

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2847/2006-IFD

ATA/180/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 16 mars 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur W\_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 (DCCR/140/2009)**

---

## EN FAIT

1. Au stade de la commission cantonale de recours en matière administrative, le litige avait trait à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001 à 2003. Devant le Tribunal administratif, il ne porte plus que sur l'IFD 2003.
2. En date du 22 juin 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a statué sur les réclamations formées par Monsieur W\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) contre ses taxations 2001 et 2002.
3. Le 4 juillet 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation IFD 2003.
4. Par courrier recommandé du 6 juillet 2006, adressé à l'AFC-GE, le contribuable a demandé le réexamen des taxations 2001, 2002 et 2003. Le 21 juillet 2006, ce courrier a été transmis, pour raison de compétence, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) pour les taxations 2001 et 2002. S'agissant de la taxation 2003, il a été en revanche traité comme une réclamation.
5. En date du 30 octobre 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable sa décision sur réclamation relative à l'IFD 2003 concluant à un dégrèvement en faveur de ce dernier. Elle lui a en conséquence remis un bordereau rectificatif modifiant et complétant sa taxation initiale.
6. Par courrier recommandé du 28 novembre 2006, le contribuable a remis à la commission une copie d'une lettre adressée à l'AFC-GE, datée du 29 novembre 2006, résumant les principaux faits sur sa situation économique et fiscale pour les années 2001 à 2004, dont la teneur était notamment la suivante :

"D'entente avec M. G\_\_\_\_\_, il avait été convenu que notre lettre du 6 juillet, réunissant les attestations d'intérêts de la fondation de Valorisation des Actifs de la Banque Cantonale de Genève, (...) devait servir à rectifier les taxations 2001 à 2003. Nous constatons que notre lettre du 6 juillet dernier adressée à M. G\_\_\_\_\_ a directement été transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôts. Nous ne contestons pas le recours mais nous nous réservons le droit de le compléter étant donné qu'il était adressé à votre administration sous forme d'une réponse à une demande préalable de renseignements. En ce qui concerne l'année 2003 (qui ne fait pas l'objet d'un recours) d'entente avec Monsieur G\_\_\_\_\_, il a été convenu que l'administration fiscale se conformera à la décision de la commission cantonale et modifiera le cas

échéant la taxation de l'année 2003. Vous voudrez bien sur ce dernier point nous confirmer votre accord".

7. Dans sa réponse du 15 mai 2007 au recours du 6 juillet 2006, l'AFC-GE a conclu à son rejet pour les années fiscales 2001 et 2002, et à son irrecevabilité concernant l'année 2003. Pour cette dernière année, il était prématuré, car ledit courrier avait été traité comme réclamation.
8. Par réplique du 14 novembre 2008, le contribuable a estimé que le recours portant sur l'année 2003 était recevable en se basant sur la lettre recommandée du 29 novembre 2006 susmentionnée.
9. Le 19 décembre 2008, l'AFC-GE a maintenu sa position dans sa duplique. Il appartenait au contribuable de demander à la commission d'ouvrir une nouvelle cause pour son recours du 29 novembre 2006.
10. Par décision du 4 mars 2009, la commission a partiellement admis le recours pour les années fiscales 2001 et 2002. Elle a en revanche déclaré irrecevable le recours portant sur l'année 2003, au motif que le courrier du 29 novembre 2006 ne satisfaisait pas aux conditions de l'art. 140 LIFD.
11. Le 7 avril 2009, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en concluant à son annulation, à la recevabilité du recours formé contre la décision sur réclamation du 30 octobre 2006, au renvoi du dossier à la commission et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

L'acte de recours du 29 novembre 2006 précisait clairement pour quelles raisons la décision sur réclamation portant sur l'IFD 2003 était querellée, à savoir le fait que les intérêts versés sur des dettes professionnelles étaient entièrement déductibles et que la procédure simplifiée n'avait jamais été demandée par le contribuable.

Cette lettre avait été envoyée en copie à la commission. La réception d'un tel document ne pouvait pas être considérée simplement par celle-ci comme valant information, dans la mesure où il en ressortait sans équivoque la contestation du contribuable des éléments retenus pour sa taxation 2003.

Les termes utilisés "qui ne fait pas l'objet d'un recours" pouvaient être interprétés comme signifiant qu'il n'y avait pas encore de recours pendant, à l'inverse des périodes 2001 et 2002 également visées par ce courrier, mais ne pouvaient permettre de conclure que le contribuable renonçait définitivement à contester la taxation en cause.

La lettre précitée visait en réalité à demander à l'AFC-GE de lui confirmer son accord de se conformer à la décision de la commission pour les années 2001

et 2002 s'agissant de l'année 2003. Aucune réponse positive n'avait été donnée à cette demande, l'AFC-GE l'avait ignorée.

L'AFC-GE ne pouvait promettre d'agir d'une certaine manière, pendant le délai de recours, puis se rétracter empêchant le contribuable de déposer un recours, sous peine de violer le principe de la bonne foi.

12. Le 27 mai 2009, l'administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission.

13. Dans sa réponse du 28 mai 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable avait trente jours pour s'opposer à la décision sur réclamation en application de l'art. 140 LIFD.

En l'espèce, le contribuable avait demandé, par lettre du 6 juillet 2006, le réexamen de sa taxation IFD 2003. A cette date, aucune décision sur réclamation afférente à cette période n'avait été rendue par l'AFC-GE. Cette décision avait été rendue le 30 octobre 2006 seulement. Or, une décision non notifiée ne pouvait déployer valablement d'effet selon le Tribunal fédéral. Le recours était dès lors prématuré et irrecevable à la date du 6 juillet 2006.

C'était suite à ce même courrier du 6 juillet 2006 que l'AFC-GE avait statué sur la réclamation pour l'IFD 2003 par décision du 30 octobre 2006. Il incombait donc au contribuable de saisir formellement la commission dans le délai légal de 30 jours.

Les lettres de l'AFC-GE des 21 juillet et 4 août 2006 indiquaient que le pli du 6 juillet 2006 valait uniquement recours pour les années 2001 et 2002. De surcroît, la missive du 29 novembre 2006 précisait que la taxation 2003 ne faisait pas l'objet d'un recours. Le contribuable n'avait pris aucune conclusion et n'avait motivé aucun point de vue à cet effet. Il n'avait pas non plus engagé de procédure en demande de remise d'impôts en parallèle.

14. Le 2 juin 2009, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision et a déposé son dossier.

15. Les parties ont encore répliqué et dupliqué.

16. Elles ont été informées le 29 juillet 2009 que la cause était gardée à juger.

## **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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La procédure de recours en matière d'IFD est régie par le droit fédéral. Selon l'art. 140 al. 1 LIFD, 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 une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Le contribuable doit indiquer, dans son acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve ; les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (art. 140 al. 2 LIFD).
3. La jurisprudence actuelle a précisé qu'il ne fallait pas poser des exigences trop strictes quant à la formulation des conclusions et des motifs. Il suffit que l'on puisse déduire de l'acte de recours les points sur lesquels la décision attaquée est critiquée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder. Une motivation même brève est suffisante. Il n'est par ailleurs par nécessaire que les conclusions soient formulées explicitement pour qu'elles soient recevables ; il suffit qu'elles ressortent clairement des motifs allégués (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.418/2006 du 21 novembre 2006, consid. 4.2).

Dans cette cause, le Tribunal fédéral a considéré que la demande écrite en remise d'impôt faite par le contribuable valait recours malgré une motivation des plus succinctes, et en dépit de la formulation maladroite des recourants, lesquels "se réservaient le droit de recourir" en cas de refus.

La volonté de recourir était manifestement déclarée et la motivation suffisante dans un premier temps, même si les termes utilisés n'étaient pas précis du point de vue procédural (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.418/2006 du 21 novembre 2006, consid. 5.1).

4. En l'espèce, la commission a reçu copie du courrier daté du 29 novembre 2006. Ce point n'est pas contesté. Le "concerne" de ce courrier mentionne expressément les taxations 2001, 2002 et 2003. Il en ressort sans équivoque que le contribuable conteste les taxations précitées en faisant valoir qu'il est un professionnel de l'immobilier, que les intérêts payés sont liés à l'exploitation d'une entreprise, qu'ils devraient en conséquence être entièrement déductibles et qu'il n'a jamais demandé de procédure simplifiée.

La formulation maladroite "en ce qui concerne l'année 2003 (qui ne fait pas l'objet d'un recours)" ne permet pas de déduire que le contribuable s'abstenait d'attaquer la décision sur réclamation du 30 octobre 2006. Elle visait nécessairement le fait que le courrier du 6 juillet 2006 avait été traité par l'AFC-GE en tant réclamation pour la taxation IFD 2003 et non comme recours. Il résulte

sans ambiguïté de la lettre du 29 novembre 2006 que le contribuable voulait que la taxation en cause soit traitée de manière identique à celle des taxations IFD 2001 et 2002.

A l'instar de la procédure susmentionnée, tranchée par le Tribunal fédéral, il appartenait à la commission, si elle estimait que l'acte de recours était incomplet, à défaut de conclusions explicites et de clarté dans l'exposé des faits ou des motifs, d'accorder au contribuable un délai équitable pour compléter son mémoire, en application de l'art. 140 al. 2 LIFD.

5. Pour les motifs exposés ci-dessus, le recours du contribuable portant sur la période fiscale 2003 sera admis et la cause renvoyée à la commission pour qu'elle statue sur le fond.

En application de l'art. 11 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (E 5 10.03), aucun émolument ne sera perçu. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 avril 2009 par Monsieur W\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

renvoie la cause à cette dernière pour qu'elle se détermine au fond sur la taxation IFD 2003 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue au recourant une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss 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'art. 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 Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :