

du 8 juin 2004

dans la cause

Madame B.

représentée par Me Eric Stampfli, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. Madame \_\_\_et Monsieur \_\_\_B.\_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés à Ambilly en France. Ils n'ont pas d'enfant à charge.
2. Jusqu'au 31 mars 2000, Mme B.\_\_\_\_\_ a travaillé en qualité d'ouvrière spécialisée auprès de la société P.\_\_\_\_\_ S.A. à Genève. Elle avait le statut de frontalière et était soumise à l'impôt à la source.
3. Elle est retraitée depuis le 1er avril 2000.
4. L'employeur de Mme B.\_\_\_\_\_ a rempli annuellement les attestations-quittances et prélevé l'impôt à la source. Les attestations 1995 à 2000 ont toutes porté la mention "nom et prénom du conjoint \_\_\_B.\_\_\_\_\_" et l'indication, résultant d'une croix dans la colonne idoine, que M. B.\_\_\_\_\_ travaillait en Suisse. Ces mentions ne figuraient pas sur les attestations-quittances antérieures.  
  
L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a ainsi appliqué "le barème A0" (sic).
5. Au début de l'année 2001, les époux B.\_\_\_\_\_ se sont étonnés, à réception de la dernière attestation-quittance 2000, de recevoir un impôt à la source s'élevant à CHF 3'333.- retenu sur le salaire de Mme B.\_\_\_\_\_ pour trois mois de travail seulement.
6. Courant mai 2001, les époux B.\_\_\_\_\_ se sont rendus au service de l'impôt à la source et ont requis des explications quant au montant de l'impôt retenu. A cette occasion, il leur a été répondu que le délai de réclamation était passé. Mme B.\_\_\_\_\_ a exposé que son mari avait été licencié pour le 30 mai 1993 et que depuis lors il n'avait plus travaillé, que ce soit en France ou en Suisse, puisqu'il percevait en France les "assedics", soit des indemnités de chômage, depuis le 8 juin 1993.
7. Les époux B.\_\_\_\_\_ ont indiqué que l'attestation-quittance 1993 concernant M. B.\_\_\_\_\_ ne portait que sur la période du 1er janvier au 31 mai 1993 et qu'à la fin de cette année-ci, ils avaient reçu de l'AFC une rectification d'imposition ainsi qu'un remboursement de CHF 2'712,05 selon bordereau

rectificatif du 28 juin 1994.

L'AFC était donc au courant de la modification de leur situation. Pour les années ultérieures, Mme B.\_\_\_\_\_ avait fait confiance à son employeur et elle avait pensé que l'AFC modifierait le barème en conséquence.

8. Or, l'imposition du couple avait été la suivante :

Attestation- quittance	Date de de remise de l'attes- tation	Période d'assujet- tissement	Prestations soumises à l'impôt à la source	Taux	Impôts retenus
1994	23.01.1994 (recte 1995)	01.01.1994 31.12.1994	51'486,00	14,15	7'286,00
1995	25.01.1996	01.01.1995 31.12.1995	53'180,00	14,30	7'605,00
1996	24.01.1997	01.01.1996 31.12.1996	54'479,90	14,55	7'927,00
1997	26.01.1998	01.01.1997 31.12.1997	55'162,35	A0	7'756,00
1998	25.01.1999	01.01.1998 31.12.1998	57'256,15	14,25	8'160,00
1999	24.02.2000	01.01.1999 31.12.1999	50'704,62	12,35	6'262,55
2000	26.01.2001	01.01.2000 31.03.2000	18'626,80	17,90	3'333,00

9. Pendant toutes ces années le couple avait été imposé selon le barème A0, soit personne seule alors qu'il aurait dû l'être selon le barème marié, sans enfant.

La différence d'impôt totalisait quelque CHF 30'000.- en leur défaveur pendant les années précitées.

10. Le 17 janvier 2002, Mme B.\_\_\_\_\_ a sollicité de l'AFC la rectification des impositions à la source 1994 à

2000.

11. Par décision du 11 mars 2002, l'AFC a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.
  12. Mme B.\_\_\_\_\_ a interjeté recours le 5 avril 2002 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Celle-ci, par décision du 26 juin 2003, a confirmé la tardiveté de la réclamation et a examiné si celle-ci pouvait constituer une revision. Elle a estimé toutefois qu'aucune des conditions de la revision telles que prévues par l'article 55 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale entrée en vigueur le 1er janvier 2002 (LPFisc du 4 octobre 2001 - D 3 17) n'était remplie et elle a rejeté le recours.
  13. Par acte posté le 4 août 2003, Mme B.\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de la décision attaquée, au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision et rectification d'imposition "pour l'impôt cantonal communal et fédéral dû par Mme B.\_\_\_\_\_ selon le barème "marié" pour les années fiscales 1994 à 2000".
  14. L'AFC a conclu au rejet du recours pour plusieurs raisons :
    - La réclamation était manifestement tardive;
    - Même si l'AFC avait rectifié l'imposition à la source 1993, la recourante ne pouvait se prévaloir d'une rectification de taxation pour les années suivantes en vertu du principe de l'étanchéité des exercices et de celui de la périodicité des exercices fiscaux;
    - Aucun des cas de revision énoncés à l'article 55 LPFisc n'était réalisé. D'ailleurs, dans une cause semblable, le Tribunal fédéral avait annulé l'arrêt rendu le 2 novembre 1998 par le Tribunal administratif dans la mesure où il concernait l'impôt fédéral direct estimant que le tribunal de céans avait violé le droit fédéral en admettant un motif de revision exceptionnel pour des raisons d'équité.
- En l'espèce, et contrairement au cas précité, la recourante aurait pu aisément se rendre compte à la lecture des attestations-quittances que celles-ci contenaient une erreur et Mme B.\_\_\_\_\_ avait été particulièrement négligente;

- A supposer que les conditions de la revision soient réunies, celle-ci était tardive. Mme B.\_\_\_\_\_ s'était rendue avec son mari au service de l'impôt à la source en mai 2001 afin d'obtenir des éclaircissements et elle n'avait contesté les attestations-quittances qu'en date du 17 janvier 2002, soit plus de 90 jours après avoir eu connaissance des motifs de la revision;

- Enfin, la restitution d'un impôt payé par erreur devait être demandée dans les 5 ans suivant le paiement et au plus tard 10 ans après la notification du bordereau de sorte que les demandes de restitution pour les années 1994 et 1995 étaient prescrites.

L'AFC a conclu principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement à son rejet.

#### **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 A LOJ; art. 63 al. 1 lit a LPA).
2. Depuis que le tribunal de céans a statué dans des causes similaires (ATA/769/1999 et ATA/770/1999 du 21 décembre 1999), le droit fédéral relatif à l'imposition à la source n'a pas changé. Il s'agit en particulier de l'article 49 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, et de l'article 107 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (LIFD - RS 642.11).
3. Sur le plan cantonal, sont entrés en vigueur le 1er janvier 1995 également les articles 367 et 367 A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) relatifs respectivement à la restitution de l'impôt et au remboursement du trop perçu et intérêts rémunératoires. De plus, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1er janvier 2002 et elle est d'application directe.
4. Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 novembre 1998 2A.294/1998, publié in RDAF 1999 II pp 467 à 474 au

sujet de l'ATA/237/1998 du 28 avril 1998), le tribunal de céans a pris acte dans les deux ATA précités du 21 décembre 1999 de la solution du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct, mais avait maintenu sa position en ce qui concerne la part de l'impôt à la source correspondant à l'impôt cantonal et communal.

Il n'y a donc pas lieu de s'écarter de ces dernières jurisprudences dans leur principe.

5. Concernant l'attestation-quittance 2000, il apparaît du document lui-même qu'il a été remis le 26 janvier 2001 et que le contribuable dispose d'un délai au 31 mars pour élever réclamation (sic). Il est indiqué que M. B.\_\_\_\_\_ travaille en Suisse. Le couple n'a pas d'enfant à charge. Le barème appliqué est "A0" et le taux de 17,90 %, soit un impôt de CHF 3'333.- pour un revenu de CHF 18'626.- réalisé par Mme B.\_\_\_\_\_ du 1er janvier au 31 mars 2000.

La recourante affirme s'être rendue dans les locaux de l'AFC dans le courant du mois de mai 2001 pour demander des explications, ce qui n'est ni établi ni contesté.

C'est le 17 janvier 2000 (recte 2002) toutefois qu'elle a formellement adressé une réclamation à l'AFC pour les années 1994 à 2000 en sollicitant le remboursement du trop-perçu.

Le délai de réclamation de 30 jours dès la notification de la taxation, prescrit par l'article 39 alinéa 1 LPFisc, était donc échu dans les deux cas, de sorte que les taxations sont entrées en force et la décision sur réclamation du 11 mars 2002 est exacte.

6. La CCRMI, saisie sur recours le 5 avril 2002, a examiné si les conditions d'une révision au sens de l'article 55 LPFisc étaient réunies, celle-ci ayant été faite dans le délai prescrit par l'article 56 LPFisc.

Elle a considéré qu'en procédant à une lecture rapide des attestations-quittances 1995 à 1998, la recourante pouvait aisément se rendre compte du fait que celles-ci comportaient des erreurs puisqu'elle recevait copie du document.

En effet, le type de formulaire a changé dès l'année 1995. En 1993 et 1994, seuls figuraient le nom du

conjoint et l'état-civil du contribuable. Dès 1995, à côté du nom du conjoint, figurent une rubrique "celui-ci travaille-t-il en Suisse ?" et deux cases, "oui" ou "non", à cocher. Depuis 1995, l'employeur de Mme B.\_\_\_\_\_ a toujours coché la case "oui". Depuis 1995 également, le barème n'était plus le barème A mais A0.

7. L'article 55 LPFisc prévoit que :

"Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :

a. Lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (al. 1, litt. a);

b. Lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (al. 1, litt. b);

c. Lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (al. 1, litt. c).

La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui" (al. 2).

Pour les raisons exposées ci-dessus, la révision est en effet exclue, comme l'a admis la commission en application de l'article 55 alinéa 2 LPFisc, et cela dès 1995.

En revanche, la lecture - même attentive - de l'attestation-quittance 1994 ne permettait aucunement de déceler une erreur dans le taux appliqué et pour cette année-ci, la commission aurait dû considérer que la révision était possible.

De plus, les conditions de l'article 55 alinéa 1 litt. b précité étaient réunies, puisque l'AFC savait que M. B.\_\_\_\_\_ avait cessé de travailler en Suisse en 1993 et qu'elle avait, pour ce motif, procédé à une rectification d'imposition par bordereau du 28 juin 1994.

8. En conséquence, le recours sera partiellement

admis. La cause sera renvoyée à l'AFC pour que celle-ci calcule et rétrocède à la recourante le trop-perçu pour la période d'assujettissement du 1er janvier au 31 décembre 1994 en tant qu'il s'agit des parts cantonale et communale de l'impôt à la source, augmentées des intérêts à 5 % (art. 367 et 367 A LCP), la part d'impôt fédéral direct que la recourante n'aurait pas dû payer pour cette année restant acquise à l'Etat. Pour les années ultérieures, le recours ne peut qu'être rejeté.

9. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 4 août 2003 par Madame \_\_\_B.\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2004;

**au fond :**

l'admet partiellement;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts pour l'année d'assujettissement 1994;

la confirme pour le surplus;

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

l'y condamne en tant que de besoin;

rejette le recours pour le surplus;

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

communique le présent arrêt à Me Eric Stampfli, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi

qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Schucani,  
Mme Hurni, M. Thélin, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux  
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega