Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.705/2005 /svc

Arrêt du 13 avril 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
Administration fiscale cantonale de la
République et canton de Genève,
case postale 3937, 1211 Genève 3,
recourante,

contre

A._____,
intimée, représentée par Me Sylvain Bogensberger, avocat,
Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève, rue Ami-Lullin 4,
1207 Genève,
Tribunal administratif de la République et
canton de Genève, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
Impôts à la source 2001,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif de la République et canton de Genève
du 25 octobre 2005.

Faits:
A.
A._____, célibataire, née le 30 mai 1946, domiciliée à X._____ en France, a travaillé auprès de la Banque B._____ (ci-après: B._____) à Genève au bénéfice d'un statut de frontalière en Suisse. Elle était affiliée à la Fondation de prévoyance en faveur du personnel de B._____ (ci-après: la Fondation de prévoyance) depuis le 1er octobre 1992, le 1er juin 2008 constituant la date d'échéance de ses prestations de vieillesse.
Par courrier du 30 avril 2001, elle a sollicité sans succès de la Fondation de prévoyance le versement anticipé du capital de son deuxième pilier pour faire face aux coûts engendrés par les soins à prodiguer à son frère atteint d'une maladie grave, évolutive et handicapante.
En raison d'une restructuration et d'une réduction de son effectif, B._____ a décidé de mettre A._____ en retraite anticipée dès le 1er avril 2002. A cet effet, le 26 novembre 2001, les parties ont passé un accord prévoyant le versement en décembre 2001 par B._____ d'une indemnité de 120'000 fr. destinée à un rachat d'années d'assurance auprès de la Fondation de prévoyance dans le but d'améliorer la rente de l'intéressée. Le rachat a eu lieu le 20 décembre 2001. Le 28 décembre 2001, A._____ a informé la Fondation de prévoyance qu'elle désirait recevoir, à partir du 31 mars 2002, une rente annuelle résiduelle de préretraite de 36'000 fr. Selon un courrier du 12 mars 2002 de la Fondation de prévoyance, après rachat, l'octroi de cette rente résiduelle

annuelle laissait un solde en capital de 354'044 fr., tandis que la rente annuelle complète se serait élevée à 57'621 fr. Un courrier de la Fondation de prévoyance du 23 juillet 2002 attestait encore que, lors de l'entrée dans la fondation, A._____ avait apporté un montant de 203'080 fr. 45 provenant de son ancien employeur et qu'aucun retrait n'avait été effectué pour l'accès à la propriété.
Le 31 mars 2002, A._____ a cessé de travailler pour B._____ et n'a plus conservé d'emploi en Suisse.
B.
Selon l'attestation de retenue à la source établie par son employeur le 21 janvier 2002 pour la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2001, A._____ a été imposée sur un revenu brut de 244'243 fr. au taux de 28,45%, correspondant à un impôt de 69'487 fr. 15.
Le 23 avril 2002, la Fondation de prévoyance a imposé à la source la prestation en capital de prévoyance professionnelle de 354'044 fr. qu'elle a versée à A._____ et prélevé un impôt de 26'988 fr. 35. Ce montant a été remboursé à l'intéressée le 18 septembre 2002 (art. 11 de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [OIS; RS 642.118.2]).
A la demande de l'intéressée, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a, par décision du 23 décembre 2002, soustrait du revenu imposable les cotisations versées au troisième pilier A de 5'933 fr., fixant celui-là à 238'310 fr. correspondant à un impôt de 67'203 fr. 40. En revanche, elle a refusé de déduire le rachat d'années d'assurance du deuxième pilier, considérant qu'il constituait une évasion fiscale.
Par décision du 20 septembre 2004, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Genève (ci-après: la Commission de recours) a admis le recours déposé par A._____ contre la décision du 23 décembre 2003. Contrairement à l'opinion de l'Administration fiscale cantonale, l'opération de rachat ne constituait pas une évasion fiscale.
C.
Statuant sur le recours de l'Administration fiscale cantonale contre la décision du 20 septembre 2004 de la Commission de recours, le Tribunal administratif du canton de Genève l'a rejeté par arrêt du 25 octobre 2005. En substance, il a jugé qu'il n'y avait aucun élément au dossier qui permettait de considérer que l'intéressée avait racheté des années d'assurance dans le but de réaliser des économies d'impôts. Les conditions d'une évasion fiscale n'étaient pas réalisées. En particulier, la demande de versement anticipé du capital de prévoyance sollicitée en avril 2001 était à l'époque déjà dépourvue de motifs fiscaux. La mise en retraite anticipée et le versement d'une indemnité destinée à améliorer la rente de vieillesse ne relevaient pas du libre choix de l'intéressée. En revanche, le choix de percevoir une partie des prestations de vieillesse sous forme de capital était une possibilité prévue par le règlement de la Fondation de prévoyance et n'était pas insolite dès lors qu'il s'expliquait par des motifs familiaux impératifs. L'économie d'impôt qui résultait de cette opération, en partie imposée à l'intéressée, découlait de son domicile en France.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fiscale cantonale demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 25 octobre 2005. Elle fait valoir l'existence d'une évasion fiscale justifiant le refus de déduire le rachat en cause du revenu imposable à la source.
Le Tribunal administratif renvoie aux considérants et au dispositif de son arrêt. La Commission de recours renonce à déposer des observations. A._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de rejeter le recours et de confirmer l'arrêt du Tribunal administratif du 25 octobre 2005. L'Administration fédérale des contributions conclut à l'admission du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
I. Impôt fédéral direct
1.
Déposé en temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (ATF 130 II 65 consid. 2 et 3 p. 67 ss) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11), qui confère précisément le droit de recourir à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct.
2.
Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tri-

bunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268; 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et les arrêts cités).
3.
3.1 L'impôt à la source est conçu non seulement aux fins de sûreté dans la perception de l'impôt mais aussi comme un impôt définitif qui remplace la procédure ordinaire de taxation et de perception des impôts fédéral direct, cantonal et communal, sous la houlette de l'administration cantonale (cf. art. 85 al. 2 et 99 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, IIe partie, Therwil/Bâle 2004, n°1 ss ad introduction aux art. 83 ss LIFD, p. 734 ss; Raoul Oberson, Imposition à la source, in: Archives 61, p. 405, n°2).
En matière d'impôt fédéral direct, les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité, conformément aux art. 83 à 86 LIFD. Selon ces articles, ces travailleurs étrangers sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 LIFD), calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD). Cet impôt frappe notamment tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et tout autre avantage appréciable en argent (art. 84 al. 2 LIFD). Selon l'art. 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26 LIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1, let. d [AVS, AI, prévoyance professionnelle], f [chômage et accident obligatoire]et g [vie, maladie et accident]LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable. La déduction des
cotisations périodiques versées en vue de l'acquisition des droits aux prestations dans le cadre de la prévoyance professionnelle sont ainsi comprises dans le forfait (art. 33 al. 1 lettre d et 86 al. 1 LIFD).
3.2 Interprété a contrario, l'art. 86 al. 1 LIFD exclut du forfait les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée au sens de l'art. 33 al. 1 lettre e LIFD (Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2000, n°2 ad art. 86 LIFD, p. 26). Il est également muet sur la prise en compte, ou non, des versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance. En prévoyant que, d'entente avec les cantons, l'Administration fédérale des contributions règle en particulier "l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas contenues dans le barème, mais prévues à l'art. 33 LIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 4, al. 1 OIS)", l'art. 2 OIS permet d'adapter la retenue découlant du barème aux circonstances particulières du cas.
3.3 Sous réserve des art. 205 LIFD et 79a LPP, dont il n'est pas contesté que les conditions sont respectées en l'espèce, les versements destinés au rachat d'années d'assurance sont en principe déductibles (art. 33 al. 1 lettre d et 81 al. 2 LPP; ATF 131 II 627 consid. 4.2 p. 633). De tels versements revêtent un caractère discrétionnaire, volontaire et libre. Dans les limites légales, leur montant varie en outre selon la situation et les moyens financiers du contribuable. Dans cette mesure, ils ne peuvent être englobés dans un barème forfaitaire d'impôt à la source.
La question de savoir si la retenue d'impôt à la source peut, à bon droit, être corrigée par la procédure de l'art. 2 lettre e OIS pour tenir compte d'un rachat n'a pas à être tranchée en l'espèce, car la déduction litigieuse doit, quoi qu'il en soit, être refusée (cf. consid. 5 ci-dessous).
4.
Selon l'art. 10 du Règlement de la Fondation de prévoyance en faveur de B._____ et des sociétés affiliées ou apparentées ayant leur siège en Suisse (ci-après: le Règlement), le plan de base comprend la rente de retraite, la rente d'invalidité, la rente de conjoint ou concubin, les rentes d'enfants et le capital décès. Selon l'art. 12 du Règlement, l'assuré peut exercer une option de conversion en capital de sa rente de retraite, selon des dispositions qui s'appliquent aussi en cas de préretraite, à concurrence de la part de la rente excédant la rente simple AVS maximale, qui s'élevait à 24'720 fr. en 2001.
Dans cette hypothèse, conformément aux art. 5 al. 1 lettre e et 96 LIFD, s'il est domicilié à l'étranger, le bénéficiaire des rentes et de prestations en capital provenant d'institutions suisses de droit privé de prévoyance

professionnelle doit l'impôt sur ces prestations. S'agissant des prestations en capital, le taux est calculé selon l'art. 38 al. 2 LIFD, soit au cinquième du taux prévu par l'art. 36 LIFD. La loi sur l'harmonisation fiscale contient des dispositions similaires à ses art. 4 al. 2 lettre e et 35 al. 1 lettre g LHID, mais ne règle pas les taux (art. 1 al. 3, 2ème phrase LHID).
5.
5.1 Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale. Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 131 II 627 consid. 5.2 p. 635 s.; Revue fiscale 2004 p. 127 consid. 4.1; StE 2001 A 12 n°10 et n°11; Archives 66 406 consid. 5c, 64 80 consid. 3b).
5.2 En l'espèce, l'intimée a procédé au rachat litigieux le 20 décembre 2001, soit trois mois avant de cesser de travailler pour son employeur et de quitter définitivement la Suisse le 31 mars 2002. Le rachat a été financé avec l'indemnité de départ que l'employeur a versée à la Fondation de prévoyance, conformément à l'accord passé entre les parties le 26 novembre 2001 en vue de la mise à la retraite anticipée de l'intimée; elle n'aurait en effet dû bénéficier de prestations de vieillesse qu'à partir du 1er juin 2008. Il s'ensuit qu'au moment où l'intimée a décidé d'effectuer un rachat d'années d'assurance auprès de la caisse de pension de son employeur suisse, elle savait déjà que ses rapports de travail se terminaient, ainsi que ceux avec la Fondation de prévoyance de son employeur (art. 10 LPP) et qu'elle cessait définitivement toute activité en Suisse trois mois plus tard.
Selon les parties à l'accord du 26 novembre 2001, le rachat avait pour but d'améliorer la rente de vieillesse de l'intimée. Selon l'intimée, qui se prévaut à cet égard du courrier de la Fondation de prévoyance du 3 février 2005, avant le rachat, la rente annuelle complète ne s'élevait qu'à 35'109 fr., le capital maximum à 169'138 fr. et la rente résiduelle annuelle minimum à 24'270 fr. (correspondant au montant de la rente simple AVS), tandis qu'après le rachat, la rente annuelle complète s'élevait à 55'476 fr., le capital maximum s'élevait à 500'723 fr. et la rente résiduelle annuelle minimum à 24'270 fr. Cela suffirait, selon elle, à démontrer que le rachat, qui, au demeurant, lui aurait été imposé, poursuivait uniquement un but de prévoyance professionnelle. Même à supposer que les chiffres communiqués par la Fondation dans son courrier du 3 février 2005 soient cohérents et comparables ce qui n'est pas manifeste, cette démonstration n'est pas pertinente, compte tenu du choix de la recourante de conserver une rente pratiquement inchangée.
La différence entre une rente annuelle résiduelle de 36'000 fr. dont elle a demandé le versement et celle de 35'109 fr., avant rachat, est à ce point minime, qu'elle ne justifie pas un rachat de montant de 120'000 fr., d'autant moins que l'intimée avait déjà signifié sa volonté de recevoir un montant en capital pour subvenir aux soins à prodiguer à son frère gravement malade. Ce dernier élément démontre que l'intimée n'avait nullement l'intention d'accroître son capital de prévoyance en vue d'augmenter substantiellement sa rente de vieillesse, comme le laisse entendre l'accord du 26 novembre 2001. Enfin, il n'est pas démontré que l'intimée ait été contrainte de procéder au rachat litigieux, le caractère synallagmatique de l'accord du 26 novembre 2001 plaidant plutôt pour un choix volontaire.
Dans ces conditions, racheter des années de cotisations auprès d'une caisse de pension dont on sort - en outre, pour avoir une rente pratiquement inchangée - était dépourvu de sens du point de vue de la prévoyance professionnelle. Le procédé choisi par l'intimée détourne le rachat d'années de cotisations de son but, à savoir constituer une prévoyance professionnelle en Suisse et plus précisément augmenter le montant de sa rente vieillesse.
Il s'ensuit que le rachat d'années de cotisations pour la prévoyance professionnelle d'un montant de 120'000 fr. le 20 décembre 2001, alors que l'activité professionnelle de l'intimée en Suisse cessait le 31 mars 2002 et qu'elle conservait une rente inchangée, est insolite et ne s'explique que par la volonté de cette dernière de réaliser une notable économie d'impôts. En effet, le montant de l'indemnité de départ accordée par son employeur pouvait être versé directement sur un compte-épargne ordinaire et n'avait pas à transiter par la Fondation de prévoyance, puisque l'intimée pouvait en disposer librement dès le 1er avril 2002, en particulier en optant pour le versement en capital de ses prestations de vieillesse. La déduction de 120'000 fr. du revenu brut soumis à l'impôt à la source devait en effet permettre de réduire le revenu imposable de l'intimée de 238'310 fr. à

118'310 fr., réduisant l'impôt dû d'environ 43'000 fr.
Par conséquent, les conditions d'une évasion fiscale sont réunies. La déduction litigieuse doit être refusée pour ce motif.
II. Impôt cantonal et communal
6.
Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure à l'échéance du délai de 8 ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi.
En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance par le Tribunal administratif (art. 54 al. 3 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001; LPFisc; RSGE D 3 17) et porte sur les retenues d'impôt à la source prévues par l'art. 33 LHID figurant au titre quatrième de la loi sur l'harmonisation fiscale. En outre, le recours concerne l'imposition de l'intimée pour une période fiscale postérieure au 31 décembre 2000. Le présent recours est dès lors recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).
7.
Les art. 32 ss de la loi sur l'harmonisation fiscale règlent l'impôt à la source tel qu'il doit être repris par les législations cantonales. Ils correspondent aux dispositions des art. 83 ss LIFD (Peter Locher, op. cit., n°50 ad introduction aux art. 83 ss LIFD). En particulier, l'art. 33 al. 3 LHID prévoit que les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. S'agissant des déductions supplémentaires à celles déjà comprises dans les déductions forfaitaires, en particulier les versements uniques destinés au rachat d'années d'assurance en matière de prévoyance professionnelle, une solution différente de celle retenue pour l'impôt fédéral direct ne paraît pas envisageable, puisque les dispositions légales sont semblables (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation fiscale, Réglementation cantonale harmonisée en matière d'impôt à la source, Cosmos Muri/Berne 1994, p. 136 ss). Les impôts à la source fédéral, cantonal et communal étant retenus en une seule fois par l'employeur, des solutions divergentes entre l'impôt
fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux perçus à la source paraissent impraticables et rendraient difficiles à l'excès la tâche des employeurs.
8.
8.1 Dans le canton de Genève, l'impôt à la source est régi par la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (LIS/GE; RSGE D 3 20). Les dispositions sur l'assujettissement des personnes physiques qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, exercent une activité lucrative dépendante (art. 7 LIS/GE), l'assiette de l'impôt (art. 2 LIS/GE), les principes régissant l'établissement des barèmes (art. 3 al. 1 LIS/GE) et la structure de ces derniers (art. 4 LIS/GE) sont conformes aux art. 32 ss LHID. En particulier, le barème tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille (art. 4 al. 1 LIS/GE). L'art. 4 du règlement genevois du 12 décembre 1994 d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et des personnes morales (RALIS/GE; RSGE D 3 20.01) prévoit que, sur réclamation du contribuable, l'administration fiscale cantonale admet des déductions supplémentaires notamment pour les versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance au sens et dans les limites admises par le droit fédéral en matière de prévoyance et par le
droit cantonal qui renvoie aux limites du droit fédéral (art. 2 lettre b de la loi du 22 septembre 2000 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; RSGE D 3 16]).
8.2 Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct relatives à l'évasion fiscale que constitue en l'espèce le rachat litigieux s'appliquent également aux impôts cantonal et communal à la source perçus par le canton de Genève pour l'année 2001. L'économie d'impôt aurait résulté en l'espèce de

la réduction de l'impôt à la source dans le canton de Genève procurée par la déduction du rachat, s'il avait été admis.
9.
Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis. L'arrêt du Tribunal administratif du 25 octobre 2005 est annulé. Malgré l'art. 73 al. 3 LHID qui confère un caractère purement cassatoire au recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale (ATF 131 II 710 consid. 1.1 p. 713), il se justifie de confirmer la décision en matière d'impôt à la source de l'Administration fiscale cantonale du 23 décembre 2002, puisqu'elle ne concerne pas que les impôts cantonal et communal harmonisés, mais bien aussi l'impôt fédéral direct (cf. consid. 3.1 ci-dessus). La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision sur les frais des procédures de recours cantonales au sens des considérants.
Les frais sont mis à la charge de A._____ qui est à l'origine de la présente procédure et qui succombe (art. 153 et 153a en relation avec l'art. 156 OJ). Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis et l'arrêt du Tribunal administratif du 25 octobre 2005 est annulé.
2.
La décision de l'Administration fiscale cantonale du 23 décembre 2002 est confirmée.
3.
La cause est renvoyée au Tribunal administratif pour nouvelle décision sur les frais des procédures de recours cantonales au sens des considérants.
4.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge de A._____.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au mandataire de l'intimée, à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts et au Tribunal administratif de la République et canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt direct, l'impôt anticipé, des droits de timbre.
Lausanne, le 13 avril 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: