du 21 décembre 1999

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame N. T.

EN FAIT

1. Madame N. T. (ci-après : Mme T. ou l'intimée) est domiciliée en Haute-Savoie. Elle est mariée; son époux travaille en France: les époux T. ont deux enfants, élevés dans ce pays.

   Mme T. est au bénéfice d'un statut de frontalière. Elle a été imposée à ce titre notamment du 1er janvier au 31 décembre 1992 et du 1er janvier au 31 décembre 1993.

2. Durant l'année 1992, elle a réalisé un revenu brut annuel de CHF 54'697,55 sur lequel son employeur, l'État de Genève agissant par le biais de son office du personnel, lui a retenu une somme de CHF 8'450,80 au titre de l'impôt à la source en application du barème "personne seule".

   Pour l'année 1993, le traitement de Mme T. s'est élevé à CHF 59'187,20 et l'État de Genève a retenu la somme de CHF 9'440,35 au titre de l'impôt à la source en application du même barème.

3. À une date qui ne figure pas sur le document envoyé, lequel porte seulement la mention "date du timbre postal", mais reçu le 25 mai 1995 par l'intimée, les services administratifs et financiers du département de l'instruction publique ont informé celle-ci "qu'ils n'avaient pas tenu compte de [ses] charges de famille auxquelles [elle] avait droit, à savoir : mariée plus 2 enfants" (sic !). L'intimée était invitée à "régler [sa] situation directement avec l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) seule compétente en la matière" (re-sic !).

4. Le 6 juin 1995, Mme T. s'est adressée au service de l'impôt à la source (ci-après : le SIS) pour obtenir la restitution de l'impôt payé par erreur "pendant trois ans".

5. Le 16 octobre 1995, le SIS a rejeté la réclamation concernant les impositions à la source 1992 et 1993.

6. Le 12 novembre 1995, Mme T. a saisi d'un recours la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI ou la commission intimée). Elle a demandé le remboursement des impôts payés par erreur au titre des années 1992 et 1993.

7. Le 23 octobre 1997, la CCRMI a admis le recours et a renvoyé la cause à l'AFC, constatant que celle-ci n'avait pas appliqué le barème correspondant au statut de l'intimée, la taxant au taux largement supérieur tiré du barème "personne seule" alors que le barème correct était celui concernant les personnes mariées avec deux enfants. Elle a également fait application de l'article 367 A alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05), condamnant l'AFC à rembourser à l'intimée la somme due avec intérêts à 5 % dès la date de la perception.

8. Le 10 décembre 1997, l'AFC a recouru contre la décision précitée: seule la voie de la reconsidération était ouverte et il n'y avait pas de motif de reconsidérer celle prise par l'AFC. Il revenait à l'intimée de contrôler l'exactitude du montant des impôts prélevés. L'AFC conclut à l'annulation de la décision de la CCRMI.

9. Le 29 janvier 1998, la commission intimée a déclaré persister dans sa propre décision.

10. Le 24 février 1998, l'intimée conclut à la confirmation de la décision de ladite commission.

11. Les 20 et 22 juillet 1998, la CCRMI et l'AFC ont requis la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé par le Tribunal fédéral dans une cause similaire: l'AFC avait déposé un recours de droit administratif concluant à l'annulation de l'arrêt du tribunal de céans rendu le 28 avril 1998 pour la part de l'impôt fédéral direct dans une affaire T.

12. Le 30 juillet 1998, le Tribunal administratif a prononcé la suspension de la cause.

13. Par un arrêt du 2 novembre 1998, expédié aux parties le 27 du même mois et reçu le 30 au greffe du tribunal de céans, le Tribunal fédéral a rendu un arrêt dans la cause AFC c/ T. précitée. Cette autorité a estimé que l'arrêt rendu le 28 avril 1998 par le Tribunal administratif devait être annulé dans la mesure où il concernait l'impôt fédéral direct et la décision de l'AFC confirmée dans la même mesure.

14. Le 2 décembre 1998, le Tribunal administratif a imparti à l'AFC un délai au 15 janvier 1999 pour

l'informer de l'intention de cette dernière de demander la reprise de l'instruction ou de faire usage de l'article 67 alinéa 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) pour reconsidérer sa propre décision.

15. Par une lettre du 3 décembre 1998 parvenue au greffe du tribunal de céans le 8 décembre, l'AFC a considéré que le Tribunal administratif devait appliquer à la part cantonale et communale de l'impôt les principes que le Tribunal fédéral tirait de la législation fédérale et contenus dans l'arrêt AFC c/ T. précité.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 – LTA – E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

2. Les positions des diverses juridictions ayant eu à trancher des litiges semblables à celui aujourd'hui soumis au Tribunal administratif sont bien connues, les arrêts pertinents ayant été publiés dans la Revue de droit administratif et fiscal dans le courant de l'année 1999.

3. Selon la jurisprudence du tribunal de céans, la position de l'autorité qui refuse de corriger une erreur de taxation manifeste dont elle porte l'unique responsabilité est choquante et heurte le sentiment de l'équité. Lorsque les règles qui président à une demande en révision sont respectées, il y a lieu d'y procéder et de revoir la décision de taxation entrée en force (cf. notamment ATA AFC c/ T. du 28 avril 1998 in RDAF 1999 II p. 467-474 et A. du 3 juin 1997).

4. S'agissant de la part de la perception erronée qui correspond à l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a jugé dans son arrêt du 2 novembre 1998 que le résultat auquel parvenait le fisc par une taxation erronée n'était pas choquant et ne heurtait pas le sentiment de l'équité, le contribuable concerné n'ayant pas fait usage de la possibilité qu'il avait de déposer une réclamation pour obtenir la correction de l'imposition fausse (ATF AFC c/ D. (recte : T.) du 2 novembre 1998 in RDAF 1999 II p. 138-146).

Ainsi que cela ressort du texte même de l'ATF précité, cet arrêt ne concerne que la part de l'impôt à la source correspondant à l'impôt fédéral direct. Certes, le Tribunal fédéral a estimé que les conditions de la révision n'étaient pas réunies. Cet argument, développé dans le corps de l'arrêt et à propos de l'impôt fédéral direct, ne lie pas le tribunal de céans, qui statue en dernier ressort en matière d'impôt cantonal. Le dispositif de l'arrêt du 2 novembre 1998 est parfaitement clair, puisqu'il n'annule l'arrêt cantonal que dans la mesure où il concerne l'impôt fédéral direct et ne

confirme une décision prise par l'AFC que dans la mesure où elle concerne ledit impôt. S'agissant des rectifications à apporter à la part de l'impôt à la source qui correspond aux impôts cantonal et communal, le Tribunal fédéral ne les a nullement traitées et il ne pouvait d'ailleurs en connaître, faute de voie de droit ouverte à l'État cantonal pour le lui soumettre. On notera enfin que le Tribunal fédéral a expressément relevé que l'application de l'article 367 LCP était étrangère au litige et qu'il n'y avait pas lieu d'en examiner la conformité avec le droit fédéral, au demeurant obligatoire pour les cantons à partir du 1er janvier 2001 seulement (cf. art. 51 et 72 LHID - RS 642.14; ATF AFC c./T. précité, consid. 5).

5. L'administration recourante ayant constaté qu'elle ne pouvait remettre en cause la jurisprudence du Tribunal administratif, elle a déposé dans l'affaire T. un recours de droit administratif concluant à l'annulation de l'arrêt du tribunal de céans pour la part de l'impôt fédéral direct. L'ATF précité ne contient ainsi aucun motif pour le tribunal de céans de revenir sur sa propre jurisprudence en matière d'impôts cantonal et communal, s'agissant à tout le moins des règles qui prévalaient lorsque l'état de fait litigieux s'est réalisé et qui sont aujourd'hui encore applicables.

6. La décision de la CCRMI sera donc confirmée dans la mesure où elle renvoie le dossier à l'AFC pour que celle-ci calcule à nouveau l'impôt compte tenu du barème qui aurait dû être appliqué. Considérant toutefois la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct, il appartiendra à l'administration recourante de restituer à la contribuable intimée le trop-perçu pour les périodes d'assujettissement du 1er janvier au 31 décembre 1992 et du 1er janvier au 31 décembre 1993 en tant qu'il s'agit des parts cantonale et communale de l'impôt perçu à la source, augmentées des intérêts à 5 %, conformément à l'article 367 A LCI, la part d'impôt fédéral direct que l'intimée n'aurait pas dû payer restant acquise à l'État.

7. L'administration recourante succombe ainsi sur la plus grande partie de l'objet du litige. Il ne sera toutefois pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité, l'intimée n'en ayant pas demandé.

PAR CES MOTIFS

le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 décembre 1997 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 octobre 1997;

au fond :

l'admet partiellement;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts dans la mesure où elle concerne la perception à la source des impôts cantonal et communal;

l'annule pour le surplus;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour le calcul et le remboursement du trop-perçu, au sens des considérants;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Madame N. T..

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin, Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, M. Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

le secrétaire-juriste : le président :

O. Bindschedler D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme M. Oranci