

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2200/2006 ICC

DCCR/835/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 31 août 2009

dans la cause

Monsieur X__

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt cantonal et communal 2004)

EN FAIT

1. D'après le fichier de l'Office cantonal de la population, X___ (ci-après le contribuable ou le recourant) est arrivé à Genève le 1^{er} novembre 2004, avec le statut "seul à Genève". Il a pris domicile à l'adresse 14, avenue T___, à Thônex. Le 30 septembre 2004, le contribuable a signé un bail à loyer, avec effet à partir du 16 octobre 2004, portant sur la location d'un appartement sis à l'adresse précitée. Il a exercé une activité professionnelle salariée à partir du 20 septembre 2004 auprès de la société A___ sise à Genève. Auparavant, le contribuable a habité avec son épouse dans le canton de Schwyz.
2. N'ayant pas retourné sa déclaration fiscale 2004 au 30 juin 2005, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a taxé le contribuable d'office par bordereau de du 21 juillet 2005. Fondé sur un revenu imposable de 80'000 fr., fixé d'office, et une fortune nulle, l'impôt cantonal et communal dû s'élevait à 16'078 fr. 25. En outre, une amende de 445 fr. 60 a été infligée au contribuable.
3. Le 27 juillet 2005, le contribuable a déposé auprès de l'administration une formule de déclaration fiscale 2004 non remplie. D'après les allégués de cette dernière (aucun acte de réclamation n'a été versé au dossier), en déposant cette formule, le contribuable aurait par la même occasion contesté son assujettissement aux impôts genevois en prétendant qu'il avait conservé son domicile hors du canton de Genève.
4. Par lettre du 10 août 2005, l'administration a demandé au contribuable une copie de son bail à loyer dans le canton de Genève, une copie du bail à loyer hors canton de Genève et une attestation de son employeur indiquant sa fonction ainsi que le montant de son salaire annuel brut.
5. N'ayant reçu aucune réponse du contribuable, l'administration a réitéré sa demande par lettre recommandée du 23 septembre 2005.
6. Par fax du 28 septembre 2005, le contribuable a transmis à l'administration son bail à loyer et une copie de son contrat de travail pour l'année 2005, selon lequel il était employé auprès de B___ à partir du 11 avril 2005 en percevant un salaire mensuel brut de 8'500 fr.
7. Par lettre du 26 octobre 2005, l'administration a demandé au contribuable une attestation de son employeur pour l'année 2004.
8. Par lettre recommandée du 5 décembre 2005, l'administration a réitéré sa demande.
9. Le contribuable n'a donné aucune suite à ces demandes.
10. Par décision sur réclamation du 2 mai 2006, l'administration a maintenu la taxation d'office contestée. A cet effet, elle a indiqué ce qui suit: "Vous n'avez pas répondu à

nos demandes de renseignement dont la dernière recommandée est datée du 5 décembre 2005".

11. Le contribuable a interjeté recours contre cette décision par sa lettre déposée le 7 juin 2006 auprès du greffe de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après la CCRICC).

En se référant à la décision de l'administration du 2 mai 2006, il a exposé, notamment, qu'il avait déposé une "déclaration d'impôts 2004 du canton Schwyz et des documents prouvant que (il était) au chômage (...)". En outre, il avait "déjà payé (ses) impôts 2004 sur le canton de Schwyz" et il ne comprenait pas pour quelles raisons il devrait "payer une deuxième fois des impôts dans un autre canton".

En annexe à son recours, le contribuable a produit diverses pièces dont il ressort qu'il avait déposé une déclaration fiscale dans le canton de Schwyz, remplie en date du 1^{er} septembre 2005 et émanant de "X___ und Y___, F___ 8832 Wollerau". Cette déclaration précisait notamment que le contribuable avait travaillé pour la société A___ à Genève, du 20 septembre au 3 décembre 2004 (cf. certificat de travail joint à cette déclaration, lequel indique l'adresse du recourant à Genève et un salaire brut perçu de 22'003 fr.), qu'il avait habité à l'adresse "14, Avenue T___, 1226 Thônex du 16.10.2004 au 31.12.2004" et qu'il avait été sans travail du 1^{er} mai 2003 au 19 septembre 2004 (cf. l'attestation de la Caisse de chômage U___, Zürich, adressée à Monsieur "X___, F___ 8832 Wollerau", certifiant que ce dernier avait touché des indemnités chômage pour les mois de janvier à mars 2004 et de juin à septembre 2004 s'élevant au total à 28'350 fr.). Par ailleurs, le recourant a produit diverses attestations bancaires au 31 décembre 2004 dont certaines lui avaient été adressées à son adresse à Wollerau, d'autres à Genève, à l'avenue T___.

12. Par décision incidente du 18 février 2009, la Commission cantonale de recours en matière administrative a déclaré le recours déposé par le contribuable recevable et a impartit un délai d'un mois à l'administration pour qu'elle se prononce sur le fond du litige.
13. Dans ses observations du 23 mars 2009, communiquées au recourant, l'administration a conclu au rejet du recours. Selon elle, compte tenu notamment du fichier de l'Office cantonal de la population attestant de l'arrivée du contribuable à Genève en date du 1^{er} novembre 2004, de la location d'un appartement à Genève depuis le 16 octobre 2004 et de l'activité professionnelle déployée du 20 septembre 2004 au 3 décembre 2004 à Genève, il apparaissait clair que le recourant avait pris domicile à Genève en 2004 et que c'était à bon droit que pour l'année litigieuse, il avait été considéré comme assujetti à Genève.
14. Par pli du 16 avril 2009, le recourant a répliqué à la réponse de l'administration. Il a remis notamment les pièces suivantes:

- une facture de 1'233 fr. pour l'impôt fédéral direct 2004, établie par l'administration fiscale du canton de Schwyz et adressée au recourant et à son épouse,
- une facture "provisoire" de 1'754 fr. 64 pour l'impôt cantonal 2004 du canton de Schwyz adressée à lui et à son épouse,
- un extrait de l'état de son compte bancaire auprès du Crédit suisse au 31 décembre 2004 qui lui a été envoyé à l'adresse : "F___ 30, 8832 Wolerau",
- une copie d'une lettre qu'il a envoyée à l'assurance H___ le 11 février 2005 demandant à ce que les factures lui soient envoyées à sa nouvelle adresse Avenue T___ à Genève "à cause de (son) déménagement à Genève à partir de novembre 2004",
- une copie d'une lettre datée 25 février 2005 et envoyée à son adresse genevoise par la propriétaire de l'appartement à l'adresse F___ 30, Wollerau disant qu'il ne pouvait pas résilier le contrat de loyer à cette période là,
- une facture de son assurance ménage datée du 10 octobre 2004 pour paiement d'un supplément à cause d'un deuxième appartement loué depuis 20 novembre 2004 (celui à Genève sis à l'avenue T___).

En outre, le recourant précisait qu'il avait "en fait déménagé dans l'appartement a l'avenue T___ mi-novembre 2004" et qu'il ne "vivait pas encore dans le canton de Genève jusqu'à la mi-novembre 2004". Il avait payé les impôts pour la période 2004 dans le canton de Schwyz. En outre, il était encore lié par le contrat de location d'un appartement dans la commune de Wollerau jusqu'au début 2005. Il s'était "seulement installé à Genève au milieu de novembre 2004".

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la CCRICC (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.

3. Le recourant conteste son assujettissement à l'impôt cantonal et communal genevois pour l'année 2004.
4. La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd. – RS 101)).

L'article 2 alinéa 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques – objet de l'impôt – assujettissement à l'impôt (LIPP-I – D 3 11) dispose de la façon suivante : les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton.

Une personne a son domicile dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement, ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 2 al. 2 LIPP-I).

L'article 2 alinéa 3 LIPP-I prévoit qu'une personne séjourne dans le canton lorsque, sans interruption notable : (let. a) elle y réside pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative ou (let. b) elle y réside pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative.

L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 LIPP-I).

Selon l'article 7 alinéa 3 LIPP-I, en cas de changement de domicile au regard du droit fiscal à l'intérieur de la Suisse, le début et la fin de l'assujettissement sont régis par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14).

En cas de transfert, à l'intérieur de la Suisse, du domicile au regard du droit fiscal, les conditions de l'assujettissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période. (art. 68 al. 1 LHID). En conséquence, l'ensemble des revenus et de la fortune sont imposés dans le canton du domicile au 31 décembre pour toute la période fiscale. Le droit d'imposer le revenu provenant de l'activité dépendante appartient, en principe, au canton du domicile (X. Oberson, Droit fiscale suisse, 2007, p. 411 n° 18 et 419 n° 46).

En cas de transfert de domicile en cours d'année civile, seul le canton du domicile à la fin de l'année peut imposer le contribuable pour la période fiscale entière. Le canton de l'ancien domicile ne peut donc assujettir cette personne à raison d'un rattachement personnel. En effet, dans le canton de départ, la résidence de la personne avant le transfert de domicile ne crée aucun rattachement personnel. Elle ne peut donc pas être constitutive d'un assujettissement fondé sur le séjour dans le canton (Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2005, p. 171 n° 532).

5. Le domicile fiscal est défini de manière indépendante du domicile civil, même si les définitions contenues dans le Code civil (CC – RS 210), la LHID (art. 3 al. 2 LHID) et la LIFD (art. 3 al. 2 LIFD) sont identiques. La détermination du domicile civil et du domicile fiscal aboutit du reste dans la plupart des cas au même résultat.

Les seules divergences entre le domicile civil et le domicile fiscal concernent, d'une part, l'article 23 alinéa 2 CC, qui dispose que « nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles », alors que le droit fiscal admet l'existence de plusieurs domiciles et, d'autre part, l'article 24 alinéa 1 CC aux termes duquel « toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau », ce qui n'est pas admis en droit fiscal intercantonal.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 2 Cst. féd.), l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne exerçant une activité lucrative dépendante revient au canton où cette personne a son domicile fiscal. Par domicile fiscal, on entend en règle générale le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 23 CC), respectivement le lieu où se trouve le centre de ses intérêts (cf. également art. 3 al. 2 LHID). Si une personne réside alternativement dans deux endroits différents, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, est décisif pour la détermination du domicile fiscal – comme pour celle du domicile civil – le lieu avec lequel la personne concernée entretient les relations les plus étroites (ATF 104 Ia 264, consid. 2 p. 266 ; 101 Ia 557, consid. 4 p. 559). Pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante, c'est toutefois le lieu de travail, où elles résident pour une longue durée ou un temps indéterminé en vue de subvenir à leurs besoins, qui est déterminant pour la fixation du domicile civil et en tous les cas pour celle du domicile fiscal.

S'agissant du fardeau de la preuve, les principes suivants sont déterminants : ce n'est que si la personne assujettie à l'impôt peut rapporter la preuve de tels rapports familiaux et sociaux avec le lieu où réside sa famille qu'il incombe au canton où elle séjourne la semaine et travaille d'apporter la preuve de l'importance des relations économiques et, le cas échéant, personnelles avec ce lieu-là (Archives 63 p. 836, consid. 3c ; arrêt 2P.119/2000 du 2 février 2001, consid. 3d/cc, in *Revue fiscale* 56/2001 p. 340 ; arrêt 2P.26/1993 du 20 janvier 1994, consid. 3c, in *Revue fiscale* 49/1994 p. 580 ; ATF 125 I 54, consid. 3a p. 58).

En l'espèce, par devant la commission de céans, le contribuable concède s'être installé à Genève au mois de novembre 2004 afin d'exercer une activité lucrative salariée auprès de A____. Dans sa déclaration fiscale déposée dans le canton de Schwyz, il avait indiqué avoir habité à Genève à partir du 16 octobre 2004. Il est établi en outre qu'il avait commencé son activité auprès de son employeur genevois déjà depuis le 20 septembre 2004. Au demeurant, au vu de toutes les circonstances, le recourant est arrivé à Genève avec l'intention de s'y établir durablement,

constituant ainsi son domicile dans ce canton. Ceci est corroboré par le fait que le contribuable a annoncé à l'OCP son arrivée à Genève à partir du 1^{er} novembre 2004; il ressort du fichier de cet office, qu'il y est resté jusqu'à ce jour. D'ailleurs, dans son acte de recours, le recourant ne conteste pas sa domiciliation à Genève au 31 décembre 2004 en tant que telle, mais estime qu'il n'est pas assujetti à l'impôt genevois du fait qu'il s'était acquitté des impôts dus dans le canton de Schwyz. Toutefois, ce dernier fait ne le dispensait pas de ses obligations de contribuable dans le canton de Genève où il avait commencé son activité lucrative en 2004 et où il s'y était installé. Ainsi, en application des dispositions légales et des principes précités, il n'est pas contestable qu'au 31 décembre 2004, le recourant était assujetti à l'impôt genevois sur la base d'un rattachement personnel illimité (art. 2 al. 1, 5 al. 1 et 7 al. 3 LIPP-I).

Le contribuable doit retourner la formule de déclaration, même s'il n'est pas taxable ni imposable (art. 27 al. 3 LPFisc).

Par conséquent, le contribuable était tenu de déposer en 2005 sa déclaration fiscale à Genève, indiquant les éléments de revenus réalisés durant l'année 2004 (art. 26 LPFisc), ceci même s'il estimait ne pas être assujetti dans ce canton (art. 35 LPFisc). En l'absence de cette déclaration du contribuable, l'administration était fondée de le taxer d'office (art. 37 LPFisc).

6. Le principe de la taxation d'office contesté est ainsi confirmé.
7. Quant à la quotité de la taxation d'office notifiée au contribuable le 21 juillet 2005, la commission relève que l'administration est bel et bien entrée en matière sur la réclamation du contribuable en lui demandant par ses lettres répétées des pièces justificatives. Il appartenait dès lors au contribuable d'y répondre et d'entreprendre toutes les démarches nécessaires afin de démontrer que la taxation d'office qu'il avait mise en cause était manifestement inexacte (art. 39 al. 2 LPFisc). En effet, par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusque là, *notamment remettre sa déclaration d'impôt* et d'autres documents, ainsi que de communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (voir à ce sujet ATF du 13 août 2002 cause 2A.155/2002, consid. 3.2).

Or, le recourant n'a jamais répondu de manière complète aux demandes de l'administration et s'était borné à contester son assujettissement.

Ainsi, la quotité de la taxation en cause devait être établie d'office puisque les éléments imposables n'ont pas pu être établis parce que la collaboration du recourant était manquante.

8. Il reste toutefois la question de savoir si la quotité de la taxation d'office en cause est justifiée ou non.

En effet, lorsque, comme en l'espèce, l'autorité de taxation est entrée en matière sur la réclamation, la commission de recours - qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 50 al. 2 LPFisc) - est légitimée à examiner elle-même le détail de la taxation (ATF du 13 août 2002, 2A.155/2002 *a contrario*). Il importe de relever encore une fois à ce sujet que l'administration n'a pas déclaré irrecevable la réclamation, mais l'a instruite et, dans sa décision sur réclamation, a employé une formulation qui laisse entendre qu'elle la rejette sur le fond.

9. En l'occurrence, l'administration a fixé le revenu imposable du contribuable à 80'000 fr. Elle semble avoir déterminé cette assiette fiscale en partant du principe que le recourant aurait réalisé durant toute l'année 2004 un salaire correspondant à celui qu'il a reçu pour les deux mois et demi travaillés à Genève. Comme elle le reconnaît dans sa réponse au recours, l'administration savait que le contribuable n'avait commencé son activité lucrative à Genève qu'à partir du 20 septembre 2004. Certes, le contribuable a refusé de fournir à l'administration ses certificats de salaire pour la période concernée. Toutefois, puisqu'elle était entrée en matière sur la réclamation du contribuable, l'administration était légitimée à demander les certificats manquants auprès des employeurs de ce dernier (art. 32 al. 2 LPFisc). En outre, elle aurait dû questionner le contribuable sur les éléments imposables réalisés durant la période où il avait vécu dans le canton de Schwyz, ce qu'elle n'a pas fait. Pour ces raisons, la commission considère que le revenu imposable fixé d'office à 80'000 fr. est manifestement excessif.

En effet, à l'appui de son recours, le contribuable a produit son certificat de salaire établi par son employeur genevois pour la période du 20 septembre au 3 décembre 2004, attestant d'un revenu brut de 22'003 fr. Le recourant a produit également une copie de sa déclaration fiscale remplie à l'attention de l'autorité fiscale du canton de Schwyz, ainsi que ses annexes, dont notamment une attestation de l'assurance chômage établie à Zürich le 3 janvier 2005. Il en ressort que pour la période du 1^{er} janvier au 30 septembre 2004, le recourant a touché des prestations de l'assurance chômage pour un montant brut de 28'350 fr. A priori, le total du revenu brut réalisé par le recourant en 2004 s'élève approximativement à 50'000 fr. et non pas à 80'000 fr.

Par conséquent, la commission renvoie le dossier à l'administration afin qu'elle détermine, sur la base de la déclaration fiscale établie par le recourant à l'attention de l'autorité fiscale du canton de Schwyz, les éléments imposables de ce dernier et lui notifie un nouveau bordereau de taxation 2004.

Ce grief est admis partiellement.

10. En soutenant qu'il a acquitté ses impôts pour l'année 2004 dans le canton de Schwyz, le recourant fait, implicitement, grief qu'il serait soumis à une double imposition intercantonale s'il devait payer ses impôts genevois.

Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de la Constitution fédérale de la confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; cf. ATF 125 I 54 consid. 1b p. 55/56; 458 consid. 2a p. 466/467 et l'arrêt cité).

11. En l'espèce, la commission relève que le contribuable n'a pas produit le bordereau de taxation définitif que l'administration fiscale du canton de Schwyz lui aurait notifié. Il s'est limité à produire une copie de la formule de déclaration fiscale qu'il aurait déposée dans ce canton en date du 1^{er} septembre 2005

L'on ignore ainsi à quelle date l'autorité compétente du canton de Schwyz a procédé elle-même à l'imposition du recourant pour l'année 2004. Dans la mesure où il allègue avoir déposé sa déclaration dans ce canton le 1^{er} septembre 2005, la taxation y relative ne pouvait lui être notifiée que postérieurement à la notification du bordereau genevois du 21 juillet 2005. Quoi qu'il en soit, la commission doit uniquement trancher si, à la date déterminante du 31 décembre 2004, le contribuable était ou non domicilié légalement dans le canton de Genève et assujéti de manière illimitée aux impôts dans ce canton. ce qui est le cas. Par conséquent, en application des articles 7 alinéa 3 LIPP-I et 68 alinéa 1 LHID, la perception de l'impôt en cause est de la seule compétence du canton de Genève. Il n'appartient pas à la commission de céans d'examiner si la taxation du canton du Schwyz aurait violé le principe de l'interdiction de double imposition. Il appartient au recourant de mettre en œuvre les voies de droit lui permettant de se prévaloir de la violation du principe de l'interdiction de double imposition intercantonale.

12. S'agissant de l'amende infligée lors de la taxation d'office en cause, l'article 68 LPFisc prévoit que sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner et en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner (al. 1 let. a et b). L'amende est de 1'000 fr. au plus; elle est de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (al. 2).

En l'occurrence, il n'est pas contesté que le contribuable n'a pas remis la formule de déclaration 2004 dans les délais impartis. Les éléments objectifs constitutifs de

l'infraction sont donc réunis. Quant à l'élément constitutif subjectif, la faute, elle est réalisée sous forme de négligence grave. L'amende est ainsi justifiée dans son principe.

13. Pour ce qui concerne la quotité, l'administration l'a fixée à 445 fr. 60. Au vu des circonstances, ce montant reste adéquat par rapport à la peine menacée de l'article 68 LPFisc. Toutefois, dans la mesure où l'administration aurait fixé ce montant de l'amende en fonction du montant de l'impôt dû, il lui appartiendra de le recalculer en fonction du nouveau bordereau qu'elle doit notifier au recourant conformément aux considérants.
14. Au vu de ce qui précède, le recours n'est admis que partiellement. En effet, l'assujettissement illimité à l'impôt genevois, de même que le principe de la taxation d'office ainsi que celui de l'amende sont confirmés.
15. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), le contribuable, qui succombe en partie, est condamné au paiement d'un émoulement réduit s'élevant à 300 fr.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. admet partiellement le recours;
2. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants;
3. met à la charge du recourant un émolument de 300 fr.;
4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. b et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 10 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
5. communique la présente décision à:
 - a. X___,
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeants: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Damien BONVALLAT et Laurence DEMATRAZ, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier