RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4115/2005-FIN **ATA/321/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 juin 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur R_____

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal 2001.

2. Monsieur R_____, né en 1966, s'est marié en 1994. Le 1er décembre 2001, il s'est séparé de son épouse. Les deux enfants du couple, nés en 1995 et en 1997, vivent avec leur mère.

3. Le 12 août 2002, les époux R_____ ont rempli leur déclaration fiscale ICC et IFD 2001-B, en indiquant être séparés de fait.

4. L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a procédé à la taxation séparée des époux R_____. Par lettre du 6 décembre 2002, elle a notifié à M. R_____ le bordereau de taxation afférent à l'impôt cantonal et communal 2001.

   Calculé sur la base d'un revenu net imposable de CHF 80'614.-, l'impôt s'élevait à CHF 16'009,55, en application du barème A (personne seule) au sens de l'article 11 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16). L'AFC a imposé uniquement les revenus de M. R_____, sans admettre de charge de famille, ni de déduction pour des pensions alimentaires, les époux vivant séparés depuis le 1er décembre 2001.

5. Le 9 janvier 2003, M. R_____ a formé une réclamation. L'application du barème pour personne seule était contestée, car durant les onze premiers mois de l'année 2001, il avait vécu en ménage commun avec sa femme et ses enfants. M. R_____ a conclu soit à l'application du barème séparé avec deux enfants à charge, soit à l'application du barème concernant les couples mariés durant les onze douzièmes de l'année et comme personne séparée pendant le dernier mois de 2001.

6. L'AFC a invité M. R_____ à lui remettre une copie des mesures protectrices de l'union conjugale le 10 mars 2003. Aucune suite n'a été donnée à cette demande, ni au rappel que l'AFC a adressé au contribuable par lettre signature le 7 avril 2003.

7. Par décision du 14 mai 2003, l'AFC a rejeté la réclamation au motif que M. R_____ n'avait répondu ni à la demande de renseignements du 10 mars 2003, ni au rappel du 7 avril suivant.

8. Le 14 juin 2003, M. R_____ a recouru contre la décision écartant sa réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), en reprenant les arguments qu'il avait fait valoir devant l'AFC.

9. L'AFC s'est opposée au recours le 5 novembre 2003. Le barème pour personne seule appliqué au contribuable était conforme à la loi, dès lors que cette dernière prévoyait que c'était la situation ayant cours à la fin de la période fiscale qui était déterminante. Faute d'être prévue par la loi, la taxation du recourant au prorata de sa situation personnelle durant l'année 2001 n'était pas possible. Il n'était pas non plus envisageable d'annualiser le montant de la pension d'entretien qu'il avait versée à son épouse pour le seul mois de décembre 2001.

10. Parallèlement au litige opposant M. R_____ à l'AFC au sujet de l'impôt cantonal et communal, la même problématique s'est posée au sujet de l'impôt fédéral direct dû par ce dernier pour l'année 2001.

La commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ayant, par décision du 23 juin 2004, donné raison au contribuable en ce qui concerne la prise en compte prorata temporis des subsides d'entretien qu'il avait versés à son épouse et à ses enfants en 2001, le Tribunal administratif a été saisi d'un recours formé par l'AFC.

Par arrêt du 30 novembre 2004 (ATA/932/2004), le Tribunal administratif a admis le recours de l'AFC. Il a annulé la décision de la commission en retenant que, conformément aux articles 209 et 213 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11 - LIFD), seule la pension versée durant le mois de décembre 2001 était déductible. Cet arrêt est entré en force.

11. S'agissant de l'impôt cantonal et communal 2001, la commission a admis le recours exercé par M. R_____ par décision du 24 octobre 2005, notifiée le 31 suivant. L'AFC avait appliqué à juste titre le barème visant les contribuables séparés de fait. De même, c'était à bon droit que la contribution d'entretien versée par le recourant en faveur de son épouse et de ses enfants durant le mois de décembre 2001 avait été portée en déduction du revenu imposable. Les déductions liées aux charges pour enfant, aux frais de garde, aux frais médicaux et aux cotisations d'assurance maladie des deux enfants n'avaient en revanche pas à être déduites, le recourant ne faisant plus ménage commun avec eux, d'une part, et pouvant, d'autre part, déduire la contribution d'entretien qu'il versait en leur faveur.

Pour s'avérer conforme à la loi, la seule déduction liée à la contribution d'entretien relative au mois de décembre 2001 contrevenait cependant à la capacité contributive du recourant. Dans l'arrêt qu'il avait rendu le 30 novembre 2004 à l'égard du contribuable au sujet de l'impôt fédéral direct 2001, le Tribunal administratif avait certes retenu que la seule déduction de CHF 3'100.- au titre de contribution d'entretien était conforme au droit. Cette jurisprudence ne liait cependant pas la commission s'agissant de l'impôt cantonal et communal, dans la mesure où le montant global dû à ce titre (CHF 16'009,55) était nettement supérieur à celui de l'impôt fédéral direct (CHF 2'124,30). D'après les calculs

effectués par la commission, en prenant en considération le salaire déclaré de l'épouse et les déductions admises pour cette dernière, l'impôt cantonal et communal total dû par le couple se serait élevé à environ CHF 12'330.-. La différence existant entre le montant d'impôt dû en raison de l'application stricte des normes légales et celui qui aurait été fixé si le couple avait vécu ensemble pendant toute l'année emportait violation de la capacité contributive de M. R_____, ce d'autant que, dans le cas d'époux taxés à la source qui se séparent en cours d'année, la jurisprudence admettait l'établissement de deux taxations, l'une jusqu'au moment de la séparation, l'autre depuis la séparation. Pareille différence entre les deux catégories de contribuables était constitutive d'une inégalité de traitement.

Ne pouvant modifier ni l'assiette imposable, ni le barème ou le rabais d'impôts, la commission a estimé que le respect du principe de la capacité contributive pouvait en l'occurrence être obtenu par une application extensive de l'article 2 alinéa 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II - D 3 12). Elle a admis que le taux de l'impôt sur le revenu devait être calculé en prenant en considération la déduction d'une contribution d'entretien annualisée, à savoir CHF 37'200.- (soit CHF 3'100.- par mois, durant 12 mois). Le taux ainsi déterminé devait être appliqué au revenu total imposable, c'est-à-dire en ne déduisant que la seule mensualité de CHF 3'100.- versée pour le mois de décembre 2001. Statuant sur cette base, la commission a admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle décision.

12. L'AFC a recouru devant le Tribunal administratif le 24 novembre 2005. La solution retenue par la commission contrevenait à l'article 2 alinéas 4 et 5 LITPP-II. Le sens de cette disposition, qui ne prêtait pas à interprétation et reflétait fidèlement la volonté du législateur, ne concernait que les cas d'assujettissement inférieurs à une année. L'article 2 alinéa 4 LITPP-II avait par ailleurs la même teneur que les articles 63 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), et 209 alinéa 3 LIFD. S'agissant de cette dernière disposition, la doctrine avait relevé que, pour procéder à la détermination du taux d'imposition, les revenus à caractère périodique devaient être convertis sur douze mois en cas d'assujettissement inférieur à une année. Interpréter l'article 2 alinéa 4 LITPP-II de manière extensive conduisait à procéder à une taxation dont le revenu déterminant pour le taux était inférieur au revenu imposable, situation qui ne se rencontre que dans des hypothèses spécifiquement prévues par le législateur. Or, le cas d'espèce ne faisait nullement partie de ces hypothèses.

Le Tribunal administratif, pour avoir déjà connu de la même problématique à propos du même contribuable sous l'angle de l'impôt fédéral direct 2001, était parvenu à la conclusion qu'en raison du système choisi par le législateur fédéral à

propos de la date déterminante pour la taxation d'époux qui se séparent en cours d'année, il se justifiait de n'admettre en déduction pour l'entretien de l'épouse du recourant que la somme de CHF 3'100.-.

Enfin, dès lors que la LHID prévoyait que les modifications survenues au cours d'une période fiscale ne pouvaient être prises en considération qu'au cours de la période suivante, il n'était pas possible pour les cantons de prévoir un mode de taxation différent. Le cas d'espèce devait par conséquent obéir aux mêmes principes que ceux qui avaient guidé le Tribunal administratif dans l'arrêt qu'il avait rendu le 30 novembre 2004 à propos de l'impôt fédéral direct à la charge du recourant.

13. Invité à se prononcer sur le recours de l'AFC pour le 6 janvier 2006, M. R_____ a obtenu une prolongation de délai au 3 février suivant. À l'échéance de ce délai, il ne s'est pas manifesté.

14. Le 20 janvier 2006, la commission a déposé son dossier et déclaré persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

15. Le 19 avril 2006, un ultime délai échéant au 12 mai 2006 a été imparti à M. R_____ pour produire ses observations et ses pièces.

16. Le 11 mai 2006, M. R_____ a conclu au rejet du recours, en invoquant le respect du principe de la capacité contributive.

Sur quoi, les parties ont été informées 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. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. La commission a admis que c'est à juste titre que l'AFC a fait application, dans le cas d'espèce, du barème fiscal réservé aux personnes seules au sens de l'article 11 LIPP-V, suite à la séparation survenue entre le recourant et son épouse. De même, elle a admis la déduction relative aux subsides d'entretien pour un montant de CHF 3'100.-, tout en précisant que le contribuable n'avait pas droit à d'autres déductions pour ses deux enfants. La commission a également confirmé que le calcul du rabais d'impôt devait s'effectuer sur la base d'un montant de CHF 15'000.-, en application de l'article 14 alinéa 1 lettre c LIPP-V, relatif au contribuable séparé.

b. Aucun de ces points n'est contesté par le recourant. Seule demeure litigieuse l'application extensive de l'article 2 alinéa 4 LITPP-II, qui a conduit la commission à fixer le taux de l'impôt en prenant en considération, au titre de déduction, une contribution d'entretien annualisée de CHF 37'200.-.

3. a. À teneur de l'article 7 alinéas 1 et 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I - D 3 11), l'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour; il prend fin le jour du décès du contribuable ou lors de son départ pour l'étranger. L'article 4 alinéa 1 LITPP-II prévoit que les déductions sociales et les barèmes sont déterminés d'après la situation telle qu'elle existe à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

b. Pour sa part, l'article 2 LITPP-II traite, conformément à son titre, de la période de calcul déterminant l'imposition du revenu. L'alinéa premier de cette disposition stipule que le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. Conformément à l'article 2 alinéa 4 LITPP-II, si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois. Les revenus qui ne sont pas périodiques sont soumis à un impôt annuel entier, mais ne sont pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. D'après l'article 2 alinéa 5 LITPP-II, l'alinéa 4 s'applique par analogie aux déductions. Il convient de déterminer si cette disposition peut s'interpréter dans le sens retenu par la commission.

4. a. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 129 V 263 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir un ordre de priorité entre elles (ATF 131 I 396 consid. 3.2 ; 131 II 31 consid. 7.1).

S'agissant des travaux préparatoires, bien qu'ils ne s'avèrent pas à eux seuls déterminants et ne lient pas le juge, ils ne sont toutefois pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. Ils révèlent en effet la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément dont le juge ne saurait faire abstraction, même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 131 II 703 consid. 4.1 ; 128 I 292 consid.

2.4). Le Tribunal administratif fait usage des mêmes méthodes (ATA/607/2005 du 13 septembre 2005, consid. 5 ; ATA/158/2005 du 22 mars 2005, consid. 9b).

b. Les normes fiscales s'interprètent de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif. L'administration et le juge sont cependant tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent des normes fiscales, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 567 consid. 3.4).

c. L'interprétation de la loi peut révéler l'existence d'une lacune. Une lacune authentique, également appelée lacune proprement dite, suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante.

D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite peut appeler l'intervention du juge. Il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que l'invocation du sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutive d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, p. 48 et 50 ; ATF 131 II 567 consid. 3.5 et les autres références citées). Le juge ne saurait, sous peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur, en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales en cause (ATF 130 II 65 consid. 4.2).

5. a. En l'espèce, la simple lecture de l'article 2 alinéa 4 LITPP-II démontre que cette disposition est dépourvue de toute pertinence pour résoudre la question du taux de l'impôt ou des déductions susceptibles d'être admises durant l'exercice fiscal 2001, à la suite de la séparation du recourant et de son épouse.

Il n'est en effet pas contesté que celui-ci, pour avoir été domicilié à Genève sans interruption en 2001, a effectivement été assujetti durant l'entier de l'exercice en question à la législation fiscale genevoise au sens de l'article 7 LIPP-I et des articles 1 et 2 alinéa 1 LITPP-II.

Il est ainsi patent qu'à rigueur de texte, l'article 2 alinéa 4 LITPP-II ne trouve pas application.

b. Sous l'angle du principe de la légalité tel qu'il découle de l'article 127 alinéa 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et des dispositions légales précitées propres au droit fiscal genevois, c'est manifestement à tort que la commission s'est référée à cette disposition, ce d'autant plus que l'article 4 alinéa 1 LITPP-II prévoit non moins clairement que les déductions sociales et les barèmes sont déterminés d'après la situation du contribuable telle qu'elle existe à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. Ainsi que le relève l'AFC, les travaux parlementaires qui ont conduit à l'adoption de l'article 2 alinéa 4 LITPP-II révèlent la volonté du législateur de circonscrire la portée de cette disposition aux seuls cas dans lesquels l'assujettissement au système fiscal genevois ne couvre qu'une partie de la période fiscale.

L'article 2 alinéa 4 LITPP-II, qui figurait dans le projet de loi sur l'imposition des personnes physiques présenté par le Conseil d'Etat au Grand Conseil (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève - MGC - VI/1996, p. 6515 et 6585) aux fins d'adapter la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID, a été repris sans changement à l'occasion du vote de la loi (MGC IX/1997, p. 9705 et 9722). Il n'a, à l'évidence, nullement la portée que la décision attaquée tend à lui conférer.

c. En l'occurrence, il sied par conséquent de constater que, sous l'angle du principe de la légalité tel qu'il s'applique en droit fiscal, la loi fiscale genevoise ne présente pas de lacune susceptible de justifier une correction de la loi par voie prétorienne.

6. a. Il reste à examiner si, sous l'angle du respect de la capacité contributive telle qu'elle découle du droit constitutionnel fédéral, la loi fiscale genevoise, même réputée non lacunaire, respecte le droit supérieur. Conformément à la jurisprudence constante, le Tribunal administratif est en effet compétent pour exercer le contrôle de la constitutionnalité des lois cantonales qu'il applique à la faveur de cas particuliers. Il s'agit d'une exigence qui découle du principe de la primauté du droit fédéral sur le droit des cantons au sens de l'article 49 alinéa 1 Cst. (ATA/406/2005 du 7 juin 2005, consid. 6a ; SJ 2004 I 459 ; SJ 1999 I 268 ; ATF 127 I 185 ; RDAF 1987, p. 433 ; R. ZIMMERMANN, L'évolution récente du contrôle préjudiciel de la constitutionnalité des lois en droit genevois, RDAF 1988, p. 1 ss.).

b. Conformément au principe de la capacité contributive, chaque contribuable participe à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en fonction de ses moyens, avec une charge fiscale adaptée à sa substance. Les contribuables de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents, tandis que les différences de situation qui influent sur la

capacité contributive des particuliers doivent entraîner une imposition différente (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.286/2005 du 4 avril 2006, consid. 3.1 ; ATF 131 II 570, consid. 3.7 ; OBERSON, op. cit., p. 29 et les autres références citées).

c. Dans l'arrêt qu'il a rendu le 30 novembre 2004 au sujet de la taxation 2001 de l'intimé au regard de l'impôt fédéral direct, le Tribunal administratif a jugé que, faute de trouver une assise adéquate dans la LIFD, le principe de la capacité contributive ne permettait pas de déroger au principe de la date déterminante, ni au système des déductions sociales respectivement prévus par les articles 209 et 213 LIFD. Or, les principes énoncés par ces dispositions ont le même contenu que ceux qui sont discutés dans le cas d'espèce sous l'angle de l'impôt cantonal et communal.

d. De fait, le Tribunal administratif ne saurait tenir, à propos du même problème concernant le même contribuable pour la même période fiscale, un raisonnement différent selon qu'il est amené à appliquer des dispositions de même teneur relevant du droit fédéral ou cantonal. De surcroît, les exigences découlant de l'harmonisation fiscale telles qu'elles résultent de la LHID imposent de tenir un raisonnement identique pour les deux types d'impôt.

7. a. Le Tribunal fédéral a en effet précisé qu'il apparaîtrait difficilement compréhensible que le choix, par un canton, du système postnumerando puisse être mis en œuvre de manière différenciée selon que l'on se trouve dans la détermination de l'impôt fédéral ou de l'impôt cantonal sur le revenu, alors même que les dispositions légales y relatives sont identiques. La cohérence du système juridique suisse exige au contraire la cohérence des normes fiscales, fédérales et cantonales, ainsi que celle de leur interprétation. En effet, l'harmonisation fiscale a pour but de mettre sur pied un système fiscal cohérent, de manière à permettre une vue d'ensemble de la législation fiscale. Cela exige des cantons qu'ils se conforment aux règles et à l'esprit de l'harmonisation. Le principe de cohérence veut également que l'on interprète le droit applicable à l'impôt fédéral direct et le droit cantonal qui règle la même matière de manière à réaliser une "harmonisation de la jurisprudence" (ATF 130 II 65 consid. 5.2 ; J.-M. RIVIER, La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôts directs: harmonisation et uniformisation, in Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Bâle 1995, p. 157 ss.).

Dans la même perspective, le Tribunal fédéral a précisé à propos de l'impôt à la source que, s'agissant des déductions supplémentaires à celles qui sont déjà comprises dans les déductions forfaitaires, une solution de rang cantonal différente de celle retenue pour l'impôt fédéral n'était pas envisageable, puisque les deux dispositions légales sont semblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 7 et 8).

b. Le respect des principes de l'harmonisation fiscale commande en conséquence que les solutions retenues pour l'impôt cantonal 2001 s'inscrivent dans la même logique que celle qui a prévalu pour la détermination de l'impôt fédéral direct relatif à la même année. Dans cette mesure, le Tribunal administratif ne saurait aboutir à un résultat différent à l'occasion de la mise en œuvre de normes possédant un contenu identique, selon que celles-ci relèvent du droit fédéral ou du droit cantonal.

8. a. Compte tenu de ce qui précède, le recours exercé par l'AFC doit être admis et la décision de la commission annulée en tant qu'elle porte sur l'admission d'une déduction de CHF 37'200.- sur le revenu déterminant le taux de l'impôt cantonal 2001.

b. Vu la qualité de la recourante, il ne lui sera pas alloué d'indemnité. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé (art. 87 LPA), qui succombe.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 novembre 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 octobre 2005 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée en tant qu'elle retient une déduction de CHF 37'200.- sur le revenu déterminant le taux de l'impôt cantonal 2001 ;

la confirme pour le surplus ;

met à la charge de Monsieur R_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

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 doit être 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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Monsieur R_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :