

du 3 avril 2001

dans la cause

T_____ HOLDING S.A.

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le 8 février 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à T_____ Holding S.A. Luxembourg (ci-après : T_____) deux bordereaux de taxation. Le premier concernait l'impôt cantonal pour la période fiscale 1996 au montant de CHF 140'073,95 et le second se rapportait à l'impôt fédéral direct (ci-après : l'IFD) pour l'exercice fiscal 1996 en CHF 41'914,60.
2. Par courrier du 12 février 1999, T_____ a formé réclamation auprès de l'AFC dans les termes suivants :

"Déclaration pour l'impôt sur les bénéficiaires et gains immobiliers T_____ HOLDING S.A. Luxembourg",

votre bordereau 1996, numéro 060.877.001, daté 8.2.99
RÉCLAMATION.

Monsieur,

Nous accusons réception de votre bordereau cité en marge. Nous insistons sur le fait suivant : dès lors que les actionnaires finaux sont des personnes physiques, l'imposition du gain immobilier, représenté par la vente des actions de la SI, devrait être faite aux articles 80 et suivants LCP. Le taux de l'impôt varie entre 0 % pour une détention de plus de 25 ans, au taux maximum de 50 % pour une détention inférieure à 2 ans ..."
3. Le 21 avril 1999, l'AFC a maintenu sa décision. Le courrier mentionnait dans le concerne : "T_____ HOLDING S.A., Luxembourg, taxation cantonale - période fiscale 1996."
4. Par acte du 21 mai 1999, T_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) contre la décision suscitée. Le recours visait selon le concerne : "T_____ HOLDING S.A. - Luxembourg - numéro 060.877.011 - taxation cantonale - période fiscale 1996. Réf. AFC : 060.877.011/ICC 1996", alors que le corps du texte se référait tant à l'impôt cantonal qu'à l'IFD. T_____ concluait à l'annulation des deux bordereaux notifiés le 8 février 1999.
5. Dans sa réponse du 30 novembre 1999, l'AFC a en substance argué que la réclamation de T_____ ne se

référait qu'au bordereau de taxation cantonale dans la mesure où T_____ invoquait seulement les articles 80 et suivants de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), et n'élevait aucun grief à l'encontre du bordereau de taxation IFD. De ce fait, T_____ contestait la taxation IFD pour la première fois lors de son recours du 21 mai 1999 sans avoir préalablement élevé de réclamation. Le recours de T_____ sur ce point était par conséquent irrecevable.

6. Les parties ont pu répliquer et dupliquer. Elles ont persisté dans leurs conclusions.
7. Le 20 septembre 2000, la cause pendante par devant la CCRMI a été divisée en deux causes distinctes, l'une traitée par la commission cantonale de recours en matière d'imposition cantonale, et l'autre attribuée à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission). C'est cette dernière procédure qui fait l'objet du présent litige.
8. Le 4 octobre 2000, la commission a déclaré irrecevable le recours déposé le 21 mai 1999 par T_____. La réclamation du 12 février 1999 ne visait que le bordereau de taxation afférent à l'impôt cantonal et communal et non à l'IFD. Le recours du 21 mai 1999 valait réclamation sur ce dernier point. Il appartenait à l'AFC de statuer sur la réclamation dirigée contre le bordereau IFD 1996.
9. Par acte du 9 novembre 2000, T_____ a recouru auprès du tribunal de céans contre la décision suscitée. A titre principal, elle a conclu à la constatation que sa lettre du 12 février 1999 valait réclamation à l'encontre de la taxation IFD 1996 datée du 8 février 1999, et à l'annulation de la décision de la commission. Si mieux n'aimait le Tribunal administratif, elle a conclu à ce que le bordereau IFD notifié par l'AFC soit constaté invalide dans la mesure où T_____ n'était pas contribuable en 1996 et que le bénéfice appréhendé par le bordereau 1996 avait été réalisé en suite d'une vente survenue en 1998.
10. Dans sa réponse du 14 septembre 2000, l'AFC conclut au rejet du recours.
11. La commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision le 24 novembre 2000.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'article 132 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification.
3. L'article 140 alinéa 1 LIFD dispose que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à la commission.

Les délais fixés par la loi sont de droit impératif (art. 119 al. 1 LIFD).
4. La procédure de réclamation est une véritable voie de droit ordinaire, en ce sens que l'autorité de taxation est tenue de s'en saisir et de statuer une nouvelle fois. Elle empêche l'entrée en force formelle de chose jugée de la décision de taxation. Elle se distingue cependant des autres voies de droit en ce sens qu'elle n'est pas adressée à une autorité de recours mais à l'autorité qui a rendu la décision de taxation.
 - a. L'article 134 al.1 LIFD prévoit notamment que l'autorité de taxation et l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation. Ainsi, le législateur a voulu que la procédure de réclamation fasse partie intégrante de la procédure de taxation (STE 1998 B-95-1_4, ATA du canton de Fribourg du 25 juin 1997; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs) 1994, p. 400).
 - b. Dans ce sens, le Conseil fédéral et la doctrine ont estimé que la réclamation n'a plus besoin d'être motivée, car l'article 131 al.2 LIFD n'oblige plus

l'autorité à motiver les modifications apportées à la déclaration du contribuable. Il s'agit ainsi de son corollaire (Message concernant les lois sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983; FF 1983 III, 222; ATA précité).

c. Dès lors, en déposant sa réclamation, le contribuable est tenu d'exprimer assez clairement sa volonté de déposer une réclamation et ne saurait se borner par exemple, à demander de simples explications. Sa réclamation doit être déposée dans le délai légal et par écrit. Il lui suffit de montrer de façon indiscutable son désaccord avec la décision querellée (ATA S. du 24.01.90; Ryser et Rolli, op.cit.; Oberson, op.cit. p. 414) .

En l'espèce, dans son courrier du 12 février 1999, la recourante invoque uniquement les dispositions cantonales en matière d'imposition du gain immobilier, articles 80 et suivants LCP, en priant l'AFC de revoir son imposition et de prendre position. Rien dans ledit courrier ne permet de penser que la recourante fait valoir son désaccord vis-à-vis du bordereau IFD. En effet, la recourante ne fait à aucun moment allusion à l'absence de dispositions applicables en LIFD, ne conteste pas le bordereau IFD ni ne sollicite son annulation. L'argumentation de la recourante tendant à démontrer qu'en invoquant les articles 80 et suivants LCP, elle contestait l'impôt fédéral, vu l'inexistence d'une taxation spéciale des bénéficiaires immobiliers en LIFD, ne saurait par conséquent être suivie.

5. Ce n'est que dans le cadre de son recours du 21 mai 1999 contre la décision de l'AFC du 21 avril 1999, que T_____ invoque pour la première fois une contestation à l'encontre du bordereau IFD. Elle indique ainsi que "les griefs formulés à l'encontre d'une décision visant un bordereau ICC 1996 valent mutatis mutandis pour ce qui a trait à l'imposition IFD 1996".

6. Dès lors, la lettre du 12 février 1999 adressée par la recourante à l'AFC ne vaut pas réclamation pour l'impôt afférent à l'IFD 1996, mais uniquement pour le bordereau de taxation cantonale 1996. Ainsi, le recours déposé auprès de la commission le 21 mai 1999 est irrecevable pour ce qui a trait à l'IFD, période fiscale 1996.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante.

PAR CES MOTIFS

le Tribunal administratif :
à la forme:

déclare recevable le recours interjeté le 9 novembre 2000 par T_____ Holding S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 4 octobre 2000;

au fond:

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.-;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi.

communiqua le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et à l'administration fiscale cantonale.

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

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

V. Montani

D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci