RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1544/2007-FIN **ATA/377/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 7 août 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Madame P_____
représentée par la Fiduciaire Patrick Tritten

EN FAIT

1. Selon acte de vente immobilière du 28 septembre 1999, Madame P_____ (ci-après : la contribuable), célibataire, née le 9 octobre 1942, a acquis, pour le prix de CHF 1'015'000.-, des parts de copropriété de 56 o/oo de l'immeuble sis sur la parcelle _____ de la commune de X_____, comprenant un droit exclusif d'utilisation et d'aménagement sur les parties suivantes du bâtiment D de l'immeuble :

   - un appartement de 168,20 m2 et une terrasse de 38,30 m2 au rez-de-chaussée (51 o/oo) ;

   - une salle de jeux de 62 m2 au sous-sol de l'immeuble (3 o/oo) ;

   - un box de 27,70 m2 et une cave de 17,20 m2 au sous-sol de l'immeuble.

2. Par avis de modification du 25 janvier 2001, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante) a fixé la valeur locative brute annuelle du bien immobilier de la contribuable à CHF 32'190.-. Compte tenu des frais d'entretien forfaitaires de 10%, la valeur locative nette s'est élevée à CHF 28'971.-.

   Sous la rubrique "observations", il était précisé :

   "surface habitable : 168,2 m2 + 31 m2 (salle de jeux comptée ½) - 12% (murs) = 175 m2 (selon cahier de répartition des locaux)".

3. En réponse à une demande de renseignements de la contribuable du 2 mars 2001, l'AFC a détaillé le calcul dans une lettre du 11 avril 2001. Elle précisait que dans sa pratique elle tenait compte de la surface de la salle de jeux au sous-sol à raison de 50%. Elle prenait note que la contribuable ferait valoir les charges effectives et non le forfait de 10%. Elle avertissait la contribuable qu'en cas de contestation elle pourrait former réclamation dans un délai de 30 jours à compter de la prochaine notification d'un bordereau d'impôt qui serait expédié en 2002.

   <u>Taxation de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001</u>

4. Dans sa déclaration fiscale 2001-B datée du 27 juin 2002, la contribuable a notamment mentionné, à titre de revenu IFD, une valeur locative brute de CHF 25'404.- et des charges et frais d'entretien de CHF 13'416.-. Elle a déclaré un revenu imposable IFD de CHF 138'363.-.

5. Par bordereau de taxation du 6 décembre 2002, l'AFC a fixé l'impôt IFD 2001 à CHF 8'433,90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 148'400.-. Elle a

ainsi retenu une valeur locative de CHF 35'359.- pour le logement de la contribuable.

6. La contribuable a contesté la valeur locative retenue par l'AFC par lettre de réclamation du 17 décembre 2002.

Taxation IFD 2002

7. Dans sa déclaration fiscale 2002 datée du 9 août 2003, la contribuable a notamment mentionné, à titre de revenu IFD, une valeur locative brute de CHF 28'909.- et des charges et frais d'entretien de CHF 13'416.-. Elle a déclaré un revenu imposable IFD de CHF 134'761.-.

8. Par bordereau de taxation du 4 décembre 2003, l'AFC a fixé l'impôt IFD 2002 à CHF 7'916,90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 143'700.-. Ce faisant, la valeur locative du logement de la contribuable a été maintenue à CHF 35'359.-.

9. La contribuable a contesté une nouvelle fois la valeur locative retenue par l'AFC par lettre de réclamation du 9 décembre 2003.

10. Par deux décisions datées du 7 juillet 2005, l'AFC a confirmé les bordereaux de taxation IFD 2001 et 2002 de la contribuable.

La surface habitable avait été déterminée selon le cahier de répartition des locaux à 168,2 m2 + 31 m2 (salle de jeux comptée à 50%) - 12% (murs) = 172 m2.

Le critère déterminant pour la qualification d'une surface habitable était l'affectation effective des locaux. La surface habitable comprenait la surface des pièces mentionnées dans le questionnaire, hall compris et la pratique de l'AFC était de tenir compte de la surface des salles de jeux au sous-sol à raison de 50%. La diminution pour la prise en compte des murs était fixée à 12% s'agissant de propriété par étages.

En date du 26 janvier 2001 déjà, un avis de modification avait été expédié en spécifiant, sous la rubrique "observations", le mode de calcul de la surface habitable. Le 11 avril 2001, le chef du service immobilier avait donné à nouveau le détail du calcul. Par conséquent, l'information avait été transmise bien avant la notification du bordereau.

11. Par courrier du 29 juillet 2005, la contribuable a interjeté recours contre les décisions précitées devant la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).

L'AFC n'avait pas tenu compte de la formule ad hoc relative à la détermination de la valeur locative remplie pour l'exercice fiscal 2000. Le service immobilier de l'AFC n'avait jamais posé de questions sur les éléments qui y avaient été inscrits. En conséquence les décisions attaquées comportaient un vice de forme de sorte qu'elles devaient être considérées nulles.

Pour le surplus la salle de jeu ne pouvait être considérée comme une pièce habitable en raison de sa situation en sous-sol et de sa hauteur inférieure à 2,40 m, en application des articles 76 et 77 de la loi sur les constructions et les installations diverses du 14 avril 1988 (LCI - L 5 05) et des normes SIA.

12. Dans sa réponse du 7 juin 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le dossier ne comportait aucun vice de procédure, dès lors que la contribuable avait été informée tant en janvier qu'en avril 2001 de la manière dont la surface habitable avait été calculée.

Pour le surplus, ni les dispositions de la LCI ni les directives SIA n'entraient en considération en l'espèce. Le document intitulé "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas" indiquait que les combles habitables et mansardes (surfaces où la distance du sol au toit est supérieure à 1,5 mètres), pièces vides ou locaux annexes, tels que réduits, à l'exception de galetas non habitables, balcons terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises, étaient pris en compte à concurrence de 50% dans la détermination de la surface habitable pour le calcul de la valeur locative. Le calcul était ainsi conforme à la législation fiscale et à la pratique constante de l'AFC.

13. La contribuable a répliqué par pli du 19 juin 2006.

L'AFC avait procédé comme dans le cadre d'une taxation d'office, en effectuant une rectification unilatérale sans prendre contact avec la contribuable afin d'obtenir les renseignements complémentaires utiles.

La valeur locative était directement liée au loyer qui pouvait être demandé à un tiers pour l'immeuble en cause. Dans cette optique, on ne pouvait pas faire abstraction du critère d'habitabilité d'une pièce découlant de la LCI. En effet, si une pièce n'est pas habitable, elle ne peut être indiquée sur le bail, en conséquence le loyer qui peut être exigé est moindre. Admettre les conclusions de l'AFC revenait à violer la LCI et conduisait à fausser la valeur locative qui devait reposer sur le critère du loyer qui pourrait être exigé d'un tiers.

14. Dans sa duplique du 23 juin 2006, l'AFC persistait dans sa position en indiquant que son calcul était conforme en tous points à la législation fiscale ainsi qu'à sa pratique constante.

Pour le surplus, la loi lui permettait de s'écarter des éléments déclarés pour autant qu'elle communique à la contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation, en faisant ressortir les éléments modifiés.

15. La CCRIFD a admis le recours par décision du 14 mars 2007.

L'AFC avait indiqué à la contribuable les éléments pertinents pour fixer la valeur locative de son logement près de deux ans avant la notification du bordereau de taxation 2001 et elle avait répondu à toutes ses questions à ce propos par pli du 11 avril 2001. Elle avait également joint aux bordereaux de taxation un avis de taxation détaillant les éléments qu'elle avait retenus. En conséquence la procédure ne comportait pas d'informalité.

Dans le calcul de la valeur locative, l'AFC avait inclus la moitié de la surface de la salle de jeux avec une réduction de 12% pour tenir compte de la surface occupée par les murs. Selon la CCRIFD ce local, situé au sous-sol et dont la hauteur était inférieure à 2,40 m, ne pouvait être qualifié d'habitable. Il ne pouvait être assimilé à des combles habitables ni à une mansarde dont la distance du sol au toit était supérieure à 1,50 mètres, par conséquent il ne devait pas être intégré au calcul de la valeur locative.

16. Dans une écriture du 13 avril 2007, l'AFC a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif.

C'était à tort que la CCRIFD avait tenu compte des normes SIA ainsi que de la LCI.

Selon la pratique de l'AFC, les surfaces en sous-sol utilisées à d'autres fins que celles usuellement destinées aux installations techniques (telles que chaufferie, buanderie, cave ou autres locaux techniques), devaient être comptabilisées à hauteur de 50% de leur surface réelle. Cette pratique découlait notamment de la circulaire n°12 du 25 mars 1969 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : administration fédérale) et des directives y relatives. Elle était liée au loyer qu'un propriétaire pourrait percevoir de la location d'un logement offert aux conditions locales du marché immobilier. Cette pratique correspondait à celle d'autres cantons romands comme Fribourg, Berne et Vaud. A suivre le raisonnement de la CCRIFD, il ne pourrait jamais être tenu compte des pièces en sous-sol, celles-ci n'étant pas habitables au sens de la LCI. Ainsi, un propriétaire ayant multiplié la surface habitable en excavant totalement le sous-sol serait avantagé par rapport à un propriétaire ne disposant pas de sous-sol.

17. Par pli du 9 juin 2007, la contribuable a conclu à la confirmation de la décision attaquée.

L'AFC n'avait pas tenu compte du formulaire ad hoc rempli par la contribuable, par conséquent la rectification de la valeur locative a posteriori était assimilable à une taxation d'office.

Une pratique ou des directives ne pouvaient déroger à des lois (LCI, normes SIA) qui avaient obtenu l'aval populaire. Selon la jurisprudence récente, c'étaient bien les critères et les pratiques locales qui devaient être prises en considération pour l'évaluation de la valeur locative, à l'exclusion de la pratique d'autres cantons.

18. Par courrier du 15 mai 2007, l'administration fédérale s'est ralliée aux conclusions de l'AFC.

La situation d'une pièce en sous-sol n'avait pas pour effet direct son exclusion de la liste des pièces habitables. Seule son affectation et par conséquent son aménagement étaient déterminants. Ainsi, une pièce au sous-sol présentant une surface au sol de 62 m2 et aménagée comme salle de jeux ne répondait pas aux critères des pièces dont il n'était pas tenu compte dans le calcul de la valeur locative.

19. Le 7 juin 2007, la contribuable a adressé une réplique au tribunal de céans. Le pli lui a été retourné avec l'indication que le tribunal n'acceptait pas les écritures spontanées.

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. La contribuable soutient que la procédure de taxation était viciée parce que pour déterminer la valeur locative l'AFC n'avait pas tenu compte du formulaire ad hoc qu'elle avait rempli.

a. Aux termes de l'article 131 alinéa 1 1ère phrase de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'autorité de taxation fixe, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net imposable), le taux et le montant de l'impôt.

Selon l'alinéa 2 de cette même disposition, elle communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation.

Dans le message relatif à la LIFD (à l'époque article 136 LIFD), le Conseil fédéral indiquait qu'il n'était pas nécessaire lors de la notification de motiver les modifications apportées à la déclaration, celles-ci étaient simplement communiquées si tel n'avait pas encore été le cas (FF 1983 III p. 221).

b. Selon la doctrine, la déclaration n'est pas un titre ; elle a valeur d'un aveu extrajudiciaire bénéficiant pour cette raison d'une présomption d'exactitude (SJ 1966, 90). L'administration fiscale, en vertu de la maxime d'office, n'est pas liée par la déclaration et peut revoir l'ensemble de la taxation (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e édition, Bâle 2007, p. 449).

En l'occurrence, l'AFC a informé la contribuable, par courrier du 25 janvier 2001 déjà, des éléments fixant la valeur locative litigieuse. Le calcul était précisé sous la rubrique "observations". Des explications ultérieures ont suivi par pli du 11 avril 2001. La décision de taxation a été notifiée par bordereau du 6 décembre 2002. Il s'ensuit que la contribuable a eu connaissance du montant retenu par l'AFC à titre de valeur locative bien avant la décision de taxation. Elle a eu la possibilité de le contester. La procédure suivie par l'AFC ne prête ainsi pas le flanc à la critique et l'argument de la contribuable doit être rejeté.

3. Le litige porte sur le fait de savoir si la pièce sise au sous-sol du domicile de la contribuable et désignée comme salle de jeux doit être intégrée dans le calcul de la valeur locative.

a. En matière de rendement de la fortune immobilière, est imposable la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 litt. b LIFD). Aux termes de l'article 21 alinéa 2 LIFD, la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.

b. Conformément aux articles 21 alinéa 1 lettre b LIFD et 7 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1993 (LHID - RS 642.14), la valeur locative correspond au loyer que le propriétaire aurait pu tirer de son immeuble en le louant à un tiers, soit au prix qu'il aurait pu en obtenir sur le marché des locations (cf. J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2è éd., 1998, Lausanne, p. 437).

4. a. La valeur locative tend, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire une partie importante de ses

frais de logement et celle du locataire qui ne peut invoquer de déduction similaire, alors même qu'il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre elles en payant son loyer ; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (ATF 123 II 9 consid. 3a et les références citées).

b. Par les termes "compte tenu des conditions locales", les chambres fédérales ont voulu insister sur le fait que le prix du marché - et uniquement le prix du marché - est déterminant pour l'imposition de la valeur locative (BO CN 1987, p. 1746). Ce ne sont pas les loyers pratiqués sur le plan cantonal qui doivent être retenus, mais les loyers de la localité concernée (BO CN du 07.06.1989, p. 731 à 734).

Par ailleurs, la LHID pose le principe de l'imposition de la valeur locative sans en définir les modalités; les critères permettant de la déterminer sont laissés à l'appréciation du législateur cantonal, lequel doit cependant respecter l'égalité de traitement. Dans ces limites, les règles qui servent à établir la valeur locative d'un immeuble peuvent varier d'un canton à l'autre. Le législateur jouit d'une certaine latitude dans le choix de la réglementation légale et l'autorité fiscale jouit d'un certain pouvoir d'appréciation pour édicter des dispositions d'application (cf. J.-M. RIVIER, op. cit., p. 437).

La notion de valeur locative est antérieure à la LIFD. L'administration fédérale des contributions avait émis des directives pour déterminer la valeur locative des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire déjà le 25 mars 1969. Ce document ne fournit aucune indication quant à la prise en compte, dans le calcul de la valeur locative, de pièces en sous-sol autres que des locaux techniques ou des caves.

5. Le droit cantonal ne fournit pas de précisions quant à la prise en compte des locaux sis en sous-sol. L'article 2 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques LIPP-IV, impôt sur le revenu du 14 novembre 2001 (règlement LIPP-IV - D 3 14.01) indique simplement que la valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables.

6. Il ressort du bulletin d'informations fiscales de la commission intercantonale d'information fiscale, intitulé "l'imposition de la valeur locative" datée de juin 1999, que la valeur locative fédérale brute en matière d'IFD se détermine, à Genève, sur la base d'un questionnaire dont les critères objectifs sont la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement, la vétusté, les nuisances éventuelles ainsi que la situation générale du logement. Cette valeur locative brute est adaptée à l'indice genevois des loyers (ATA/689/2002 du 12 novembre 2002).

Le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de dire que le questionnaire précité, destiné aux propriétaires d'appartements et de villas, ne constitue pas une directive ou une circulaire et n'a aucune valeur normative (ATA/954/2004 du 7 décembre 2004).

En conséquence, l'AFC ne saurait tirer aucun argument juridique du libellé de ce questionnaire.

A toutes fins utiles, le tribunal de céans relèvera que le document précité expose qu'il est tenu compte du nombre de pièces ainsi que de la surface habitable en m2. Il s'agit de la "surface exacte des pièces habitables, cuisine, salles de bain et cabinets de toilette, hall, vestibules, vérandas fermées, escaliers intérieurs, combles habitables et mansardes (surface où la distance du sol au toit est supérieure à 1,5 mètre), pièces vides ou locaux annexes, tels que réduits à concurrence de 50%, à l'exception des galetas non habitables, balcons, terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises. Elle correspond au minimum au nombre de pièces multiplié par 20 m2".

Force est de constater que ce formulaire fait mention de la prise en compte des combles, mais qu'il ne traite pas des pièces en sous-sol autres que les caves.

7. Il résulte de l'avis de modification de l'AFC du 25 janvier 2001 que la salle de jeux a été inclue dans la surface habitable de l'appartement. Vraisemblablement, considérant sa situation en sous-sol, l'AFC n'a tenu compte que de la moitié de la surface de la pièce (1/2 de 62 m2 = 31 m2).

a. Toutes les contributions publiques sont soumises au principe de la base légale […] C'est pour l'impôt que la soumission au principe est la plus complète ; les exigences posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral sont aussi sévères que s'agissant des restrictions graves aux libertés publiques. La loi elle-même doit définir l'impôt. Elle doit d'abord indiquer quel est son objet, c'est-à-dire l'activité, l'événement, la situation à raison desquels l'impôt est dû (par exemple ATF 85 I 276 ; ATF 99 Ia 459). Deuxièmement, elle dira le sujet de l'impôt, le contribuable (cf. ATF 87 I 10). Troisièmement, elle donnera les critères nécessaires à l'établissement de la valeur imposable (par exemple, ATF 102 Ia 339). Enfin, elle fixera le barème ou, du moins, les principes à suivre (ainsi ATF 100 Ia 60). Sur ces points, aucune délégation n'est possible : les normes primaires doivent être contenues dans la loi. Cela ne va pas jusqu'à exclure toute marge d'interprétation : comme toute législation, la loi fiscale est contrainte d'utiliser des concepts pour définir la réalité qu'elle appréhende, concepts dont le sens est établi selon les règles usuelles ; une interprétation extensive n'est pas exclue en principe mais doit être tout particulièrement motivée (cf. ATF 107 Ib 98, 106). On notera que les exceptions au régime ordinaire requièrent aussi une base légale (ATF 103 Ia 202 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. 1, 2^{e} édition, Berne 1994, p. 353).

b. Une coutume qui porte atteinte à des droits ou crée de nouvelles charges (notamment fiscales) n'est jamais admissible (ATF 94 I 309 X ; 105 Ia 5 E ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e édition, Bâle 1991, p. 82 n° 391).

Aucune explication n'a été fournie par l'AFC quant à la prise en compte de la pièce en sous-sol et en particulier ce coefficient de 50% et il n'existe pas de directive cantonale à ce sujet. La recourante a fait référence à la directive fédérale de 1969. Or celle-ci ne traite pas de la prise en compte des pièces sises en sous-sol autres que les locaux techniques. L'AFC a dit se fonder sur sa pratique constante ainsi que sur la pratique suivie dans d'autres cantons. La référence aux autres cantons n'est pas déterminante compte tenu du fait que l'article 21 alinéa 2 LIFD réserve expressément les conditions locales. Quant à la pratique de l'AFC, à supposer qu'elle soit établie (ATA/49/2005 du 1er février 2005), elle n'est fondée sur aucun texte légal. Elle n'est pas même justifiée par les usages genevois en matière de bail à loyer. En effet, l'AFC ne prétend pas qu'à Genève les pièces en sous-sol telles que celle de la recourante soient comptées à raison de 50% dans la surface louée. Reste à voir si elle peut être justifiée au regard d'autres lois cantonales

8. a. Aux termes de l'article 76 LCI, les locaux dont le plancher se trouve au-dessous du niveau général du sol ne peuvent servir à l'habitation. Cette disposition remonte à la loi sur les constructions et les installations diverses du 27 avril 1940 (alors article 154 LCI de la loi). A l'époque, cette disposition avait été adoptée pour des motifs de salubrité et d'hygiène publique, elle visait en particulier l'évacuation des loges des concierges situées en sous-sol qui étaient des foyers de tuberculose (MGC 1940 I p. 619). Depuis cette époque est demeurée dans la loi l'interdiction de prévoir des locaux d'habitation en sous-sol.

b. La seule disposition de la LCI qui pourrait asseoir la prise en compte de la surface habitable pour moitié dans le cadre du calcul de la valeur locative est l'article 77 LCI. Celui-ci stipule que pour les pièces dont le plafond suit la pente de la toiture, la surface habitable est comptée en plein lorsque le vide d'étage est égal ou supérieur à 2,40 m et pour moitié lorsqu'il est situé entre 1,80 et 2,40 m.

Cependant, il résulte clairement de son libellé que cet article vise exclusivement les combles et ne saurait être appliqué aux pièces sises en sous-sol qui sont régies par l'article 76 LCI.

En conséquence, inclure la surface du sous-sol dans la surface habitable, ne fût-ce qu' à raison de 50% est contraire au droit cantonal. La pratique des autres cantons n'est d'aucun secours à cet égard puisqu'ils ne sont pas soumis à la LCI.

Ce raisonnement est encore corroboré par une jurisprudence rendue par le tribunal de céans en matière de fixation de loyers en conformité avec la loi sur les démolitions, transformations et rénovations de maisons d'habitation du 25 janvier

1996 (LDTR - L 5 20) aux termes de laquelle les salles de jeux, mezzanines et caves ne constituaient nullement un espace supplémentaire habitable et devaient être considérées comme des dépendances mises à disposition à titre gratuit et à bien plaire, des locataires des appartements concernés (ATA/196/2005 du 5 avril 2005).

9. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. La décision de la CCRIFD sera confirmée et le dossier renvoyé à l'AFC afin qu'elle modifie la valeur locative retenue et qu'elle procède à une nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Aucune indemnité ne sera allouée à l'intimée, faute de conclusions formulées en ce sens. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'administration fiscale cantonale qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 avril 2007 par l'administration fiscale cantonale et reçu le 17 du même mois contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 14 mars 2007 ;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision attaquée ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en

possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire de Madame P_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mmes Hurni et Junod, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a. i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :