cit., p. 17 et 18.

⁶⁵ En ce qui concerne la notion même de versement volontaire et de transfert de crédit, voir l'exposé des motifs relatif à l'article 8 du présent projet de loi, dont les développements sont applicables par analogie.

⁶⁶ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

après l'échéance de l'impôt et découlant de paiements volontaires de la part des contribuables (ZH,UR,ZG,FR,SO,BS,BL,SG,TI,VD,VS,GE et ZH) »⁶⁷.

En revanche, « les cantons de BE, LU, SZ, OW, NW, GL, SH, AR, AI, GR, AG, TG et NE n'accordent aucun intérêt rémunérateur sur les avoirs des contribuables découlant de paiements volontaires qui existent après l'échéance, mais la majorité d'entre eux en tiennent compte par le système dit des intérêts compensatoires⁶⁸.

Il convient encore de souligner que, dans le présent projet de loi, avant le terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire, qui excèdent les acomptes facturés, produisent un intérêt rémunérateur (voir à cet égard, l'article 8).

Les exemples Nos 1 et 1a, annexés au présent projet de loi, illustrent le calcul des intérêts compensatoires positifs, tels qu'ils sont prévus par la présente disposition.

Art. 14 Intérêts compensatoires négatifs sur montants insuffisants

Les intérêts compensatoires négatifs du présent projet de loi correspondent aux intérêts financiers que nous connaissons, dans notre droit actuel.

Les intérêts financiers ont actuellement pour base légale l'article 361, alinéa 4 LCP. L'article 361, alinéa 4 LCP est complété par les articles 3 et 5 du règlement transitoire relatif à la perception des acomptes provisionnels, du 28 novembre 2001⁶⁹. Selon le droit actuel, les intérêts financiers sont perçus sur la différence entre le montant des acomptes provisionnels versés inférieur à l'impôt échu; l'intérêt court dès le premier avril qui suit la période fiscale, en ce qui concerne les personnes physiques et dès le premier jour qui suit la période fiscale, en ce qui concerne les personnes morales.

Par rapport à la réglementation actuelle, l'article 14 introduit les précisions suivantes:

⁶⁷ Informations fiscales, op. cit., p. 12

⁶⁸ Informations fiscales, op. cit., p. 12

⁶⁹ RS GE D 3 05. 05

1. l'alinéa 1 indique que c'est au terme général d'échéance que la différence est prise en considération. En effet, conformément à l'article 12, alinéas 1 et 2, les impôts périodiques sont échus, respectivement le 31 mars de l'année civile qui suit la période fiscale (personnes physiques) et le dernier jour de la période fiscale (personnes morales). Cette différence ne sera connue cependant, de façon précise, que lors de la notification du bordereau de taxation et du décompte final;
2. l'alinéa 2 précise que les intérêts compensatoires négatifs courent jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final;
3. l'alinéa 3 ajoute que la différence, telle que déterminée au terme général d'échéance, est rectifiée si, postérieurement, le contribuable fait des versements volontaires ou si des transferts de crédits⁷⁰ sont opérés en sa faveur; c'est ainsi que les intérêts compensatoires négatifs peuvent, jusqu'à la date de notification du décompte final, diminuer, disparaître, voire être remplacés par des intérêts compensatoires positifs, durant un certain laps de temps, à l'intérieur de la période qui va du terme général d'échéance jusqu'à la date de la notification du décompte final.

Selon les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »⁷¹, une majorité de cantons connaît un système particulier qui est celui des intérêts compensatoires positifs et négatifs. Les intérêts compensatoires positifs (en faveur du contribuable) existent « en cas de trop perçu, c'est-à-dire lorsque les tranches facturées se révèlent trop hautes par rapport à l'impôt finalement dû selon le bordereau définitif lequel est inférieur au total des acomptes versés à titre provisoire »⁷². Quant aux intérêts compensatoires négatifs (intérêts en faveur de l'Etat), ils sont perçus « lorsqu'un solde est encore dû, c'est-à-dire si les tranches facturées se révèlent insuffisantes pour couvrir le montant de l'impôt finalement dû selon le bordereau définitif, lequel est supérieur au total des acomptes versés à titre provisoire »⁷³. En règle générale, les intérêts compensatoires négatifs courent

⁷⁰ En ce qui concerne la notion même de versement volontaire et de transfert de crédit, voir l'exposé des motifs relatif à l'article 8, dont les développements sont applicables par analogie dans le cadre de la présente disposition.

⁷¹ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

⁷² Informations fiscales, op. cit, p. 17

⁷³ Informations fiscales, op. cit. p. 17

à partir du terme général d'échéance tandis que les intérêts compensatoires positifs courent soit à partir du terme général d'échéance, soit à compter du versement; tantôt, les taux d'intérêts sont identiques tantôt ils diffèrent selon qu'il s'agit d'intérêts négatifs ou positifs. Deux cantons, soit ceux de ZG et FR, ne connaissent que l'intérêt compensatoire négatif. Quant aux cantons de ZH, BE, SZ, SO, BS, BL, GR, AG et TI, ils ne connaissent pas le système des intérêts compensatoires⁷⁴.

Les intérêts compensatoires négatifs de l'article 14 du présent projet de loi correspondent à l'intérêt compensatoire négatif des cantons précités.

Les intérêts compensatoires négatifs ou intérêts financiers (selon notre droit actuel) reposent sur des considérations économiques. Ils ont pour fonction de garantir l'égalité de traitement entre contribuables.

C'est ainsi qu'« ils représentent la contrepartie pour le fait que le contribuable peut disposer plus longtemps des montants qu'il doit affecter au paiement de ce qu'il doit à l'Etat, ce qui lui permet de les faire fructifier à son profit pendant un laps de temps d'autant plus long que le paiement interviendra plus tard.

C'est pourquoi le point de départ des intérêts est fixé à un moment déterminé de façon objective, pour tous les contribuables de la même manière, et ne dépend pas de longueurs qui peuvent intervenir, provoquée ou non, dans la procédure de taxation ou dans les procédures ultérieures de contrôle ou de recours éventuelles, et qui retardent d'autant le moment où le bordereau peut être établi ou entrer en force »⁷⁵.

De même, pour la doctrine, « (...) grâce à l'intérêt compensatoire, on supprime l'avantage économique que le contribuable peut tirer du fait que son acompte sur l'impôt s'est avéré plus bas que sa dette d'impôt ».

L'intérêt compensatoire n'a nullement un caractère pénal; il repose bien plus sur des considérations économiques et a la fonction de garantir l'égalité de tous les contribuables. L'intérêt compensatoire ne doit pas non plus être confondu avec l'intérêt moratoire qui est perçu lorsqu'un montant facturé

⁷⁴ Informations fiscales, op. cit., p. 17

⁷⁵ Mémorial des séances du Grand Conseil, séance du 4 juin 1992 (nuit), volume III, p. 3154.

n'est pas payé. Ni le retard ni la faute personnelle du débiteur ne constituent des conditions du devoir de l'intérêt compensatoire.

(...) Une égalité économique de tous les contribuables est réalisée, dans la mesure où l'intérêt compensatoire est généralement perçu à partir d'un terme général d'échéance fixe (...)»⁷⁶.

Il est intéressant de noter encore que dans un arrêt W. contre Conseil d'Etat du canton de Genève, du 3 août 2000⁷⁷, le Tribunal fédéral examinant sous l'angle restreint de l'arbitraire, une décision du Conseil d'Etat genevois du 22 décembre 1999, a jugé que le canton pouvait prélever des intérêts financiers également dans le cas où le contribuable (il s'agissait d'une personne morale) n'était pas tenu de payer des acomptes provisionnels. Cette décision se justifie par la nature de ces intérêts qui n'ont pas un caractère punitif mais visent la compensation que représente la possession par le contribuable d'un montant finalement dû, pendant une certaine période. Le Tribunal fédéral s'exprime ainsi:

« L'intérêt financier ne court que dès le jour suivant la fin de la période fiscale et n'est perçu que sur le solde d'impôt restant à verser à cette date, sous déduction des acomptes provisionnels. Contrairement à ce que semble soutenir la recourante, il n'a nullement pour effet de pénaliser le contribuable qui n'a pas versé d'acomptes ou qui s'en est acquitté avec retard. Ainsi que le relève l'Administration fiscale cantonale dans ses observations, l'intérêt financier – de nature compensatoire – permet au contraire d'établir l'égalité entre les sociétés qui, effectuant leur premier exercice commercial, ne sont pas tenues de verser des acomptes provisionnels et conservent ainsi la pleine disponibilité de leurs avoirs, et celles qui, accomplissant un exercice ultérieur, doivent acquitter des acomptes non rémunérés pour la période courant entre le versement et la fin de la période fiscale. La dispense du paiement d'acomptes provisionnels ne signifie pas que la recourante serait, comme elle semble le croire, exempte de toute obligation financière jusqu'à la réception d'un bordereau d'impôt. En outre, l'intérêt financier tend à mettre sur un même pied les sociétés qui, après la fin de la période fiscale, se voient notifier leur bordereau à brève

⁷⁶ Markus Reich, Imposition postnumerando des personnes physiques, Rapport du groupe de travail établi par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, 1993, p. 160

⁷⁷ Arrêt non publié, p. 7-8

échéance, avec celles pour lesquelles l'administration n'est à même de notifier le bordereau que de nombreux mois après la fin de l'exercice commercial, ce qui permet à ces dernières de bénéficier plus longtemps de leurs avoirs ».

Les exemples Nos 2 et 2a, annexés au présent projet de loi, illustrent le calcul des intérêts compensatoires négatifs, tels qu'ils sont prévus par la présente disposition.

Art. 15 Recalcul des intérêts compensatoires positifs ou négatifs

Une disposition semblable à l'article 15 n'existe ni dans les autres droits cantonaux, ni dans la LCP.

L'article 15 prévoit le recalcul de l'intérêt compensatoire positif ou négatif. Contrairement à ce qui se passe en cas de recalcul des acomptes (article 10 du présent projet de loi), le recalcul des intérêts compensatoires positifs ou négatifs n'a pas lieu lors du premier bordereau de taxation concernant l'année fiscale considérée mais bien lorsque suite à une réclamation et un recours, le montant d'impôt contesté est confirmé ou qu'un nouveau montant de l'impôt résulte de la décision sur réclamation, de la décision sur recours ou du jugement entrés en force. Dans cette situation, les intérêts compensatoires, aussi bien positifs que négatifs, sont donc recalculés. Il en résultera d'ailleurs, dans tous les cas, un décompte final rectificatif (alinéa 2), mais pas forcément un nouveau bordereau de taxation (dans le cas d'un montant d'impôt confirmé, un bordereau de taxation rectificatif n'est pas notifié).

Le recalcul des intérêts compensatoires aussi bien positifs que négatifs se justifie par le fait que ceux-ci sont calculés sur la différence qui existe au terme général d'échéance entre les montants perçus à titre provisoire et l'impôt fixé dans le bordereau de taxation. Si donc ce montant d'impôt change, suite à une décision ou un jugement ayant un effet dévolutif, la différence va aussi changer, donc également les intérêts compensatoires positifs ou négatifs.

Enfin, rappelons que les intérêts compensatoires positifs et négatifs ont pour fondement des raisons économiques et l'égalité de traitement entre les

contribuables, motifs qui valent également en cas de recalcul des intérêts compensatoires aussi bien positifs que négatifs.

Les exemples Nos 1b et 2b, annexés au présent projet de loi, illustrent le principe du recalcul des intérêts compensatoires positifs et négatifs prévus par la présente disposition.

Chapitre II Perception définitive

Section 1 Base de la perception

Art. 16 Base de la perception

On ne retrouve pas de disposition semblable à l'article 16 dans le droit fédéral ou les autres droits cantonaux.

L'alinéa 1 de l'article 16 indique clairement que la base de la perception des impôts périodiques est constituée par le bordereau de taxation et le décompte final. Bien plus, il précise que le bordereau de taxation et le décompte final constituent la décision de taxation.

L'alinéa 3 stipule d'ailleurs sans ambiguïté que, en matière de réclamation et de recours, le bordereau de taxation et le décompte final sont soumis aux mêmes règles. Il règle par là même une situation actuelle peu claire laquelle a fait l'objet d'ailleurs de trois arrêts du Tribunal administratif dans lesquels celui-ci a déclaré irrecevable un recours interjeté en matière d'intérêts rémunérateurs, respectivement financiers, et a transmis la cause pour raison de compétence à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.⁷⁸ Dans ces deux arrêts, le Tribunal administratif a estimé que les intérêts dont il était question ici devaient être considérés comme faisant partie des impôts.

⁷⁸ ATA du 26 novembre 2002, dans la cause C. S.A. contre Administration fiscale cantonale; ATA du 27 janvier 2004, dans la cause B. S.A. contre Administration fiscale cantonale; ATA du 27 janvier 2004, dans la cause L., succursale de Genève, contre Administration fiscale cantonale.

L'alinéa 2 précise le contenu minimum de la décision de taxation et du décompte final et tient compte à cet égard de la spécificité des impôts périodiques. Ici aussi, comme dans le cas de l'article 22, s'agissant des autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais, l'exigence d'un contenu minimum du bordereau de taxation et du décompte final doit permettre au contribuable de se déterminer en toute connaissance de cause au sujet des éléments les plus importants de la décision de taxation qui lui a été notifiée.

Pour le surplus, en ce qui concerne l'échéance et le délai de paiement, les voies de droit et les délais y relatifs, il est renvoyé à l'exposé des motifs relatif à l'article 22.

Section 2 Décompte final et intérêts rémunérateurs et moratoires

Art. 17 Contenu

Le droit genevois actuel ne connaît pas de décompte final. Le décompte final existe pourtant dans la pratique, sous la forme d'un relevé de compte que le contribuable reçoit en même temps que son bordereau de taxation.

Dans les autres droits cantonaux examinés (BE, FR, JU, NE, VD et VS), tous, à l'exception du canton de Berne connaissent, au niveau de la loi⁷⁹, l'institution du décompte final.

⁷⁹ Il s'agit des dispositions suivantes:

- l'article 205 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);
- l'article 177 c de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
- l'article 231 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- les articles 217a et 220, alinéa 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
- l'article 164a de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

Le contenu de l'article 17 correspond aux dispositions légales des autres droits cantonaux examinés; il convient de souligner toutefois que les alinéas 2 et 3 sont un peu plus détaillés en ce qu'il énumèrent de façon précise les différentes composantes du décompte final⁸⁰. L'on rappellera à cet égard que les montants perçus à titre provisoire sont énumérés à l'article 11, alinéa 2. Il s'agit des acomptes payés par le contribuable, des versements volontaires qu'il a effectués et des transferts de crédit opérés par le département.

Le solde du décompte final en faveur du contribuable ou en faveur de l'Etat (alinéa 4) inclut bien évidemment le montant des impôts figurant sur le bordereau de taxation notifié au contribuable, ce que précise d'ailleurs l'alinéa 2 de cette disposition, de même que les imputations diverses et les frais qui figurent également sur le bordereau de taxation. Cela est d'autant plus vrai que, ainsi que l'indique la deuxième phrase de l'alinéa 2, les montants perçus à titre provisoire jusqu'à la date de notification du décompte sont imputés sur l'impôt dû selon le bordereau de taxation.

Le décompte final contient d'ailleurs aussi un relevé de tous les intérêts perçus ou bonifiés en vertu de la présente loi et mentionne l'escompte accordé (alinéa 3), de même que d'éventuels frais de perception.

A noter encore que les éléments figurant sur le décompte final peuvent être contestés au même titre que le bordereau de taxation. En effet, ainsi que l'indique l'article 16, alinéa 1, le décompte final fait partie intégrante de la

⁸⁰ A titre d'exemple, l'article 231 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0) a le contenu suivant:

¹ *Un décompte final est établi pour chaque période fiscale sur la base de la taxation définitive. Il peut être joint à la notification de la taxation.*

² *Les paiements opérés jusque-là sont imputés sur l'impôt dû selon la décision de taxation.*

³ *Le décompte final tient compte des versements effectués et des intérêts.*

⁴ *Le contribuable doit s'acquitter du montant encore dû dans un délai de trente jours à compter de l'expédition du décompte final.*

⁵ *Si les montants perçus à titre provisoire sont insuffisants, la différence est exigée; celle-ci est soumise à un intérêt compensatoire.*

⁶ *Le montant payé en trop est restitué avec un intérêt rémunérateur.*

décision de taxation. En outre, l'article 16, alinéa 3 précise que la réclamation et le recours contre le décompte final sont régis par les articles 39 et suivants de la LPFisc. C'est ainsi, en particulier, que tous les montants d'intérêts figurant sur le décompte final peuvent être contestés par la voie de la réclamation devant les autorités fiscales, tout d'abord, puis du recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts et devant le Tribunal administratif.

Art. 18 Echéance, délai de paiement et de remboursement

Alinéa 1 :

Cette disposition, qui n'a pas d'équivalent dans notre droit actuel, est présente dans les autres droits cantonaux examinés, de façon expresse ou implicite.

Le décompte final ne peut pas être échu au terme général d'échéance puisqu'il est notifié au contribuable postérieurement à celui-ci, à la fin des travaux de taxation, qui commencent précisément à partir du terme général d'échéance, et qu'il contient, notamment, un décompte des intérêts compensatoires positifs et négatifs qui courent dès le terme général d'échéance, jusqu'à la date du décompte final. Le solde du décompte final est donc échu à la date de notification de celui-ci, ainsi que l'indique le texte clair de la disposition.

L'exigibilité à la date de notification de la décision de taxation plutôt qu'à la date à laquelle celle-ci est entrée en force, est fréquente en droit fiscal. On la retrouve aussi bien au niveau fédéral, en matière d'impôt fédéral direct, que dans les droits cantonaux relatifs notamment aux impôts directs. Elle se justifie par le fait qu'à la date de l'exigibilité, ou à l'expiration du délai de paiement qui y est lié dans le cas où un tel délai de paiement est accordé, les intérêts moratoires commencent à courir. Or, si ceux-ci devaient commencer à courir seulement lorsqu'une décision de taxation devient exécutoire, cela favoriserait le contribuable qui fait réclamation ou recours⁸¹.

La présente disposition, ainsi que bon nombre d'autres, dans le présent projet de loi, fait référence à la notion de notification. Notifier une décision signifie la communiquer à son destinataire. Lorsque la forme est écrite, la décision doit parvenir à la connaissance du contribuable de telle manière qu'il soit mis

⁸¹ Demeure réservé le cas spécial des intérêts moratoires relatifs à des amendes (voir à ce sujet l'exposé des motifs relatif à l'article 27, alinéa 2).

dans la situation où il ne dépend plus que de lui ou de son représentant d'en prendre connaissance. La communication a lieu à son domicile ou son lieu de séjour. La preuve de la notification incombe à l'autorité. Une décision est réputée notifiée à la date où son destinataire la reçoit de fait où à laquelle il est réputé en avoir pris connaissance. Il suffit que la communication soit entrée dans sa sphère de puissance.

Bien que cela ne soit pas précisé par l'alinéa 1 de l'article 18, la notification du décompte final a lieu par écrit. L'article 19, alinéa 1 de la LPFisc applicable à la perception en vertu de l'article 2, alinéa 2 du présent projet de loi prescrit en effet la forme écrite pour les décisions de taxation; et le décompte final, ainsi que l'indique l'article 16, alinéa 1 du présent projet, fait partie intégrante de la décision de taxation⁸².

Alinéa 2 :

Délai de paiement:

L'article 363 LCP stipule que « *les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance* ». La LCP en revanche ne nomme pas expressément le décompte final.

Les droits cantonaux examinés contiennent tous une disposition semblable à l'alinéa 2 de l'article 18, en ce qui concerne le délai de paiement du décompte final⁸³.

⁸² Pierre Moor, Droit administratif, volume II, deuxième édition, mise à jour et augmentée, p. 302-303; Blaise Knapp, op. cit., n. 699 à 706; Ulrich Häfelin/Georg Müller, op. cit., n. 886.

⁸³ Ainsi:

- l'article 236 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 205, alinéa 6 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)
- l'article 180, alinéas 2 et 3 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
- l'article 232, de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- l'article 222 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);

La fixation du délai de 30 jours dans la loi se justifie parce qu'il s'agit d'un élément important pour le contribuable, qui ne doit pas pouvoir être facilement modifié, parce qu'il correspond à un principe général.

En effet, ainsi que cela a déjà été souligné⁸⁴, le délai de 30 jours se justifie, de façon toute générale, par le principe selon lequel « une mesure de contrainte ne peut être prise qu'après qu'un délai suffisant ait été accordé pour l'exécution »⁸⁵.

Dans la mesure où l'article 18, alinéa 2 fixe le délai de paiement du décompte final, il est plus précis que le droit genevois actuel.

Délai de remboursement:

Ni la LCP, ni la LIFD, ni les autres droits cantonaux ne fixent de délai de remboursement en cas de solde du décompte final en faveur du contribuable, comme le fait l'article 18, alinéa 2. Il s'agit d'un délai imparti au département. Il s'agit là d'une clarification de la situation favorable au contribuable.

Alinéas 3 à 5 :

Ces alinéas n'ont pas d'équivalent dans la LIFD ou les autres droits cantonaux examinés, ni dans la LCP.

L'alinéa 3 rappelle le contenu de l'article 40, alinéa 2 LPFisc lequel s'applique par analogie en cas de montants à rembourser au contribuable (alinéa 4; il s'agit du solde du décompte final en faveur du contribuable).

L'alinéa 5 précise, aussi bien lorsque le montant contesté est confirmé que lors de montants supplémentaires à rembourser par l'Etat ou à payer par le contribuable, que le délai de remboursement ou de paiement est de 30 jours à

- l'article 163, alinéa 1 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

⁸⁴ Voir à cet égard l'exposé des motifs relatif à l'article 6, alinéa 2, où il est question d'un délai d'un mois plutôt que de 30 jours, ce qui ne change rien au niveau des présents développements.

⁸⁵ Tribunal administratif du canton de Fribourg, Cour fiscale, 8 octobre 1999, X. c. Service cantonal des contributions, RDAF 2000, p. 476; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 241

compter de la notification du décompte final rectificatif, favorisant ainsi une pratique uniforme au sein de l'administration.

Art. 19 Intérêts rémunérateurs sur le solde du décompte final en faveur du contribuable

Il n'y a pas de disposition équivalente à l'article 19 du présent projet de loi dans le droit genevois actuel.

Par contre, l'on rencontre une disposition semblable dans tous les autres droits cantonaux examinés, sauf en ce qui concerne la précision « jusqu'à la date du remboursement ». La terminologie utilisée est d'ailleurs différente d'un canton à l'autre. De même en est-il des taux. Ainsi, selon les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »⁸⁶, « *bien que seuls quelques-uns d'entre eux utilisent l'expression « intérêts sur montants à rembourser » ou « intérêts de remboursement », la plupart des cantons rémunèrent également les montants d'impôts qui ont été « involontairement » payés en trop (le plus souvent sur la base d'une taxation provisoire) et cela avec des taux d'intérêt qui correspondent soit – à l'instar de la Confédération – au taux normal de l'intérêt de retard, soit au taux normal de l'intérêt rémunérateur, soit encore au moyen d'un taux particulier, celui des intérêts compensatoires*⁸⁷.

Dans le cadre du présent projet de loi, de tels intérêts commencent à courir 30 jours après la notification du décompte final (article 19 qui renvoie à l'article 18, alinéa 2); bien que cela ne soit pas précisé par la présente disposition, celle-ci s'applique bien évidemment également dans le cas d'un décompte final rectificatif.

⁸⁶ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

⁸⁷ Informations fiscales, op. cit., p. 15

L'on notera encore que le solde du décompte final n'est pas égal aux montants excédentaires qui eux portent intérêts compensatoires positifs, conformément à l'article 13.

Art. 20 Intérêts moratoires sur le solde du décompte final en faveur de l'Etat

Aucune disposition dans le droit genevois actuel ne correspond à l'article 20.

On retrouve une disposition semblable dans la majorité des législations des cantons examinés⁸⁸.

Au surplus, l'intérêt moratoire sur le solde du décompte final ne présente pas de particularité par rapport à l'intérêt moratoire dû en matière d'impôts non périodiques.

⁸⁸ Tel est le cas en particulier de:

- l'article 237, alinéa 1 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11) qui stipule que *« dès le trente et unième jour suivant l'échéance, un intérêt moratoire est dû sur les montants non acquittés ou acquittés tardivement »*;

- l'article 205, alinéa 5 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1) qui stipule que *« si le solde fixé dans le décompte final n'est pas acquitté au plus tard le trentième jour qui suit son échéance, il porte intérêts moratoires »*;

- des alinéas 1 et 1bis de l'article 181 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11) qui indiquent que les impôts périodiques ordinaires dus sur la base du décompte final portent intérêt s'ils ne sont pas payés dans le délai de paiement du décompte final;

- l'article 235, de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0) qui stipule que *« Les impôts périodiques ordinaires dus sur la base du décompte final portent intérêt s'ils ne sont pas payés dans un délai de trente jours »*;

- l'article 217 a de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11) qui précise que, lorsque les montants perçus à titre provisoire sont insuffisants, la différence est exigée et qu'elle porte intérêt si elle n'est pas acquittée dans les trente jours qui suivent la notification du décompte final.

En outre, ici aussi, comme dans le cadre de l'article 19, l'article 20 en ce qu'il fait référence à l'article 18, alinéa 2, signifie que les intérêts moratoires commencent à courir à l'expiration du délai de 30 jours à compter de la notification du décompte final, respectivement du décompte final rectificatif; ils courent jusqu'à la date du paiement, ainsi que le précise l'article 20.

L'article 20 du présent projet de loi est, sur les points qui viennent d'être exposés, nettement plus précis que la LCP et clarifie ainsi une situation pratique qui, jusqu'ici, n'était pas apparente au niveau de la loi.

Titre III Perception des autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais

Chapitre I Principes

Art. 21 Bases de la perception

L'article 21 stipule que les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont perçus sur la base d'une décision de taxation ou d'un prononcé.

La LCP actuelle ne contient pas de disposition exactement semblable à l'article 21. L'on y parle tantôt de décision de taxation (voir par exemple l'article 360, alinéa 1 LCP), tantôt de bordereau de perception (voir par exemple, l'article 362, alinéa 1 LCP).

De son côté, l'article 36, alinéa 2 LPFisc prévoit que la taxation est notifiée au contribuable « *par une décision de taxation qui fixe les éléments imposables, les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pour laquelle l'impôt est prélevé* ».

Dans les droits cantonaux examinés, autres que le droit genevois, les cantons du Jura, de Neuchâtel et de Vaud ont une disposition semblable à l'article 21 du présent projet de loi. Dans les autres cantons examinés, l'on y utilise la

terminologie de « taxation » ou de « bordereau de taxation », mais non celle d'une décision de taxation.

La décision de taxation, en tant que décision, se définit par rapport à l'article 4, alinéa 1 LPA⁸⁹. Sont ainsi considérées comme des décisions, en sens de cette disposition, *les mesures individuelles et concrètes prises par l'autorité dans les cas d'espèce fondées sur le droit public fédéral, cantonal, communal et ayant pour objet:*

- a) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations;*
- b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits, d'obligations ou de faits;*
- c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou des obligations.*

Art. 22 Contenu de la décision

Aucune disposition dans la LIFD, la LCP ou dans les autres droits cantonaux examinés ne correspond à l'article 22.

L'article 46, alinéa 1 LPA stipule que *« les décisions doivent être désignées comme telles, motivées et signées, et indiquer les voies de droit ordinaires et les délais de recours »*.

L'article 22, alinéas 1 à 4, est une disposition qui, sur certains points, est spéciale par rapport à l'article 46, alinéa 1 LPA. A cet égard, l'on rappellera qu'en tant que décision notifiée en très grande quantité, le bordereau de taxation n'a pas besoin d'être signé. Pour les mêmes raisons, la motivation peut consister dans la communication au contribuable des modifications

⁸⁹ En réalité, la décision se définit par rapport à l'article 5, alinéa 1, de la loi fédérale sur la procédure administrative, du 20 décembre 1968 (PA; RS 172.021) lequel a une portée générale. Toutefois, il faut souligner que l'article 4 LPA a un contenu identique à l'article 5, alinéa 1 PA. A noter encore que l'article 5, alinéa 1 PA n'a pas été modifié par la loi sur le Tribunal administratif fédéral (LTAf) du 17 juin 2005.

apportées à sa déclaration, au plus tard lors de la notification de la décision de taxation⁹⁰.

En revanche, en tant qu'il requiert l'intitulé de la décision de taxation (alinéa 1) et l'indication des voies de droit et des délais y relatifs (alinéa 4), l'article 22 met en œuvre l'article 46, alinéa 1 LPA et complète ainsi judicieusement l'article 36 LPFisc.

Quant à l'échéance et au délai de paiement, qui résultent de l'alinéa 2, il s'agit d'éléments si importants pour le contribuable qu'il apparaît indispensable de les faire figurer sur la décision elle-même, même si le contribuable n'est pas censé ignorer la loi. Cette mention correspond d'ailleurs à la pratique actuelle. L'alinéa 2 énumère d'ailleurs les éléments les plus importants qui doivent figurer sur le bordereau de taxation, à savoir l'impôt (le rappel d'impôt), l'amende, les intérêts et les frais.

Quant à l'alinéa 3, il précise que chaque impôt doit faire l'objet d'une décision de taxation séparée. Il s'agit ici de favoriser la compréhension du contribuable face à la complexité du processus de taxation de chaque impôt et du bordereau de taxation qui en résulte de même que le contribuable doit pouvoir contester chaque bordereau séparément, correspondant chacun à un impôt différent. Enfin, les exigences de motivation militent en faveur d'une telle notification séparée.

Pour les mêmes raisons, le rappel d'impôt de même que l'amende prononcée suite à une procédure de soustraction, doivent faire l'objet d'un bordereau séparé. En ce qui concerne la motivation de l'amende, il est renvoyé à l'exposé des motifs de l'article 77, alinéa 2 du PL 8517⁹¹; à la lecture dudit exposé, il apparaît clairement que l'amende dont il est question ici, de par les exigences de motivation qui y sont liées, ne saurait être notifiée sur le même bordereau que le rappel d'impôt, par exemple.

⁹⁰ Martin Zweifel, commentaire de l'article 131 LIFD, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), n. 5 à 10.

⁹¹ Mémorial des séances du Grand Conseil, 28/VI 68; dans le droit actuel, l'article 77 alinéa 2 du projet de loi 8517 correspond à l'article 75 LPFisc.

Chapitre II Échéance, délais de paiement et de remboursement

Art. 23 Échéance

Alinéa 1 :

Notre droit actuel, relatif à la perception, ne contient qu'une seule disposition en matière d'échéance. Il s'agit de l'article 360 LCP lequel stipule, rappelons-le, à son alinéa 1, que l'impôt est échu dès la notification de la décision de taxation. L'article 360 LCP ne fait aucune distinction entre les impôts périodiques qui font l'objet d'un terme général d'échéance et les impôts non périodiques qui, dans la règle générale, sont échus dès la notification de la décision de taxation.

L'alinéa 1 de l'article 23 fait cette distinction puisqu'il stipule que les impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont échus dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé.

Pour l'échéance des éléments précités, c'est donc la notification de la décision de taxation ou du prononcé qui est déterminante. Tel est également le cas des impôts périodiques encore que, pour ces derniers, il y a lieu de distinguer entre l'échéance des acomptes, le terme général d'échéance et l'échéance du solde du décompte final (voir à cet égard les articles 6, 12 et 18 du présent projet de loi).

Alinéa 2 :

L'alinéa 2 de l'article 23 est plus précis que l'article 360 LCP, puisqu'il stipule que l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance, l'impôt sur les bénéfiques et les gains immobiliers, les rappels d'impôts, les amendes et les intérêts et frais y relatifs sont échus dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé (le prononcé se réfère à l'amende).

L'alinéa 2 de l'article 23 précise donc quels sont, en particulier, les éléments de l'alinéa 1 qui sont concernés. Il s'agit d'une énumération non exhaustive ainsi que l'indique l'adverbe « notamment ».

L'alinéa 2 de l'article 23 reprend quasi textuellement les dispositions figurant dans les autres droits cantonaux examinés⁹².

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, à l'endroit de son article 161, alinéa 3, contient une disposition analogue à l'article 23, alinéa 1, mais dont le champ d'application est moindre que celui de cet alinéa qui inclut, notamment, un impôt typiquement cantonal.

Alinéa 3 :

L'alinéa 3 réserve l'article 12, alinéa 4, lettres a) à e). Il est donc renvoyé à l'exposé des motifs relatif à cette disposition. A noter que la lettre f) de l'article 12, alinéa 4 n'est pas applicable dans le cadre de l'article 23 parce que l'impôt immobilier complémentaire est un impôt périodique.

Alinéa 4 :

L'article 360, alinéa 2 LCP a un contenu semblable à l'alinéa 4 de l'article 23.

En matière d'impôt fédéral direct, et dans les droits cantonaux examinés, l'on retrouve partout une disposition analogue⁹³.

⁹² soit, en particulier:

- l'article 232 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 210, alinéa 2 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)
- l'article 178, alinéa 3 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
- l'article 224, alinéa 4 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- les articles 218, alinéa 3 et 221, alinéa 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
- l'article 161, alinéa 3 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

⁹³ Tel est le cas de:

L'article 23, alinéa 4 précise donc que le terme d'échéance ne subit pas de modification en cas de réclamation et de recours. Il s'ensuit, en particulier, que les intérêts qui commencent à courir à l'expiration du délai de 30 jours à compter de l'échéance continuent à courir, nonobstant la réclamation ou le recours.

Ainsi que cela a déjà été exposé ci-dessus, l'exigibilité à la date de notification de la décision de taxation ou du prononcé se justifie par le fait qu'ainsi le contribuable qui fait réclamation ou recours n'est pas avantagé par rapport à celui qui ne conteste en aucune façon sa dette fiscale. Or, un tel avantage existerait bel et bien si l'exigibilité de la dette fiscale était suspendue et qu'elle n'intervienne que dès l'entrée en force de la décision ou du jugement puisque, dans cette situation hypothétique, les intérêts ne commenceraient à courir qu'à partir de ce moment-là.

Art. 24 Délais de paiement et de remboursement

L'alinéa 1 de l'article 24 correspond à l'article 363 LCP.

Il existe une disposition semblable à l'article 24, alinéa 1, dans les autres droits cantonaux examinés⁹⁴.

-
- l'article 161, alinéa 5 LIFD;
 - l'article 231, alinéa 6 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
 - l'article 201, alinéa 4 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)
 - l'article 179, alinéa 3 de la loi jurassienne d'impôt du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
 - l'article 224, alinéa 6 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
 - les articles 218, alinéa 6 et 221, alinéa 5 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
 - l'article 161, alinéa 5 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

⁹⁴ Ainsi:

Pour le surplus, il est renvoyé à l'exposé des motifs de l'article 18 du présent projet de loi, dont les développements sont applicables par analogie dans le cadre de la présente disposition. L'analogie signifie qu'il doit être tenu compte des différences entre ces deux dispositions. C'est ainsi que, dans le cadre de la présente disposition, c'est la notification de la décision de taxation ou du prononcé qui est déterminante et non le solde du décompte final, pour le dies a quo du délai de paiement. En outre, l'article 24 ne traite que du délai de paiement et non aussi de l'échéance. De plus, l'article 24 a une structure légèrement différente de l'article 18, tenant compte du fait que les autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais ne font pas l'objet d'une perception provisoire, comme c'est le cas des impôts périodiques. C'est ainsi qu'ils font l'objet d'abord d'une décision ou d'un prononcé, avant d'être payés. En d'autres termes, au moment d'une réclamation et d'un recours, l'on n'est pas, en règle générale, en présence d'un solde en faveur du contribuable.

Telle est la raison pour laquelle les deux premiers alinéas de l'article 24 ne concernant que des montants à payer.

Quant à l'alinéa 3, il est analogue à l'alinéa 5 de l'article 18 encore que, ici, il est question de montants à rembourser par l'Etat (et non de montants supplémentaires puisqu'au départ, il n'y a pas de solde en faveur du contribuable) et que l'entrée en force d'une décision ou d'un jugement est mentionnée pour tenir compte de la situation où le montant de l'impôt étant confirmé, il n'y a pas de décision ou de prononcé rectificatifs.

- l'article 236 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);

- l'article 180, alinéa 3 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);

- l'article 232, alinéa 3 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);

- les articles 222 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);

- l'article 163, alinéa 1 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

Chapitre III Intérêts en faveur du contribuable et de l'Etat

Section 1 Intérêts en faveur du contribuable

Art. 25 Intérêts rémunérateurs sur montants payés de façon anticipée ou excédentaire

Alinéa 1:

L'article 25, alinéa 1 du présent projet de loi fonde le droit à des intérêts rémunérateurs, lorsque des impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais sont payés de façon anticipée par rapport à l'échéance prévue à l'article 23, alinéa 1.

Cette disposition n'a pas d'équivalent dans le droit genevois actuel ni d'ailleurs dans les autres droits cantonaux où les intérêts rémunérateurs sur les montants payés de façon anticipée concernent les impôts périodiques.

Cette disposition a une portée plutôt limitée. En effet, dans la pratique, il est rare que les impôts non périodiques, les rappels d'impôts, les amendes, les intérêts et les frais soient payés de façon anticipée, avant la notification du bordereau de taxation ou du prononcé. Elle peut néanmoins trouver application dans le cadre de l'article 86A LCP. Elle peut peut-être aussi inciter dans le futur, dans certains cas, à des paiements anticipés.

En ce qui concerne le cours des intérêts rémunérateurs, à savoir dès la date du paiement jusqu'à la notification de la décision de taxation ou du prononcé, il n'appelle pas de commentaire particulier tant il est vrai qu'une autre solution, ne paraît pas envisageable, sauf à supprimer toute rémunération en pareil cas.

Alinéa 2 :

L'alinéa 2 de l'article 25 fait référence aux montants à rembourser. Cet alinéa vise une situation bien précise, à savoir celle d'une reformatio in melius opérée par les autorités de taxation, suite à une réclamation ou les autorités de recours, suite à un recours, la situation de départ ici étant en principe toujours une somme contestée due par le contribuable, le montant non contesté ayant été payé par celui-ci dans le délai de paiement requis. Dans la situation visée

par cet alinéa, l'intérêt rémunérateur court dès la date du paiement jusqu'au remboursement.

Cette solution a été préférée à celle moins favorable au contribuable qui aurait fait courir les intérêts rémunérateurs dès l'entrée en force de la décision ou du prononcé rectificatifs. Elle est le pendant de celle choisie en matière d'intérêts moratoires.

Section 2 Intérêts en faveur de l'Etat

Art. 26 Intérêts moratoires sur montants payés tardivement ou impayés

Dans le droit genevois actuel, des intérêts moratoires sont prévus à l'article 364 LCP.

L'article 26 du présent projet de loi correspond globalement à l'article 364 LCP. En raison toutefois du champ d'application dudit projet, l'article 26 n'inclut pas l'impôt à la source, comme c'est le cas de l'article 364, alinéa 2 LCP. En outre, les intérêts prévus en cas de rappel d'impôt, à l'article 364, alinéa 3 LCP, sont réglementés dans le présent projet de loi à l'article 27.

L'alinéa 1 de l'article 26, en ce qu'il fait référence à l'article 24, alinéa 1, signifie que les intérêts moratoires commencent à courir dès l'expiration du délai de 30 jours à compter de la notification de la décision de taxation ou du prononcé; l'alinéa 1 de l'article 26 précise en outre qu'ils courent jusqu'à la date du paiement.

Il en va de même en cas de réclamation et de recours et lorsque le montant contesté est confirmé ou en cas de supplément à payer par le contribuable, ainsi que l'indique l'alinéa 2 de l'article 26 qui renvoie à l'alinéa 1 de la même disposition. L'alinéa 2 de l'article 26 réserve toutefois l'article 27, alinéa 2, qui contient un cas particulier propre aux amendes et aux frais résultant de la procédure pénale.

L'article 26 du présent projet de loi est, sur les points qui viennent d'être exposés, nettement plus précis que l'article 364 LCP et clarifie ainsi une situation pratique qui jusqu'ici n'était pas apparente au niveau de la loi.

Quant à la situation dans les autres cantons examinés, elle peut se résumer comme suit: les dispositions relatives aux intérêts moratoires sont rédigées de façon très générale. Le gros de la réglementation se trouve en fait dans des règlements⁹⁵.

⁹⁵ Ainsi:

-l'article 237, alinéa 1 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11) stipule que *« dès le trente et unième jour suivant l'échéance, un intérêt moratoire est dû sur les montants non acquittés ou acquittés tardivement »*;

- l'article 207, alinéas 2 et 3, de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1) qui concerne les impôts non périodiques prévoit que les montants qui n'ont pas été acquittés au plus tard le trentième jour qui suit l'échéance portent intérêt moratoire dès l'expiration de ce délai, aux conditions fixées par la Direction.

- dans le canton du Jura, les alinéas 1 et 1bis de l'article 181 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11) indiquent que pour les autres impôts dus, les amendes et les frais qui n'ont pas été acquittés dans le délai de paiement, ils portent intérêt dès la fin de ce délai.

- l'article 235, alinéa 2 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0) a le contenu suivant:

« Les autres impôt dus, amendes et frais qui n'ont pas été acquittés dans le délai de paiement, portent intérêt dès l'écoulement de ce délai ».

- dans le canton de Vaud, seul l'article 223 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11) traite expressément des intérêts moratoires. C'est ainsi que *« les dettes fiscales qui n'ont pas été acquittées dans le délai de paiement (art. 222) portent intérêt dès la fin du délai au taux fixé par le Conseil d'Etat ».*

- l'article 164 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1) a le contenu suivant:

La dette d'intérêt, en tant que dette du contribuable envers l'Etat, d'une part, et l'importance qu'elle peut revêtir pour certains d'entre eux, d'autre part, justifie qu'elle ait une base légale formelle suffisamment détaillée pour permettre au contribuable de la calculer avec exactitude. Telle est la raison d'être de l'article 26.

Art. 27 Intérêts lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amendes et de décisions sur frais

Actuellement, l'article 364, alinéa 3 LCP stipule qu'« *en cas de rappel d'impôts à la suite de déclarations inexactes ou incomplètes, de fraude, ou de soustraction de l'impôt à la source, l'intérêt est calculé dès l'expiration du délai de paiement du bordereau initial, mais au plus tard dès le début de la période fiscale qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû* ».

Le texte de l'article 364, alinéa 3 LCP n'a pas été repris à l'endroit de l'article 27 du projet de loi, ne s'insérant que difficilement dans le nouveau système. En outre, il y a lieu de rappeler que le présent projet de loi ne s'applique pas à l'impôt à la source.

L'article 27, alinéa 1 est ainsi plus précis que celui de l'article 364, alinéa 3 LCP puisqu'il stipule que l'intérêt commence à courir 30 jours après le terme initial d'échéance, jusqu'à la notification du rappel d'impôt.

En ce qui concerne la notion de terme initial d'échéance, elle correspond, ainsi que l'indique l'alinéa 1 de l'article 27, à la date de notification du premier bordereau provisoire ou définitif. Cette notion équivaut à celle qui prévaut en matière de LIFD et à celle de l'article 3, alinéa 1, lettre b, de

« ¹*Les impôts et les tranches qui ne sont pas acquittés dans les 30 jours dès l'échéance portent intérêt dès l'expiration de ce délai aux conditions fixées par le Conseil d'Etat. Une sommation est adressée au contribuable à l'expiration du délai de paiement, à l'exception de l'impôt perçu par tranches.*

²*Lorsqu'aucun calcul d'impôt n'a été notifié à l'échéance, sans que le débiteur de l'impôt en soit responsable, l'intérêt ne commence à courir que 30 jours après la notification* ».

l'ordonnance sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, du 10 décembre 1992⁹⁶ explicitée à la lumière de la circulaire No 28 de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'Impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, du 29 janvier 1996⁹⁷.

En revanche, dans la mesure où le contribuable est lui-même responsable qu'aucune taxation ne lui a été notifiée ou que celle-ci lui a été notifiée tardivement, l'intérêt commence à courir dès le premier jour qui suit la fin de la période fiscale, comme c'est le cas actuellement en pratique, conformément à l'interprétation qui est faite de l'article 364, alinéa 3 LCP.

En vertu de l'alinéa 1 de l'article 27, l'intérêt commence donc à courir 30 jours après l'échéance initiale et s'étend jusqu'à la notification du rappel d'impôt. A noter encore que si le rappel d'impôt, intérêts compris n'est pas acquitté dans les délais, l'intérêt moratoire commence de nouveau à courir après 30 jours et cette fois-ci sur le montant global⁹⁸. C'est dans ce sens qu'il faut comprendre la réserve de l'article 26.

Alinéa 2 :

Le principe selon lequel en cas de réclamation et de recours, l'intérêt qui concerne l'amende ne commence à courir qu'à l'expiration du délai de 30 jours à compter de l'entrée en force de la décision ou du jugement correspond à celui qui prévaut dans la partie générale du code pénal et dans la LIFD⁹⁹. Par souci d'harmonisation verticale, ce principe est donc repris à l'endroit de l'article 27, alinéa 2. Et, par simplification administrative, il est étendu aux frais résultant de la procédure pénale.

A noter encore, en ce qui concerne la soustraction de l'impôt à la source, mentionnée à l'article 364, alinéa 3 LCP, que celle-ci fait désormais l'objet d'un article 21 A, alinéa 3 (nouveau) ajouté dans la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, par le biais de l'article 46, alinéa 3 du présent projet de loi.

⁹⁶ RS 642.124

⁹⁷ Circulaire No 28, tiré à part, p. 3, chiffre 5.3.

⁹⁸ Circulaire No 28, tiré à part, p. 4, n. 6.2.

⁹⁹ Circulaire No 28, tiré à part, p. 4, n. 5.4.

Titre IV Dispositions générales relatives à la perception

Chapitre I Taux de l'intérêt et intérêts de peu d'importance

Art. 28 Taux de l'intérêt

L'article 28 du présent projet de loi n'a pas d'équivalent dans la LIFD, le droit genevois et les autres droits cantonaux examinés.

L'article 28 indique quelle est la réglementation applicable en matière de taux et en ce qui concerne les intérêts prévus par le présent projet de loi. Il s'agit, des intérêts rémunérateurs et moratoires sur les acomptes (articles 8 et 9), des intérêts compensatoires positifs et négatifs sur la différence, à partir du terme général d'échéance, entre les montants perçus à titre provisoire et l'impôt fixé dans le bordereau de taxation (articles 13 et 14), des intérêts rémunérateurs et moratoires qui courent à l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la notification d'une décision de taxation ou d'un prononcé (articles 19, 20, 25, 26) et enfin des intérêts lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amende et de décision sur frais (article 27).

L'article 28, en ce qu'il renvoie à une loi, soit la loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, et à son règlement d'application ne s'aligne pas sur la législation des autres cantons examinés qui eux octroient la compétence soit au gouvernement, soit au Conseil d'Etat ou même au département des finances.

Ainsi, dans le canton de Berne, c'est le Conseil-exécutif¹⁰⁰ qui est compétent en la matière; dans le canton du Jura, il s'agit du gouvernement¹⁰¹; dans le

¹⁰⁰ Voir l'article 246 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11).

¹⁰¹ Voir l'article 181 a de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11).

canton de Neuchâtel¹⁰², dans le canton de Vaud¹⁰³, ainsi que dans le canton du Valais¹⁰⁴, c'est le Conseil d'Etat qui fixe les taux applicables aux intérêts prévus dans les lois respectives sur les impôts directs cantonaux et communaux.

En revanche, dans le canton de Fribourg¹⁰⁵, c'est la Direction des finances qui est compétente dans ce domaine.

La solution genevoise s'explique par le fait que, contrairement aux autres cantons, la loi elle-même définit les bases de calcul du taux et restreint ainsi la marge de manœuvre du Conseil d'Etat à cet égard. En outre, la présence de cette loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, se justifie par le fait qu'elle est elle-même applicable à différents impôts régis par des lois différentes, tels que par exemple les droits de succession et d'enregistrement.

Il y a lieu de souligner que la loi sur le taux d'intérêt légal applicable aux créances et aux dettes fiscales, du 17 décembre 2004, est modifiée par le biais de l'article 46, alinéa 6 du présent projet de loi. La loi ainsi modifiée a pour caractéristique principale qu'elle ne prévoit désormais qu'un seul taux applicable aussi bien aux créances qu'aux dettes fiscales, donc aux intérêts rémunérateurs, moratoires et compensatoires prévus par le présent projet de loi ainsi qu'au taux légal prévus par les autres lois concernées. Une solution semblable existe dans d'autres cantons tels que, par exemple, ceux de ZH, SH et AI qui pratiquent le même taux en ce qui concerne les intérêts compensatoires positifs et négatifs.

¹⁰² Voir l'article 239 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0).

¹⁰³ Voir, par exemple, les articles 223 et 224 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11).

¹⁰⁴ Voir l'article 164 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹⁰⁵ Voir l'article 206 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);

Art. 29 Montants d'intérêt de peu d'importance

Cette disposition n'a pas d'équivalent dans le droit actuel.

En ce qui concerne les autres droits cantonaux, l'on mentionnera les exemples suivants:

- l'article 206, alinéa 2 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000¹⁰⁶ prescrit que « *la Direction détermine les conditions auxquelles il n'est pas compté d'intérêt pour des raisons d'économie ou par simplification administrative* ».

A titre indicatif, l'on mentionnera que selon les articles 5 et 6 de l'ordonnance fribourgeoise, du 15 décembre 2005, relative à la perception des créances fiscales pour l'année 2006¹⁰⁷, une limite de 7 jours et de 10 francs par année a été retenue.

- l'article 239, alinéa 2 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000¹⁰⁸ stipule que « *le Conseil d'Etat détermine au surplus les montants d'intérêts de peu d'importance en faveur ou en défaveur du contribuable qui ne donnent pas lieu à bonification ou à perception* ». Ces montants sont de 20 francs par période fiscale selon l'article 5 de l'Arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal et de leurs contributions annexes, du 12 février 2003¹⁰⁹.

La présente disposition se justifie donc par des raisons d'économie et de simplification administrative.

D'autre part, vu les montants globaux susceptibles d'être en jeu, la délégation de compétence en faveur du Conseil d'Etat paraît préférable à celle en faveur du département des finances.

La délégation de compétence en faveur du Conseil d'Etat, de son côté, trouve sa justification dans le fait qu'il faut pouvoir choisir, puis ajuster les chiffres en fonction des besoins de la pratique et, le cas échéant, du renchérissement.

¹⁰⁶ RS FR 631.1

¹⁰⁷ RS FR 631.131

¹⁰⁸ RS NE 631.0

¹⁰⁹ RS NE 631.010

Chapitre II Remboursement et restitution

Section 1 Remboursement

Art. 30 Remboursement d'office

A l'heure actuelle, l'article 367A LCP traite du remboursement du trop perçu.

Par rapport à l'article 367 A LCP, l'article 30 du présent projet de loi est différent sur plus d'un point. Tout d'abord, il ne détaille pas la nature du montant à rembourser (impôts, taxes, majorations, frais et amendes dit l'article 367 A LCP).

En outre, l'article 30, à son alinéa 1, contrairement à l'article 367A LCP qui est muet sur ce point, pose le principe du remboursement d'office. Il se distingue en cela de l'article 32 qui subordonne la condition du remboursement à une demande du contribuable.

L'alinéa 2 de l'article 30 subordonne le remboursement en espèces à l'absence de possibilités de compensation. En d'autres termes, le remboursement a lieu d'abord par compensation, puis, en deuxième lieu, si les conditions de la compensation ne sont pas réalisées, en espèces. Là encore l'article 30 du présent projet de loi est plus explicite que l'article 367A LCP.

Quant à l'alinéa 3, il ne nécessite pas de commentaire particulier tant il est vrai que le Conseil d'Etat est de toute façon compétent pour élaborer un règlement d'exécution. L'alinéa 3 indique donc simplement que le règlement d'exécution du Conseil d'Etat fixera des règles d'application concernant ce point particulier.

Quant à la portée de l'article 30, il concerne avant tout les impôts périodiques, les autres impôts, amendes, intérêts et frais n'étant en pratique que rarement payés à l'avance ou payés en totalité en cas de réclamation et de recours (rappelons à ce égard que seul le montant non contesté doit être réglé, conformément à l'article 40, alinéa 2 LPFisc); ces derniers ne sont ainsi guère susceptibles de produire des montants à rembourser, sous réserve des cas où, après une réclamation ou un recours, le montant dû par le contribuable

devient un montant dû par l'Etat au contribuable. C'est dans ce contexte qu'il faut comprendre l'expression "suite à une décision ou un jugement entrés en force", étant entendu que les montants à rembourser sont en premier lieu issus de décomptes finals en faveur du contribuable.

A noter encore que l'on ne trouve pas de disposition équivalente à l'article 30 dans les autres droits cantonaux examinés. Seul le canton de Vaud fait exception à la règle¹¹⁰.

Art. 31 Remboursement à des époux, à des ex-époux et à des partenaires ou ex-partenaires enregistrés

Une telle disposition n'existe pas dans la LCP actuelle, ni dans la LIFD.

En revanche, l'on trouve une disposition semblable à l'article 31 dans les autres droits cantonaux examinés¹¹¹. Les grands principes suivants se dégagent de ceux-ci:

¹¹⁰ L'article 225 de la de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11), intitulé "Restitution: montant dû inférieur au montant perçu" a le contenu suivant:

¹Lorsque l'impôt ou l'amende, dû sur la base d'une décision définitive et exécutoire est inférieur au montant perçu (...), la différence est restituée au contribuable.

²La restitution est effectuée:

a. en principe par inscription au crédit du contribuable au titre d'avance (...);

b. par remboursement, lorsque le contribuable en fait la demande et pour autant qu'aucun impôt ne soit dû.

¹¹¹ Il s'agit de:

- l'article 245 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);

- l'article 209 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);

- l'article 177 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);

1. le remboursement à des époux vivant en ménage commun, de montants perçus sur la base d'une taxation conjointe, peut avoir lieu auprès de l'un ou l'autre des époux;
2. les montants perçus auprès de contribuables alors qu'ils vivaient en ménage commun sont remboursés, en cas de divorce, de séparation de droit ou de fait, par moitié à chacun des époux, respectivement des ex-époux.
3. une clé de répartition différente est réservée, en cas de demande conjointe des époux ou des ex-époux.

L'article 31 du présent projet de loi, aux alinéas 1 à 3, reprend les principes indiqués ci-dessus. L'alinéa 3 déclare également applicables les alinéas 1 et 2, lors de transferts de crédit et de compensation.

A cet égard, l'on relèvera que le droit bernois, au niveau réglementaire, prévoit la compensation avec des tranches, des bordereaux provisoires ou des bordereaux définitifs des deux époux ou, à raison de la moitié, sur les éléments précités de chacun des époux, respectivement des ex-époux. Le droit neuchâtelois, également dans un règlement, prévoit aussi la compensation avec des décomptes intermédiaires ou finals des deux époux ou de chacun des ex-conjoints.

Dans le cadre du présent projet de loi, il convient de souligner que le principe de la compensation avec des décomptes intermédiaires n'a pas été retenu, le décompte intermédiaire, dans le présent projet de loi, n'ayant qu'un caractère informatif.

Enfin, en plus de ce que mentionnent les autres droits cantonaux, l'article 31, alinéa 4 du présent projet de loi intègre la loi fédérale sur le partenariat enregistré, du 18 juin 2004.

-
- l'article 237 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
 - l'article 227 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
 - l'article 168 bis de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

Section 2 Restitution

Art. 32 Restitution: impôt payé par erreur

Actuellement, l'article 367 LCP traite de la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur. Mis à part l'alinéa 1, le contenu de l'article 367 n'a pas été repris à l'endroit de l'article 32 du présent projet de loi. C'est ainsi, en particulier, que l'article 32 ne traite pas de l'impôt à la source, comme le fait l'article 367 LCP et que le délai à partir duquel court le délai de cinq ans est différent.

L'article 32 du présent projet de loi s'inspire de la LIFD et des autres droits cantonaux. Les alinéas 1, 3, 6 et 7 de l'article 32 du présent projet de loi correspondent ainsi à l'article 168 LIFD (sauf en ce qui concerne l'alinéa 7) et à la majorité des autres droits cantonaux¹¹².

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »¹¹³ indique que les 26 cantons possèdent une disposition semblable à l'article 168 LIFD, mais avec parfois des délais de prescription différents (5, respectivement 8 ans) et un point de départ du délai dissemblable (à compter du jour du paiement, respectivement à compter de la fin de l'année civile où le paiement a eu lieu).

¹¹² En matière de droits cantonaux, les dispositions suivantes sont concernées:

- l'article 244 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11)
- l'article 213 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1)
- l'article 188 de la loi jurassienne d'impôt, du 26 mars 1988 (RSJU 641.11);
- l'article 243 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- l'article 225 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11)
- l'article 168 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹¹³ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

Les particularités de l'article 32 du présent projet de loi, par rapport à la LIFD ou aux autres droits cantonaux, sont les suivantes: l'alinéa 2 codifie la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière; l'alinéa 4 précise les règles applicables en matière de suspension et d'interruption de la prescription; l'alinéa 5 indique que le remboursement en espèces n'a lieu que si la compensation n'est pas possible.

Quant au fond, l'article 32 se distingue fondamentalement de l'article 30.

L'article 32 est un cas d'application de l'article 62, alinéa 2 CO. La restitution est due parce que l'Etat a reçu une somme d'argent sans cause valable, en vertu d'une cause qui a cessé d'exister ou qui ne s'est pas réalisée.

Les principaux cas d'application concernent ceux où « *la collectivité publique sort des limites mises à son pouvoir d'imposition, que ce soit par les conventions internationales, par les règles de compétence en matière intercantonale ou par le respect des droits fondamentaux du citoyen; le prélèvement de l'impôt n'est plus légitime au regard des principes supérieurs de l'ordre juridique. Il en va de même lorsque l'état de fait qui a déterminé la naissance et la quotité de la créance fiscale se révèle inexact. L'autorité formelle de la décision couvre alors une imposition contraire à l'article 4 CST* »¹¹⁴.

Il s'agit plus succinctement soit de dettes d'impôt qui n'existent pas et que le contribuable a payées par erreur, soit de dettes d'impôts qui n'existent pas en raison de grosses violations du droit de fond (cas de nullité; par exemple, les conditions objectives ou subjectives de l'assujettissement font défaut ou le montant de l'impôt n'a pas été fixé en vertu de dispositions légales), soit de dettes d'impôts qui n'existent plus en raison, par exemple, de la fin d'un assujettissement¹¹⁵.

¹¹⁴ Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 227.

¹¹⁵ Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 227 à 229; Ferdinand Fessler, commentaire de l'article 168 LIFD, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), n. 1 à 15; Ernst Käzig/Urs R. Behnisch, commentaire art. 126, n. 1 à 34 in Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 2^{ème} édition, partie III; Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., p. 338 à 340.

Il est à remarquer que lorsque la dette d'impôt a fait l'objet d'une décision de taxation entrée en force, la restitution conformément à l'article 32 est exclue, sous réserve d'une révision ou d'une reconsidération¹¹⁶. A cet égard, dans un arrêt Administration fiscale cantonale contre T. et Commission cantonale de recours, du 28 avril 1998, le Tribunal administratif du canton de Genève s'est exprimé comme suit à propos de l'article 367 LCP:

« La restitution de l'impôt vise le cas où un contribuable s'est acquitté d'un impôt trop élevé ou indû et en demande la restitution.

a) Il s'agit en fait d'une répétition de l'indû, au sens de l'article 62, alinéa 2 CO. Ce droit à la répétition de l'indû, en tant que principe général, existe au demeurant même sans base légale (Walter Ryser et Bernard Rolli, Précis de droit fiscal, Berne 1994, p. 418).

b) La condition principale à remplir est la preuve qu'un impôt payé (ou une partie de celui-ci) n'était pas dû. Le paiement de l'impôt indû peut résulter d'une erreur, que celui qui entend s'en prévaloir doit établir. La preuve d'une erreur est cependant en principe exclue si le montant payé correspond au montant arrêté par décision de taxation entrée en force (ATA G. du 26 août 1997). Ce montant est en effet réputé dû, il s'agit là d'une conséquence de l'autorité de la chose décidée (W. Ryser et B. Rolli, op. cit., p. 418).

c) Selon la doctrine, à partir du moment où une décision fiscale n'est plus susceptible d'être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle entre en force de chose décidée. Même si elle est viciée, une telle décision sera (sous réserve de motifs de révision ou de reconsidération) maintenue en vertu du principe de la sécurité juridique (Xavier Oberson, Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, p. 167) ».

A noter, enfin, en matière d'impôt à la source, qu'un article 21 C (nouveau) relatif à la restitution de l'indû a été introduit dans la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et des personnes morales, par le biais de l'article 46, alinéa 3 du présent projet de loi.

¹¹⁶ Voir note précédente.

Chapitre III Compensation

Art. 33 Compensation

Dans la LCP actuelle, aucune disposition ne traite de la compensation. De même en est-il dans la LIFD et, dans la majorité des cas, des droits cantonaux examinés¹¹⁷.

La compensation des dettes et créances de droit public est possible en droit public, même sans base légale, en tant que principe général du droit¹¹⁸. Le droit fiscal ne la mentionne que rarement¹¹⁹. Dans la mesure où le droit public ne la mentionne pas, les articles 120 à 126 CO sont applicables¹²⁰.

En droit public, la compensation est soumise aux conditions suivantes:

- a. Le créancier et le débiteur au rapport pécuniaire en cause doivent être les mêmes. Une collectivité publique ne peut compenser une créance dont elle est titulaire avec une créance de l'administré envers une autre collectivité;
- b. les créances doivent porter sur un objet de même nature (par exemple, des espèces);
- c. la créance de celui qui compense doit être exigible (le créancier a le droit d'exiger la prestation du débiteur) et celle contre lui exécutable (le débiteur est en droit de l'exécuter); il n'est en revanche pas nécessaire qu'elles reposent sur un titre exécutoire (c'est-à-dire contre lequel aucun recours assorti d'un effet suspensif n'est possible)¹²¹.

¹¹⁷ L'on relèvera tout de même un article 8 intitulé « Compensation » dans l'Arrêté bernois du Conseil-exécutif concernant l'échéance des impôts, du 13 novembre 1996 (RS 661.738.1) et un article 6 également intitulé « Compensation », dans l'Arrêté neuchâtelois fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes (RS 631.010).

¹¹⁸ ATF 111 1b, 150, 158, X.

¹¹⁹ Xavier Oberson, *op. cit.*, § 25, n. 27; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *op. cit.*, p. 317.

¹²⁰ Voir note précédente.

¹²¹ Blaise Knapp, *op. cit.*, n. 737 à 742; Kaloyan Stoyanov, La créance d'impôt, deuxième partie in *Les procédures en droit fiscal*, OREF, n. 82, p. 222 à 227.

L'Etat et les autres personnes de droit public peuvent compenser une créance de droit public ou de droit privé leur appartenant avec une créance de droit public ou de droit privé d'un administré sans l'accord de ce dernier¹²². Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la déclaration de compensation constitue l'exercice d'un droit formateur qui éteint les créances respectives. Elle n'est pas une décision sauf si, en effectuant la compensation, l'autorité statue sur l'existence de la prétention de l'Etat¹²³.

Quant à l'administré, il ne peut compenser une créance de droit public ou de droit privé dont il dispose avec une créance de droit public de l'Etat ou des communes, qu'avec leur accord (art. 125, ch. 3 CO)¹²⁴.

L'article 33 codifie les grands principes énoncés ci-dessus, soit en rappelant ceux-ci (alinéa 1, lettre a à d), soit par renvoi aux articles 120 à 126 du code des obligations (alinéa 2). Il stipule en outre que le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités de la compensation (alinéa 3) indiquant par là-même qu'un règlement du Conseil d'Etat contiendra des dispositions sur ce point bien particulier.

Quant à la raison d'être de l'article 33, elle s'explique essentiellement par un souci de transparence vis-à-vis du contribuable.

Plus concrètement et à titre indicatif, en ce qui concerne les impôts auxquels s'applique le présent projet de loi, les dettes de l'Etat envers le contribuable, en particulier en restitution du trop perçu, peuvent être compensées, notamment, avec les dettes du contribuable envers l'Etat, en matière:

- a) d'impôts cantonaux, le cas échéant centimes additionnels compris, soit:
- 1° l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et sur le bénéfice et le capital des personnes morales;
 - 2° la taxe personnelle;

¹²² ATF 107 III 139.

¹²³ Kaloyan Stoyanov, *op. cit.*, p. 227; Blaise Knapp, *op. cit.*, n. 738; ATF 111 1b 150.

¹²⁴ Xavier Oberson, *op. cit.*, § 25, n. 27; Blaise Knapp, *op. cit.*, n. 738; Kaloyan Stoyanov, *op. cit.*, p. 227.

- 3° l'impôt immobilier complémentaire;
- 4° l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance;
- 5° l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers;
- 6° les droits de succession;
- 7° les droits d'enregistrement;
- b) d'impôts communaux perçus sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales;
- c) d'impôt fédéral direct.;
- d) d'acomptes relatifs aux impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales.

Dans le cas des impôts périodiques sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales, la compensation entre années fiscales a lieu sous forme d'une compensation des décomptes finals.

Dans la liste ci-dessus, laquelle n'est bien évidemment pas exhaustive, deux situations retiendront plus particulièrement notre attention:

1. La compensation d'une dette de l'Etat de Genève avec une dette du contribuable en matière d'impôt fédéral direct. Ce type de compensation paraît à première vue poser un problème au regard de l'article 33, alinéa 1, lettre a, l'Etat étant débiteur envers le contribuable d'une dette d'argent alors que celui-ci est débiteur d'une dette d'argent envers la Confédération. En réalité, la dette du contribuable en matière d'impôt fédéral direct est une dette du contribuable envers le canton et non vis-à-vis de la Confédération. Cela résulte du fait que la taxation et la perception de cet impôt incombe au canton, conformément à l'article 2 LIFD. Les cantons sont alors créanciers de cet impôt et non la Confédération¹²⁵.

2. La compensation d'une dette fiscale de l'Etat avec une dette du contribuable en matière d'acomptes. Ce type de compensation est possible du moment que les acomptes sont exigibles. Ils le sont conformément à l'article 6 du présent projet de loi. On rappellera, à cet égard, que la compensation ne nécessite pas que la créance soit fixée dans un titre exécutoire.

¹²⁵ Xavier Oberson, op. cit., § 25, n. 7; Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., p. 310; Kaloyan Stoyanov, op. cit., p. 222 à 224.

Chapitre IV Imputation de l'impôt anticipé, retenue d'impôt USA et imputation forfaitaire d'impôt étranger

Art. 34 Imputation de l'impôt anticipé, retenue d'impôt USA et imputation forfaitaire d'impôt étranger

L'alinéa 1 de l'article 34 rappelle, en se référant à l'article 31 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, qu'en règle générale les cantons remboursent l'impôt anticipé sous forme d'imputation sur les impôts cantonaux et communaux, le surplus étant versé en espèces. Le canton peut toutefois prévoir, dans ses dispositions d'exécution, le remboursement total de l'impôt en espèces. Ces dispositions, de niveau fédéral, l'emportent sur toute disposition de rang cantonal.

En ce qui concerne la compensation, les règles prévues à l'article 33 du présent projet de loi ne sont pas applicables à l'impôt anticipé, ne serait-ce qu'en vertu de la force dérogatoire du droit fédéral mais aussi faute de réciprocité entre le débiteur et le créancier.

Le Conseil d'Etat a déjà fait usage de la faculté qui lui est conférée à l'alinéa 2 de l'article 34.

C'est ainsi que l'imputation de l'impôt anticipé, de la retenue d'impôt USA et l'imputation forfaitaire d'impôt font déjà l'objet d'un chapitre II et d'un chapitre III du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales, du 30 décembre 1958¹²⁶. Les dispositions contenues dans ces deux chapitres précisent notamment l'imputation et le remboursement de l'excédent. Les dispositions relatives à l'imputation de l'impôt anticipé s'appliquent par ailleurs par analogie en ce qui concerne la retenue d'impôt USA et l'imputation forfaitaire d'impôt étranger.

L'alinéa 2 indique que le Conseil d'Etat fixe les modalités d'application de la présente disposition. C'est ainsi que, dans un règlement d'application de la loi

¹²⁶ RS GE D 3 80 04

relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, il est prévu notamment d'édicter des dispositions qui traitent du rapport entre le montant des acomptes et la prise en compte, à titre provisoire, du dernier montant de l'impôt anticipé comptabilisé ou connu, la retenue d'impôt USA et l'imputation forfaitaire d'impôt étranger étant traitées d'ailleurs de façon similaire.

L'alinéa 3 précise un élément important, à savoir qu'il n'est pas bonifié d'intérêts rémunérateurs en matière d'impôt anticipé, de retenue d'impôt USA et d'imputation forfaitaire d'impôt étranger; l'article 31, alinéa 4 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé stipule, lui-même, que « *les montants à imputer ou à rembourser ne portent pas intérêts* ».

Chapitre V Facilités de paiement et exécution forcée

Art. 35 Facilités de paiement

A l'heure actuelle, les facilités de paiement sont régies par l'article 366 LCP. L'article 35 du présent projet de loi se distingue de l'article 366 LCP sur les points suivants:

1. l'alinéa 1 précise quels sont les « montants » qui peuvent faire l'objet de facilités de paiement (impôts, rappels d'impôt, intérêts, frais et amendes ensuite de contraventions), s'inspirant en cela de l'article 166 LIFD et des autres droits cantonaux;
2. l'alinéa 3 rappelle que les facilités de paiement n'empêchent par l'intérêt moratoire de courir alors que l'alinéa 5 stipule que les décisions en matière de facilités de paiement sont définitives.

C'est également sur les points mentionnés sous chiffre 2 ci-dessus que l'article 35 du présent projet de loi se distingue de l'article 166 LIFD lequel est muet à ce sujet.

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »¹²⁷, nous indique que tous les cantons prévoient, dans leur législation, d'accorder des facilités de paiement aux contribuables qui se trouvent confrontés à des difficultés financières. Ces facilités consistent à prolonger le délai de paiement ou à autoriser un paiement échelonné. La demande doit généralement être faite par écrit et le requérant doit établir que le paiement dans les délais prescrits aurait pour lui des conséquences très dures. Partout, il est prévu que les facilités de paiement peuvent être révoquées dans certaines situations. Certains cantons subordonnent l'octroi de facilités de paiement à l'obtention de sûretés alors que d'autres prélèvent toujours des intérêts de retard¹²⁸.

L'on notera encore que dans le canton de Fribourg « les décisions concernant les facilités de paiement ne peuvent être contestées au moyen des voies de droit ordinaires¹²⁹ alors que l'article 230 de la loi vaudoise¹³⁰ stipule que la décision de l'Administration cantonale des impôts est définitive. Tel est actuellement aussi le cas dans le canton de Genève et dans le présent projet de loi, nonobstant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, d'un nouvel article 29a de la constitution fédérale¹³¹. A cet égard, il sied de relever que la Confédération n'entend pas ouvrir des voies de droit concernant les facilités de paiement en matière d'impôt fédéral direct, en proposant une modification de l'article 166 LIFD. Les décisions des autorités cantonales en matière d'impôt fédéral direct sont ainsi définitives. Elles ne peuvent en particulier pas faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral¹³². La solution cantonale est ainsi harmonisée avec celle du droit fédéral.

¹²⁷ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

¹²⁸ Informations fiscales, op. cit., p. 24

¹²⁹ Art. 211, alinéa 4 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);

¹³⁰ Il s'agit de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11).

¹³¹ RO 2006, 1059; voir à ce sujet le commentaire de l'article 37 du présent projet de loi.

¹³² L'article 33, lettre i de la loi sur le Tribunal administratif fédéral prévoit en effet, que le recours est recevable contre les décisions d'autorités cantonales, dans la mesure où d'autres lois fédérales prévoient un recours au Tribunal

Art. 36 Exécution forcée

Une disposition semblable à l'article 36 du présent projet de loi existe dans la LIFD. Il s'agit de l'article 165 LIFD.

Les informations fournies par le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé «La procédure de perception en matière d'impôts directs»¹³³ font apparaître que tous les cantons ont une disposition analogue à l'article 36. Les principales différences qui existent entre les cantons consistent dans:

- a. le délai imparti au contribuable après la sommation pour s'exécuter (entre 10 et 30 jours);
- b. le fait que la sommation soit précédée ou non d'un rappel;
- c. l'envoi d'une seule sommation ou de deux sommations successives;
- d. le fait que certains cantons seulement prélèvent une taxe laquelle n'est d'ailleurs pas toujours mentionnée au niveau de la loi (tel est le cas en particulier du canton de Berne).

Seul le canton de Genève prélève actuellement une surtaxe de 1/20 du montant dû. L'article 365 LCP prévoit encore qu'il n'y a pas de rappel préalable (alinéa 1) et octroie un délai de paiement de 30 jours après sommation.

L'article 36 du présent projet de loi abandonne la surtaxe de 1/20 du montant dû laquelle paraît peu adéquate au regard du droit. D'autre part, il assimile les décisions et prononcés des autorités fiscales à des jugements exécutoires, au sens de l'article 80 de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1888 (ci-après, LP) et non la sommation, comme c'est le cas actuellement, réalisant ainsi une harmonisation tant verticale qu'horizontale. Enfin, à l'instar du droit neuchâtelois, l'article 36 du présent projet de loi met

administratif fédéral. Or, dans le cas d'espèce, aucune autre loi fédérale ne prévoit un tel recours.

¹³³ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

les frais de perception à la charge du débiteur contribuable¹³⁴, en précisant toutefois qu'il s'agit des frais de sommation et des frais de poursuite .

Au surplus, l'on rappellera que la sommation est une condition indispensable à l'ouverture ultérieure d'une procédure de poursuite, sous réserve d'un séquestre déjà opéré sur les biens du débiteur ou d'un domicile à l'étranger du contribuable¹³⁵.

En ce qui concerne la procédure de poursuite, celle-ci est donc introduite si le contribuable ne donne pas suite à la sommation et qu'il n'acquitte pas son dû, dans le délai de paiement.

Si toutefois le contribuable a sollicité des facilités de paiement, dans la pratique, la poursuite n'est pas introduite immédiatement ou est suspendue. En outre, la poursuite ne peut pas être introduite dans le cas d'un calcul provisoire de l'impôt car dans ce cas la taxation n'est pas encore exécutoire.

A noter encore que selon l'article 43 LP, la poursuite a toujours lieu par voie de saisie ou de réalisation de gage. La mise en faillite est exclue même s'il s'agit d'un contribuable sujet à la poursuite par voie de faillite.

En ce qui concerne la force exécutoire des décisions fiscales sur l'ensemble du territoire suisse, c'est le concordat intercantonal sur l'entraide judiciaire

¹³⁴ Il s'agit de l'article 241, alinéa 5 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0); une disposition semblable existe dans le droit fribourgeois (art. 210, alinéa 4 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1); dans les autres droits cantonaux examinés, en revanche (BE, JU; VD et VS), aucune taxe ni aucun frais n'est prévu dans la loi.

¹³⁵ Il s'agit d'un principe général, qui découle en particulier de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la doctrine, selon lequel l'Etat est tenu de sommer le débiteur avant d'intervenir contre lui (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 242).

pour l'exécution des prétentions de droit public¹³⁶ qui prévoit l'exequatur des décisions fiscales rendues dans un autre canton¹³⁷.

Enfin, il est à noter que l'impôt à la source ne rentrant pas dans le champ d'application de la LPerc, l'article 365, alinéa 2 LCP n'a pas été repris dans le présent projet. Toutefois, un article 18 A (nouveau) assimilant les listes récapitulatives établies par les débiteurs de prestations imposables à des décisions de taxation ainsi qu'un article 21 D (nouveau) relatif à l'exécution forcée, ont été insérés dans la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, par le biais de l'article 46, alinéa 3. Ces dispositions spéciales ont pour but de régler les rapports particuliers existant entre le débiteur de prestations imposables à la source et l'Etat.

Chapitre VI Remise de l'impôt

Art. 37 Remise de l'impôt

Actuellement, la remise d'impôt est régie par l'article 350 LCP.

Par rapport à l'article 350 LCP, les alinéas 3 à 7 de l'article 37 sont nouveaux. En outre, les alinéas 1 et 2 de l'article 37 sont plus précis. Là encore, il est précisé sur quels éléments les remises sont accordées (impôt, rappel d'impôt, amende suite à une contravention, intérêts et frais). Il est en outre indiqué que la demande de remise doit être faite par écrit, doit être motivée et accompagnée des pièces justificatives nécessaires.

La LIFD contient une disposition analogue; il s'agit de l'article 167 LIFD. De même en est-il de tous les droits cantonaux.

La demande de remise concerne partout les impôts, les intérêts et les amendes. En droit genevois ainsi que dans d'autres droits cantonaux, les frais sont aussi concernés.

¹³⁶ RS 281.22; RSG D 3 65

¹³⁷ Sur la question de l'exécution forcée des créances d'impôt, voir: Jean-Marc Rivier, op. cit, p. 242 à 246; Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., p. 488 et ss; Ferdinand Fessler, op. cit., art. 165, n. 1 à 49.

Les conditions de fond de la remise sont les mêmes partout, soit les conséquences très dures qui pourraient résulter du paiement de l'impôt.

L'article 167 LIFD ainsi que certains droits cantonaux (par exemple, FR, JU, NE, VD) exigent en outre que le contribuable soit tombé dans le dénuement. Tel est aussi le cas de l'article 37 du présent projet de loi. En revanche, parmi les autres droits cantonaux examinés, seul le droit neuchâtelois exige, à l'instar de l'alinéa 1 de l'article 37, des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable.

En ce qui concerne le dénuement, il y a lieu de relever que tel est le cas en particulier lorsque le paiement de l'entier de l'impôt dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière. Il y a notamment disproportion lorsque la dette fiscale ne pourra pas être payée dans un avenir plus ou moins proche bien que le train de vie du contribuable ait été ramené au minimum vital.

C'est toujours la situation financière globale du contribuable au moment de la demande qui doit être prise en considération.

Une remise n'entre ainsi pas en considération si la situation du contribuable s'est améliorée depuis l'année fiscale pour laquelle il demande une remise. De même, les motifs d'une remise ne sont pas réalisés si le contribuable dispose d'une fortune confortable laquelle peut être mise à contribution.

Par contre, les causes pour lesquelles le contribuable est tombé dans le dénuement ne jouent en principe aucun rôle pourvu qu'il s'agisse de circonstances indépendantes de sa volonté.

A noter encore que les autorités de remise n'entrent en principe pas en matière sur les demandes de remises déposées après la notification d'un commandement de payer.

Les éléments précités ressortent en particulier de l'ordonnance concernant le traitement des demandes de remise de l'impôt fédéral direct, du 19 décembre

1994¹³⁸. A cet égard, il convient de souligner que l'alinéa 5 de l'article 37 du présent projet de loi aménage pour le Conseil d'Etat la faculté de préciser la procédure et les conditions de la remise.

Un règlement du Conseil d'Etat, traitant tout spécialement de la remise d'impôt va ainsi être élaboré. Il aura un contenu analogue à l'ordonnance du Conseil fédéral précitée, précisant en particulier les conditions de fond, la procédure, l'autorité compétente, les voies de droit et les délais y relatifs. Telle est la raison pour laquelle le délai de 6 mois, respectivement de 30 jours des alinéas 2 et 3 de l'actuel article 350 LCP n'ont pas été repris.

A noter encore que la doctrine estime que, lorsqu'il remplit les conditions pour une remise, le contribuable a droit à celle-ci. Certains droits cantonaux le prévoient expressément (BE et JU). De même en est-il de l'ordonnance fédérale précitée (article 2, alinéa 1).

En réalité, le Tribunal fédéral a toujours refusé, dans une jurisprudence constante, d'entrer en matière dans le cadre d'un recours de droit public à l'encontre du refus d'une demande de remise d'une autorité cantonale, alors même que le droit cantonal en cause n'aménage pas un éventuel droit à la remise¹³⁹.

Cette situation va pourtant changer dans un proche avenir. En effet, suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, d'un nouvel article 29a de la constitution fédérale¹⁴⁰, des voies de droit doivent être ouvertes, au niveau fédéral comme au niveau cantonal, en matière de décisions relatives à des remises¹⁴¹. En effet, aux termes de l'article 29 a, intitulé « Garantie de l'accès au juge », « toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels »¹⁴². Et, en matière administrative, « (...) sont notamment visées par l'exception les décisions

¹³⁸ RS 642.121

¹³⁹ ATF 122 I 373; 112 Ia 94

¹⁴⁰ RO 2006, 1059.

¹⁴¹ Voir à ce sujet, Alain Wurzburger, La nouvelle organisation judiciaire fédérale, JT 2005 I, p. 631 et ss.

¹⁴² Arrêté fédéral relatif à la justice, RO 2002, 3148 et ss.

difficilement justiciables comme les actes de gouvernement soulevant essentiellement des questions politiques (...)»¹⁴³.

La Confédération a déjà concrétisé l'article 29a de la constitution fédérale. En effet, l'article 26 de l'ordonnance concernant le traitement des demandes de remise de l'impôt fédéral direct, du 19 décembre 1994 a été abrogé par une modification du 29 septembre 2006, laquelle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. L'article 26, intitulé « Caractère définitif de la décision » déclarait définitives les décisions de la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct et des autorités cantonales de remise. Les décisions de la Commission fédérale de remise pourront désormais faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral, conformément à l'article 33, lettre f de la loi sur le Tribunal administratif fédéral, du 17 juin 2005¹⁴⁴.

Sur le plan cantonal, l'alinéa 7 de l'article 37 du présent projet de loi ouvre la voie de la réclamation auprès du département et du recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts et du Tribunal administratif. A noter encore que l'alinéa 7 de l'article 37 ne concerne bien évidemment que le canton. A cet égard, l'on soulignera que la loi sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005¹⁴⁵, en son article 83, lettre m, déclare irrecevable le recours contre des décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement. Au niveau fédéral, seul apparaît ainsi envisageable le recours constitutionnel subsidiaire¹⁴⁶.

Enfin, par le biais de l'article 46, alinéas 1, 4 et 5 du présent projet, sont également introduites des modifications respectivement des articles 317 LCP, 69 de la loi sur les droits de succession et 181 de la loi sur les droits d'enregistrement, en matière de procédure de remise.

¹⁴³ Alain Wurzburger, La nouvelle organisation judiciaire fédérale, JT 2005 I, p. 635.

¹⁴⁴ FF 2005, 3875 et ss.

¹⁴⁵ FF 2005, 3829 et ss.

¹⁴⁶ Loi sur le Tribunal fédéral, chapitre 5, articles 113 et ss.

Titre V Garanties

Art. 38 Sûretés

A l'heure actuelle, la possibilité d'exiger des sûretés lorsque le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés relève de l'article 371 A LCP.

Par rapport à l'article 371 A LCP, l'article 38 ne comporte pas de disposition semblable à la lettre a) de l'alinéa 1, dont le fondement juridique apparaît d'ailleurs douteux au regard du droit fédéral, plus particulièrement de l'article 38 LP. En effet, aux termes de l'article 38 LP, l'exécution forcée ayant pour objet une somme d'argent ou des sûretés s'opère par la poursuite pour dettes. La portée de l'article 38 LP est d'exclure toute autre procédure d'exécution forcée ayant pour objet, notamment, une somme d'argent, et en particulier toute procédure d'exécution forcée de droit cantonal¹⁴⁷.

Par ailleurs, une partie du contenu de la lettre b) de l'alinéa 1 de l'article 371 A LCP se retrouve à l'endroit de l'article 38 du présent projet de loi.

Au surplus, l'article 38 est plus précis que l'article 371A LCP sur les points suivants:

1. l'alinéa 2 indique en quoi doivent consister les sûretés;
2. l'alinéa 3 précise sous quelle forme la demande de sûretés est notifiée au contribuable;
3. l'alinéa 4 réserve un recours au Tribunal administratif dans un délai de 30 jours;
4. l'alinéa 5 précise que le recours n'a pas d'effet suspensif par rapport à l'exécution de la demande de sûretés.

¹⁴⁷ Dominique Rigot, Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite, thèse, p. 56, n. 48; ATF 108 II 180, c. 2A.

L'article 38 a exactement le même contenu que l'article 169 LIFD, sauf bien entendu en ce qui concerne le recours lequel est, dans le cadre de la LIFD, un recours au Tribunal fédéral.

L'on retrouve d'ailleurs une disposition semblable à l'article 38 du présent projet de loi dans les droits cantonaux examinés¹⁴⁸.

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »¹⁴⁹ indique que tous les cantons prévoient la possibilité de demander des sûretés¹⁵⁰. En outre, tous les cantons, à l'exception du canton de Genève, aménagent une voie de droit à l'encontre de la demande de sûretés. Cette lacune de la LCP est donc comblée dans le présent projet de loi, à l'alinéa 4 de l'article 38.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en vertu de laquelle il convient d'interpréter l'article 38 du présent projet de loi, il n'est pas nécessaire que ce soient le comportement du contribuable ou ses agissements qui menacent les droits du fisc. Il suffit que le paiement de la dette d'impôt apparaisse objectivement mise en péril au regard de l'ensemble des circonstances; cette mise en péril doit être rendue vraisemblable¹⁵¹. En outre, toujours selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la créance d'impôt n'a pas besoin d'être

¹⁴⁸ Il s'agit de:

- l'article 242 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 214 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);
- l'article 244 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- l'article 233 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);
- l'article 169 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹⁴⁹ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

¹⁵⁰ Informations fiscales, op. cit., p. 34.

¹⁵¹ Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 236; Philippe Béguin, op. cit., p. 154.

fixée dans une décision de taxation ni même être échue. Une créance d'impôt présumée et vraisemblable peut faire l'objet d'une décision de sûreté¹⁵².

Le Bureau d'information fiscale, dans son fascicule intitulé « La procédure de perception en matière d'impôts directs »¹⁵³ donne les exemples suivants de situations dans lesquelles une demande de sûreté peut apparaître fondée:

- le contribuable s'apprête à quitter la Suisse sans avoir acquitté l'impôt dû;
- il change continuellement de lieu de séjour;
- il dilapide son bien;
- une décision d'expulsion a été prise à son encontre;
- il a commis une soustraction d'impôt;
- il cherche à dissimuler certains éléments de sa fortune¹⁵⁴.

Art. 39 Séquestre¹⁵⁵

L'article 39 du présent projet de loi correspond exactement au texte de l'alinéa 1, lettre b, deuxième partie et de l'alinéa 2 de l'article 371 A LCP. Il correspond également exactement au texte de l'article 170 LIFD et à celui des droits cantonaux examinés¹⁵⁶.

¹⁵² Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 236; Philippe Béguin, op. cit., p. 193.

¹⁵³ Il s'agit des informations fiscales, éditées par la Conférence suisse des impôts, et publiées en octobre 2005, avec un état de la législation au 1^{er} janvier 2005.

¹⁵⁴ Informations fiscales, op. cit., p. 33

¹⁵⁵ Sur ces questions, voir: Philippe Béguin, op. cit., p. 193 à 196; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 247 à 249; Ferdinand Fessler, op. cit., art. 170.

¹⁵⁶ Il s'agit de:

- l'article 243 de la loi bernoise sur les impôts, du 21 mai 2000 (LI; RSBE 661.11);
- l'article 215 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);
- l'article 245 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);
- l'article 234 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);

Le séquestre fiscal déroge à la LP. La LHID autorise un tel séquestre réglementé dans les lois cantonales (article 78 LHID). Par rapport à la LP, le séquestre fiscal contient les particularités suivantes:

1. les cas de séquestre sont ceux prévus par la loi fiscale, lors de la demande de sûretés;
2. l'autorité compétente pour ordonner le séquestre est l'autorité fiscale compétente;
3. la décision ordonnant la fourniture de sûretés vaut ordonnance de séquestre, au sens de l'article 274 LP;
4. l'action en contestation du cas de séquestre est exclue;
5. le séquestre fiscal peut porter sur un bien faisant l'objet d'un gage immobilier, par exemple, une hypothèque légale;
6. lorsque la procédure de taxation fait l'objet d'une procédure judiciaire, celle-ci est assimilée à une action tendant à la reconnaissance de la dette, au sens de la LP.

Article 40 Radiation du registre du commerce

Actuellement, c'est l'article 371 B LCP qui règle le problème de la radiation du registre du commerce.

L'article 40 est plus complet que l'article 371 B LCP en ce qu'il décrit, en ses alinéas 2 à 4, le déroulement de la procédure ainsi que les voies de recours en cas de refus du département de retirer son opposition à la radiation.

L'article 40 a été repris textuellement de l'article 246 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000, sauf en ce qui concerne le délai d'opposition qui est de 10 jours dans le droit neuchâtelois. On retrouve d'ailleurs une disposition semblable dans les autres droits cantonaux examinés¹⁵⁷.

- l'article 170 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹⁵⁷ Il s'agit de:

- l'article 216 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);

La règle prévue à l'article 40 du présent projet de loi correspond au droit civil en vertu duquel une société ne peut être radiée du registre du commerce aussi longtemps que les créanciers n'ont pas tous été désintéressés¹⁵⁸.

Art. 41 Hypothèque légale

Actuellement, l'hypothèque légale est régie par l'article 371 LCP. Elle a pour objet:

1. l'impôt immobilier complémentaire pour 2 années échues et l'année courante (alinéa 1);
2. l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (alinéa 1);
3. pour les personnes morales, la part de l'impôt afférant au bénéfice provenant de l'aliénation d'un immeuble ou part d'immeuble sis dans le canton ou d'un acte assimilé à une aliénation (alinéa 2).

Quant à l'objet, l'hypothèque légale de l'article 41 du présent projet de loi s'aligne sur les autres cantons romands, sauf en ce qui concerne le capital¹⁵⁹, plutôt que de reprendre intégralement le texte de l'article 371 LCP¹⁶⁰.

- l'article 235 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11);

- l'article 171 de la loi fiscale valaisanne, du 10 mars 1976 (RSVS 642.1).

¹⁵⁸ Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 234.

¹⁵⁹ Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'impôt sur le capital d'une personne morale telle que la société anonyme ne peut pas faire l'objet d'une hypothèque légale même si l'immeuble grevé est l'unique actif de la société (ATF 110 II 236).

¹⁶⁰ Ainsi:

- l'article 217 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin 2000 (RSFR 631.1);

- l'article 247 de la loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 21 mars 2000 (RSNE 631.0);

- l'article 236 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSVD 642.11).

Toujours en ce qui concerne l'objet (la part des impôts sur le revenu, la fortune et le bénéfice qui se rapporte à des immeubles, de même que l'impôt immobilier complémentaire et l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers), l'hypothèque légale de l'article 41 du présent projet de loi est en accord avec la jurisprudence du Tribunal fédéral. En effet, celle-ci exige que la créance garantie soit dans un rapport spécial avec le fond grevé¹⁶¹. Tel est le cas de l'impôt immobilier complémentaire et de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice des personnes morales, seule la part de l'impôt qui se rapporte à un immeuble peut faire l'objet d'une hypothèque légale ce qui nécessite de séparer le montant qui se rapporte à l'immeuble de la somme totale de l'impôt¹⁶².

En ce qui concerne la limitation à deux années échues et à l'année courante de l'article 371, alinéa 1 LCP, celle-ci a été abandonnée en conformité de la jurisprudence du Tribunal fédéral; selon celle-ci, en effet, l'article 836 CC impose seulement aux garanties cantonales le type de l'hypothèque du code civil et exige un rapport avec le fond grevé; il ne restreint la compétence cantonale ni quant au montant de la créance, ni quant au rang de la garantie; le législateur cantonal peut ainsi instituer, pour certaines créances dérivant du droit public, une hypothèque légale primant tous les autres droits de gage, sans égard aux garanties déjà inscrites¹⁶³.

Précisément, l'article 80, alinéa 1, lettre a de la loi d'application du code civil et du code des obligations, du 7 mai 1981¹⁶⁴ stipule que sont au bénéfice d'une hypothèque légale au sens de l'article 836 du code civil, les impôts désignés à l'article 371 de la loi sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (l'article 371 LCP étant remplacé par l'article 41 du présent projet de loi).

¹⁶¹ ATF 110 II 236; JT 1986 II 158; SJ 1985, 152 et ss.; 84 II 103; 62 II 24.

¹⁶² Voir à ce sujet, Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 231; Philippe Béguin, op. cit., p. 197; Xavier Oberson, op. cit., § 25, No 44.

¹⁶³ ATF 62 II 24, JT 1936 I 593; ATF 84 II 91, JT 1958 I 524; ATF 85 I 32, JT 1959 I 382.

¹⁶⁴ RS E 1 05.

L'article 80, alinéa 2 de la loi d'application du code civil et du code des obligations prévoit d'ailleurs que « *les hypothèques légales prévues à l'alinéa 1, lettres a à d du présent article prennent naissance en même temps que la créance qu'elles garantissent. Elles sont privilégiées en concours avec les autres hypothèques légales de droit public et priment tout autre gage immobilier. Les intérêts, les frais de réalisation et autres accessoires de la créance sont garantis au même rang que le capital* ».

Titre VI Prescription, réclamation et recours

Art. 42 Prescription du droit de percevoir l'impôt (à revoir)

L'article 42 reprend le texte de l'article 23 LPFisc, en adaptant son contenu à son nouveau contexte. C'est ainsi, en particulier, que, à l'alinéa 1, l'entrée en force de la taxation a été remplacée par l'entrée en force de la décision, du prononcé ou du jugement. De même en est-il à l'alinéa 3. On rappellera à cet égard que, dans le cadre des impôts périodiques, la décision est composée d'un bordereau de taxation et d'un décompte final (article 16 du projet de loi). L'alinéa 1 de l'article 42 précise en outre que la prescription de cinq ans concerne les créances relatives aux impôts, aux rappels d'impôts, aux amendes, aux intérêts et aux frais.

En ce qui concerne la reprise dans la LPerc de l'article 23 LPFisc, il apparaît assez logique que cette disposition, qui traite de la prescription du droit de percevoir l'impôt, soit rapatriée dans la LPerc.

En conséquence de quoi, l'article 23 LPFisc est abrogé via les modifications à d'autres lois (voir à cet égard, l'article 46, alinéa 2 du présent projet de loi).

Art. 43 Réclamation et recours

L'article 43 rappelle que toutes les décisions prises en vertu du présent projet de loi peuvent faire l'objet d'une réclamation et d'un recours, aux mêmes conditions que la décision de taxation. Il s'agit en particulier des bordereaux de taxation et des décomptes finals qui peuvent être contestés aux conditions des articles 39 et suivants de la LPFisc.

En ce qui concerne les dispositions spéciales, mentionnées à l'article 43, il s'agit tout d'abord de celles qui prévoient que la décision du département est

définitive (voir à cet égard, l'article 35, alinéa 5). Il s'agit ensuite de celles qui prévoient le recours au Tribunal administratif (voir à cet égard, les articles 38 alinéa 4 et 40, alinéa 4).

On rappellera, d'autre part, que la déclaration de compensation n'est pas une décision sujette à réclamation et recours.

Titre VII Dispositions finales

Art. 44 Disposition d'application

Cette disposition n'appelle aucun commentaire particulier tant il est vrai qu'en droit genevois, le Conseil d'Etat a la compétence d'édicter les dispositions d'application des lois cantonales. Elle est d'ailleurs proposée par la Chancellerie, dans ses modèles de lois.

Art. 45 Entrée en vigueur

Le présent projet de loi implique des changements au niveau de l'informatique et de la pratique importants. Tel est le cas en particulier du bordereau d'acomptes qui n'existe pas à l'heure actuelle et de la majoration sur acomptes qui est remplacée par des intérêts rémunérateurs et moratoires. Tel est le cas aussi de la décision de taxation qui vaut jugement exécutoire et non plus la sommation. Tel est le cas également de l'abandon de la surtaxe en cas de sommation ou du calcul de l'intérêt compensatoire sur les montants excédentaires. L'on mentionnera encore l'envoi d'un décompte intermédiaire au terme général d'échéance et d'un décompte final à l'issue de la procédure de taxation.

De tels changements nécessitent un certain temps.

D'un autre côté, le présent projet de loi, s'il devait être adopté par le Grand Conseil, devrait être applicable le premier janvier d'une année civile, c'est-à-dire, en ce qui concerne les impôts périodiques, à une période fiscale qui, dans la majorité des cas, coïncide avec l'année civile.

Il n'est malheureusement pas possible de prévoir à l'avance la durée des travaux de la Commission fiscale ou ceux du Grand Conseil.

Dans ces conditions, la meilleure solution consiste à attribuer au Conseil d'Etat la compétence de fixer l'entrée en vigueur de la loi, ce que fait précisément l'article 45.

Art. 46 Modifications à d'autres lois

La plupart des modifications à d'autres lois, contenues à l'endroit de l'article 46, consistent simplement à remplacer le renvoi aux articles de la LCP traitant de la perception (articles 350 et 360 à 371 B) par un renvoi aux dispositions correspondantes du présent projet de loi.

Seules les modifications à la loi sur l'impôt à la source sont un peu particulières (voir à cet égard, l'article 46, alinéa 3). A première vue, il s'agit plutôt que de simples modifications, de l'adjonction de dispositions nouvelles. En réalité, ces dispositions qualifiées de nouvelles sont, en partie, celles qui se trouvent actuellement dans la LCP et qui sont ainsi « rapatriées » dans la loi sur l'impôt à la source et en partie de nouvelles dispositions qui viennent préciser la procédure en matière d'impôt à la source, dans l'esprit du présent projet de loi.

Au bénéfice de ces explications, nous vous remercions, Mesdames et Messieurs les députés, de réserver un bon accueil au présent projet de loi.

Annexes :

Exemples Nos 1, 1a et 1b et 2, 2a et 2b..

Total Accompte		Notifiés le		
Bordereau		31.03.2007		
Terme Général d'échéance		20.12.2007		
2.95%	15'000.00	Exemple No 1: personne physique - Les acomptes facturés, soit CHF 15'000.--, ont été payés en une seule fois, soit le 15.08.2006. - Les acomptes ont été recalculés en fonction du montant inférieur figurant sur le bordereau de taxation, soit CHF 12'000.--. - Des versements volontaires ont eu lieu le 23.12.2006 et le 10.04.2007; ils s'évaluent à CHF 1'000.-- - Un transfert de crédit a eu lieu le 10.05.2007 (CHF 500.--). - Le terme d'échéance est le 31.03.2007. - Le bordereau de taxation a été notifié le 20.12.2007.		
2.95%	12'000.00			
Acomptes		Paiements		
Date	Montant	Date	Montant	
10.03.2006	1'200.00	10.02.2006	28.00	
10.04.2006	1'200.00	15.03.2006	5.00	
10.05.2006	1'200.00	30.04.2006	26.00	
10.06.2006	1'200.00	01.05.2006	20.00	
10.07.2006	1'200.00	30.07.2006	1.00	
10.08.2006	1'200.00	15.08.2006	9.00	
10.09.2006	1'200.00	30.09.2006	22.00	
10.10.2006	1'200.00	30.10.2006	9.00	
10.11.2006	1'200.00	30.11.2006	-2.66	
10.12.2006	1'200.00	TOTAL	-11.80	
TOTAL	12'000.00	TOTAL	15'000.00	
Date	Montant	Soi-dis	Nbr jours	Intérêts
10.02.2006	0.00	-	28	0.00
10.03.2006	-1'200.00	-1'200.00	5	-0.49
15.03.2006	0.00	-1'200.00	26	-2.56
10.04.2006	-1'200.00	-2'400.00	20	-3.93
30.04.2006	0.00	-2'400.00	1	-0.25
01.05.2006	0.00	-2'400.00	9	-1.77
10.05.2006	-1'200.00	-3'600.00	22	-6.49
01.06.2006	0.00	-3'600.00	9	-2.66
10.06.2006	-1'200.00	-4'800.00	30	-11.80
10.07.2006	-1'200.00	-6'000.00	20	-9.83
30.07.2006	0.00	-6'000.00	11	-5.41
10.08.2006	-1'200.00	-7'200.00	5	-2.95
15.08.2006	15'000.00	7'800.00	26	16.62
10.09.2006	-1'200.00	6'600.00	20	10.82
30.09.2006	0.00	6'600.00	10	5.41
10.10.2006	-1'200.00	5'400.00	20	8.85
30.10.2006	0.00	5'400.00	11	4.87
10.11.2006	-1'200.00	4'200.00	20	6.88
30.11.2006	0.00	4'200.00	10	3.44
10.12.2006	-1'200.00	3'000.00	13	3.20
23.12.2006	1'000.00	4'000.00	98	32.12
31.03.2007	-	16'900.00	-	0.00
31.03.2007	-12'000.00	4'900.00	10	0.00
31.03.2007	-	4'900.00	10	3.26
10.04.2007	1'000.00	5'900.00	30	12.27
10.05.2007	500.00	5'500.00	224	100.96
20.12.2007	-	5'500.00	-	-
Intérêts rémunérateurs s/acomptes	-	44.12	-	-
Intérêts compensatoires positifs calculés sur 264 jours	-	116.53	-	-
Soi-dis en votre faveur	-	5'640.64	-	-

Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.

Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.

Taux rémunérateur/compensatoire positif
Taux moratoire/compensatoire négatif

Total Acumpe		15'000.00	Notifié le	20.12.2007
Bordereau		12'000.00	31.03.2007	
Terme Général d'échéance				

Acumpe		Paiements	
Date	Montant	Date	Montant
10.03.2006	1'200.00	10.02.2006	1'500.00
10.04.2006	1'200.00	15.03.2006	1'500.00
10.05.2006	1'200.00	30.04.2006	1'500.00
10.06.2006	1'200.00	01.05.2006	1'500.00
10.07.2006	1'200.00	01.06.2006	1'500.00
10.08.2006	1'200.00	30.07.2006	1'500.00
10.09.2006	1'200.00	15.08.2006	1'500.00
10.10.2006	1'200.00	30.09.2006	1'500.00
10.11.2006	1'200.00	30.10.2006	1'500.00
10.12.2006	1'200.00	30.11.2006	1'500.00
TOTAL	12'000.00	TOTAL	15'000.00

Exemple No 1a: personne physique
 - L'exemple No 1 a été repris ici, avec toutefois les modifications suivantes:
 dix acomptes de CHF 1'500.- ont été versés par le contribuable à des dates qui ne respectent pas les délais de paiement des différés acomptes.

Date	Montant	Salde	Nbr Jours	Intérêts
10.02.2006	1'500.00	1'500.00	28.00	3.4
10.03.2006	-1'200.00	300.00	5.00	0.12
15.03.2006	1'500.00	1'800.00	26.00	3.84
10.04.2006	-1'200.00	600.00	20.00	0.98
30.04.2006	1'500.00	2'100.00	1.00	0.17
01.05.2006	1'500.00	3'600.00	9.00	2.66
10.05.2006	-1'200.00	2'400.00	22.00	4.33
01.06.2006	1'500.00	3'900.00	9.00	2.88
10.06.2006	-1'200.00	2'700.00	30.00	6.64
10.07.2006	-1'200.00	1'500.00	20.00	2.46
30.07.2006	1'500.00	3'000.00	11.00	2.76
10.08.2006	-1'200.00	1'800.00	5.00	0.74
15.08.2006	1'500.00	3'300.00	26.00	7.03
10.09.2006	-1'200.00	2'100.00	20.00	3.44
30.09.2006	1'500.00	3'600.00	10.00	2.95
10.10.2006	-1'200.00	2'400.00	20.00	3.93
30.10.2006	1'500.00	3'900.00	11.00	3.52
10.11.2006	-1'200.00	2'700.00	20.00	4.43
30.11.2006	1'500.00	4'200.00	10.00	3.44
10.12.2006	-1'200.00	3'000.00	13.00	3.26
23.12.2006	1'000.00	4'000.00	98.00	32.12
Versement volontaire				
Fairement en compte au		16'000.00		0.00
Impôt dû		-12'000.00		0.00
Salde du compte au		4'000.00		
Virement volontaire		1'000.00	10.00	3.26
Transfert de crédit		500.00	30.00	12.29
		5'500.00	224.00	100.96
Salde à la notification du bordereau				
Intérêts rémunérateurs / acomptes		5'500.00		
Intérêts compensatoires positifs calculés sur 244 jours		95.01		
Salde en votre faveur		116.53		
		5'711.53		

Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.

Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.

Taux rémunérateur/compensatoire positif
 Taux moralisateur/compensatoire négatif

2.95%
 2.95%

Taux rémunérateur/compensatoire positif
Taux moralisateur/compensatoire négatif

2.95%
2.95%

Total Acumple
Bordereu
Terme Général d'échéance

15'000.00
10'000.00
31.03.2007

Notifié le

20.12.2008

Exemple No 1b: personne physique

- L'exemple No 1a est ici repris, avec toutefois les modifications suivantes:
- à l'issue d'une procédure de réclamation et de recours, un décompte final rectificatif a été notifié au contribuable le 20.12.2008. Le nouveau montant d'impôt pris en considération est de CHF 10'000.-- au lieu de CHF 12'000.--.
- les acomptes ont ainsi été recalculés à hauteur du nouveau montant d'impôt; de même en est-il de l'intérêt compensatoire positif qui a été recalculé en fonction non seulement du nouveau montant de l'impôt mais aussi de la nouvelle période durant laquelle il a couru.

Acomptes		Paiements		Intérêts	
Doie	Montant	Nbr Jours	Salde	Doie	Montant
10.03.2006	1'000.00	10.02.2006	1'500.00	28.00	3.48
10.04.2006	1'000.00	15.03.2006	500.00	5.00	0.20
10.05.2006	1'000.00	30.04.2006	1'000.00	26.00	4.26
10.06.2006	1'000.00	01.05.2006	2'500.00	20.00	1.64
10.07.2006	1'000.00	01.06.2006	4'000.00	1.00	0.20
10.08.2006	1'000.00	01.07.2006	1'500.00	9.00	2.95
10.09.2006	1'000.00	15.08.2006	3'000.00	22.00	5.41
10.10.2006	1'000.00	30.07.2006	4'500.00	9.00	3.32
10.11.2006	1'000.00	30.10.2006	3'500.00	30.00	8.60
10.12.2006	1'000.00	30.11.2006	2'500.00	20.00	4.10
TOTAL	10'000.00	TOTAL	15'000.00	130.00	34.92
23.12.2006	1'000.00	23.12.2006	6'000.00	98.00	48.18
31.03.2007	-10'000.00	31.03.2007	6'000.00	-	0.00
31.03.2007	-10'000.00	31.03.2007	6'000.00	-	0.00
Versement volontaire	1'000.00	Versement volontaire	7'500.00	10.00	4.72
10.05.2007	1'000.00	10.05.2007	7'500.00	30.00	17.21
10.05.2007	1'000.00	10.05.2007	7'500.00	590.00	342.66
20.12.2008	7'500.00	20.12.2008	7'500.00		
Intérêts rémunérateurs s/acomptes	135.70	Intérêts rémunérateurs s/acomptes	135.70		
Intérêts compensatoires positifs calculés sur 430 jours	364.73	Intérêts compensatoires positifs calculés sur 430 jours	364.73		
Salde en votre faveur	8'020.43	Salde en votre faveur	8'020.43		

Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.

Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.

ANNEXE 2

Taux rémunérateur/compensatoire positif
Taux moratoire/compensatoire négatif

2.95%
2.95%

Total Acompte
Bordereau
terme Général d'échéance

15'000.00
20'000.00

Noirifié le
31.03.2007

20.12.2007

Exemple No 2: personne physique
L'exemple No 1a est ici repris, avec toutefois les modifications suivantes:
- le bordereau de taxation fait état d'un montant d'impôt de CHF 20'000.-, donc supérieur aux acomptes facturés.
- il n'y a pas de recalcul des acomptes dans cette situation.

Acomptes		Paiements	
Date	Montant	Date	Montant
10.03.2006	1'500.00	10.02.2006	1'500.00
10.04.2006	1'500.00	15.03.2006	1'500.00
10.05.2006	1'500.00	30.04.2006	1'500.00
10.06.2006	1'500.00	01.05.2006	1'500.00
10.07.2006	1'500.00	01.06.2006	1'500.00
10.08.2006	1'500.00	30.07.2006	1'500.00
10.09.2006	1'500.00	15.08.2006	1'500.00
10.10.2006	1'500.00	30.09.2006	1'500.00
10.11.2006	1'500.00	30.10.2006	1'500.00
10.12.2006	1'500.00	30.11.2006	1'500.00
TOTAL	15'000.00	TOTAL	15'000.00

Date	Montant	Solde	Nbr Jours	Intérêts
10.02.2006	1'500.00	1'500.00	28.00	3.44
10.03.2006	-1'500.00	-	5.00	0.00
15.03.2006	1'500.00	1'500.00	26.00	3.20
10.04.2006	-1'500.00	-	20.00	0.00
30.04.2006	1'500.00	1'500.00	1.00	0.12
01.05.2006	1'500.00	3'000.00	9.00	2.21
10.05.2006	-1'500.00	1'500.00	22.00	2.70
01.06.2006	1'500.00	3'000.00	9.00	2.21
10.06.2006	-1'500.00	1'500.00	30.00	3.69
10.07.2006	-1'500.00	-	20.00	0.00
30.07.2006	1'500.00	1'500.00	11.00	1.35
10.08.2006	-1'500.00	-	5.00	0.00
15.08.2006	1'500.00	1'500.00	26.00	3.20
10.09.2006	-1'500.00	-	20.00	0.00
30.09.2006	1'500.00	1'500.00	10.00	1.23
10.10.2006	-1'500.00	-	20.00	0.00
30.10.2006	1'500.00	1'500.00	11.00	1.35
10.11.2006	-1'500.00	-	20.00	0.00
30.11.2006	1'500.00	1'500.00	10.00	1.23
10.12.2006	-1'500.00	-	13.00	0.00
23.12.2006	1'000.00	1'000.00	98.00	8.03
31.03.2007		16'000.00		0.00
31.03.2007	-20'000.00	-4'000.00		0.00
31.03.2007		-4'000.00	10.00	-3.28
10.04.2007	1'000.00	-3'000.00	30.00	-7.33
10.05.2007	500.00	-2'500.00	224.00	-45.83

Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.

Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.

Versement volontaire	23.12.2006	1'000.00		
Faiblement en compte au	31.03.2007			
Impôt du	31.03.2007			
Solde du compte au	31.03.2007			
Versement volontaire	10.04.2007	1'000.00		
Transfert de crédit	10.05.2007	500.00		
Solde à la notification du bordereau	20.12.2007			
Intérêts rémunérateurs s/acomptes				33.97
Intérêts compensatoires négatifs calculés sur 24.4 jours				-54.54
Solde en notre faveur				-2'522.58

ANNEXE 2A

Taux rémunérateur/compensatoire positif Taux moratoire/compensatoire négatif		Total Acompte Bordereau		Termes Général d'échéance		Notifiés le		
2,95%	2,95%	15 000,00	20 000,00	15 000,00	20 000,00	31.03.2007	20.12.2007	
<p>Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.</p> <p>Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.</p>		Acomptes		Paiements				
		10.03.2006	1'500,00	10.03.2006				
		10.04.2006	1'500,00	10.04.2006				
		10.05.2006	1'500,00	10.05.2006				
		10.06.2006	1'500,00	10.06.2006				
		10.07.2006	1'500,00	10.07.2006				
		10.08.2006	1'500,00	10.08.2006				
		10.09.2006	1'500,00	10.09.2006				
		10.10.2006	1'500,00	10.10.2006				
		10.11.2006	1'500,00	10.11.2006				
		10.12.2006	1'500,00	10.12.2006				
TOTAL		15'000,00		TOTAL				
		Deuts	Montant	Solde	Nbr jours	Intérêts		
		10.03.2006	-1'500,00	-1'500,00	-	0,00	0,00	
		10.03.2006	0,00	-1'500,00	31,00	-3,81	-3,81	
		10.04.2006	-1'500,00	-3'000,00	-	0,00	0,00	
		10.04.2006	0,00	-3'000,00	30,00	-7,38	-7,38	
		10.05.2006	-1'500,00	-4'500,00	-	0,00	0,00	
		10.05.2006	0,00	-4'500,00	31,00	-11,43	-11,43	
		10.06.2006	-1'500,00	-6'000,00	-	0,00	0,00	
		10.06.2006	0,00	-6'000,00	30,00	-14,75	-14,75	
		10.07.2006	-1'500,00	-7'500,00	-	0,00	0,00	
		10.07.2006	0,00	-7'500,00	31,00	-19,05	-19,05	
		10.08.2006	-1'500,00	-9'000,00	-	0,00	0,00	
		10.08.2006	0,00	-9'000,00	31,00	-22,86	-22,86	
		10.09.2006	-1'500,00	-10'500,00	-	0,00	0,00	
		10.09.2006	0,00	-10'500,00	30,00	-25,81	-25,81	
		10.10.2006	-1'500,00	-12'000,00	-	0,00	0,00	
		10.10.2006	0,00	-12'000,00	31,00	-30,48	-30,48	
		10.11.2006	-1'500,00	-13'500,00	-	0,00	0,00	
		10.11.2006	0,00	-13'500,00	30,00	-33,19	-33,19	
		10.12.2006	-1'500,00	-15'000,00	-	0,00	0,00	
		10.12.2006	0,00	-15'000,00	13,00	-15,98	-15,98	
		23.12.2006	1'000,00	-14'000,00	98,00	-112,43	-112,43	
Versement volontaire				1'000,00				
Paiement en compte au				1'000,00				
impôt dû				-19'000,00				
Solde du compte au				-19'000,00				
31.03.2007								
31.03.2007								
Versement volontaire				1'000,00				
10.04.2007				-18'000,00				
10.05.2007				500,00				
10.05.2007				-17'500,00				
20.12.2007				-17'500,00				
Solde à la notification du bordereau				-17'500,00				
intérêts moratoire s'acomptes				-297,17				
intérêts compensatoires négatifs calculés sur 244 jours				-381,04				
Solde en notre faveur				-18'178,21				

Exemple No 2a: personne physique

L'exemple No 2 est ici repris, avec toutefois la modification suivante:

- aucun des acomptes facturés n'a été payé par le contribuable.

Taux rémunérateur/compensatoire positif
Taux moratoire/compensatoire négatif

2.75%
2.95%

Tout Accompte
Bordereau
Terme Général d'échéance

15'000.00
25'000.00

Noitifié le
31.03.2007

30.06.2009

Exemple No 2b : personne physique
L'exemple No 2a est ici repris, avec toutefois les modifications suivantes:
- à l'issue d'une procédure de réclamation et de recours, un décompte final rectificatif a été notifié au contribuable le 30.06.2009. Le nouveau montant d'impôt pris en considération est de CHF 25'000.--

Acomptes		Paiements	
Date	Montant	Date	Montant
10.03.2006	1'500.00	10.03.2006	
10.04.2006	1'500.00	10.04.2006	
10.05.2006	1'500.00	10.05.2006	
10.06.2006	1'500.00	10.06.2006	
10.07.2006	1'500.00	10.07.2006	
10.08.2006	1'500.00	10.08.2006	
10.09.2006	1'500.00	10.09.2006	
10.10.2006	1'500.00	10.10.2006	
10.11.2006	1'500.00	10.11.2006	
10.12.2006	1'500.00	10.12.2006	
TOTAL	15'000.00	TOTAL	

Seules les cellules bleues et vertes claires sont modifiables.

Si vous avez modifié l'une des cellules bleues, appuyez sur ce bouton pour lancer le calcul des intérêts.

Date	Montant	Soi.de	Nbr Jours	Intérêts
10.03.2006	-1'500.00	-1'500.00	-	0.00
10.03.2006	0.00	-1'500.00	31.00	-3.81
10.04.2006	-1'500.00	-3'000.00	-	0.00
10.04.2006	0.00	-3'000.00	30.00	-7.38
10.05.2006	-1'500.00	-4'500.00	-	0.00
10.05.2006	0.00	-4'500.00	31.00	-11.43
10.06.2006	-1'500.00	-6'000.00	-	0.00
10.06.2006	0.00	-6'000.00	30.00	-14.75
10.07.2006	-1'500.00	-7'500.00	-	0.00
10.07.2006	0.00	-7'500.00	31.00	-19.05
10.08.2006	-1'500.00	-9'000.00	-	0.00
10.08.2006	0.00	-9'000.00	31.00	-22.86
10.09.2006	-1'500.00	-10'500.00	-	0.00
10.09.2006	0.00	-10'500.00	30.00	-25.81
10.10.2006	-1'500.00	-12'000.00	-	0.00
10.10.2006	0.00	-12'000.00	31.00	-30.48
10.11.2006	-1'500.00	-13'500.00	-	0.00
10.11.2006	0.00	-13'500.00	30.00	-33.19
10.12.2006	-1'500.00	-15'000.00	-	0.00
10.12.2006	0.00	-15'000.00	13.00	-15.98
23.12.2006	1'000.00	-14'000.00	98.00	-12.43
31.03.2007		1'000.00		0.00
31.03.2007	-25'000.00	-24'000.00		0.00
31.03.2007		-24'000.00	10.00	-19.67
10.04.2007	1'000.00	-23'000.00	30.00	-56.54
10.05.2007	500.00	-22'500.00	782.00	-1'441.81
30.06.2009		-22'500.00		
Intérêts moratoire s/acomptes				-297.17
Intérêts compensatoires négatifs calculés sur 822 jours				-1'518.02
Solde en notre faveur				-24'315.19

Versement volontaire
Paiement en compte au
Impôt dû
Solde dû compte eu
Versement volontaire
Transfert de crédit
Solde à la notification du bordereau
Intérêts moratoire s/acomptes
Intérêts compensatoires négatifs calculés sur 822 jours
Solde en notre faveur