

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2726/2008-FIN

ATA/50/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 janvier 2009

dans la cause

Madame Z_____

représentée par la fiduciaire Claudio Paltenghi, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Madame Z_____ (ci-après : la contribuable) habite la commune de V_____, dans le canton du Tessin, depuis le 1^{er} mars 2004.

2. Le 14 mai 2005, Mme Z_____ s'est vu notifier à son domicile tessinois deux commandements de payer sur ordre de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), l'un d'un montant de CHF 9'857,30, plus intérêts à 3,00% à partir du 25 avril 2005, correspondant à l'impôt cantonal et communal (ICC) dû pour 1999 ; l'autre s'élevait à CHF 12'363,60 plus intérêts à 3,00% à partir du 25 avril 2005 pour l'ICC 2000.

Les requêtes de paiement mentionnaient comme cause deux sommations notifiées, la première le 29 mars 2000 s'agissant de l'ICC 1999, la seconde le 6 avril 2001 pour l'ICC 2000.

3. Le 17 mai 2005, Mme Z_____ a formé opposition à l'encontre des actes de poursuite précités et a adressé un courrier à l'AFC.

En 1999, elle n'avait travaillé à Genève que les mois de janvier et février, puis était partie pour la Grande-Bretagne. Elle avait annoncé ce départ à l'office cantonal de la population (ci-après : OCP). Elle n'était revenue en Suisse qu'à partir du 1^{er} août 2000. L'AFC était en conséquence invitée à revoir les montants réclamés pour les deux années concernées.

Elle contestait en outre toute demande de paiement d'intérêts, car aucune requête de paiement ne lui était jamais parvenue. Cette manière de procéder de l'administration l'avait privée de la possibilité d'expliquer sa position avant la notification des actes de poursuite. Les poursuites engagées par l'AFC étaient d'autant plus incompréhensibles qu'elle l'avait informée de son absence de Suisse, ce qu'elle avait notamment rappelé au moment de l'établissement de la taxation 2001.

4. L'AFC a répondu par lettre signature du 20 juin 2005.

Les taxations d'office avaient été notifiées à Mme Z_____ les 9 décembre 1999 et 17 novembre 2000. Les déclarations concernant l'ICC 1999 et l'ICC 2000 n'avaient pas été déposées. Sans préjuger de la décision qui serait prise, un dernier délai au 22 juillet 2005 était imparti à l'intéressée pour les retourner, faute de quoi les taxations d'office seraient maintenues.

5. Le 21 juillet 2005, "La Fiduciaria Claudio Paltenghi" mandatée par la contribuable (ci-après : la fiduciaire ou la mandataire) a écrit à l'AFC.

Le départ de Genève de Mme Z_____ en mars 1999 ainsi que son retour le 1^{er} août 2000 avaient été communiqués à l'OCP. Elle s'était acquittée de manière régulière des impôts dus au canton de Genève à partir du mois d'août 2000 jusqu'à son départ définitif du canton pour le Tessin le 1^{er} novembre 2001. Lors de ces taxations, l'AFC ne l'avait, à aucun moment, informée du fait que des impôts restaient dus pour les années 1999 et 2000. Aucune sommation relative à ces taxations ne lui avait été adressée. Cela démontrait qu'au sein-même de l'administration de Genève, deux dossiers avaient été ouverts à son nom. Il était évident que les taxations d'office des 9 décembre 1999 et 17 novembre 2000, ainsi que les sommations notifiées les 29 mars 2000 et 6 avril 2001 avaient été expédiées à une adresse erronée. En tous les cas, elles n'étaient jamais parvenues à leur destinataire, de sorte que Mme Z_____ conservait tous ses droits.

Les délais pour procéder à la taxation 1999 étaient d'ores et déjà échus. S'agissant de la taxation 2000, elle n'avait pas à être retournée, puisque les impôts pour cette année-là avaient déjà été honorés.

6. Le 16 août 2005, l'AFC a répondu à la fiduciaire de la contribuable et lui a transmis en annexes les copies des bordereaux de taxation d'office 1999 et 2000, notifiés à son nom, respectivement les 7 décembre 1999 au no _____ de la rue _____ à Genève, et le 15 novembre 2000, à l'avenue _____ no _____ à Genève.

L'exception de prescription soulevée par la contribuable était contestée. Les bordereaux notifiés n'avaient pas été retournés à l'AFC par la poste. En outre, le bordereau 2000 avait été précisément notifié à une date où la contribuable avait élu domicile dans le canton de Genève, selon les informations transmises par l'OCP. En conséquence, la contribuable était invitée à remettre tout justificatif d'impôts payés à l'étranger, à défaut de quoi les taxations d'office seraient maintenues.

7. Le 16 septembre 2005, la fiduciaire a adressé une réclamation contre chacun desdits bordereaux, "par mesure de précaution", pour sauvegarder les droits de sa mandante, dans le cas où il serait considéré que la notification des deux bordereaux était intervenue le 17 août 2005.
- a. Le bordereau 1999, reçu par la contribuable le 17 août 2005, était entaché de prescription, faisant échec à tout droit de réclamer une déclaration d'impôt. Aucune correspondance ne lui avait été adressée relativement à cette taxation. Du 1^{er} mars 1999 au 1^{er} août 2000, celle-ci se trouvait à l'étranger, départ qu'elle avait régulièrement communiqué à l'OCP.
- b. Pour la taxation ICC 2000, elle demandait une rectification tenant compte de sa présence limitée à cinq mois (août à décembre 2000) sur le territoire du canton.

8. Lors de l'échange de correspondance qui a suivi le 16 septembre, au cours duquel la contribuable et l'AFC ont maintenus leur position, la contribuable a produit sur requête de l'AFC divers documents destinés à justifier sa domiciliation et son imposition :
- des documents relatifs à son séjour en Ecosse, soit un certificat de travail auprès de la société I_____ du 8 mars 1999 au 23 juin 2000 et un permis de travail ;
 - une attestation de l'OCP du 6 septembre 2005, indiquant qu'elle avait résidé au no_____ de l'avenue _____ à Genève du 1^{er} janvier 1998 au 1^{er} mars 1999 et du 1^{er} août 2000 au 17 septembre 2001, date de son départ pour T_____ au Tessin ;
 - une attestation de l'office des habitants de T_____ selon laquelle elle avait résidé dans cette commune du 1^{er} octobre 2001 au 30 novembre 2001 et une attestation de l'office des habitants de Chiasso, confirmant la prise de domicile de l'intéressée du 1^{er} décembre 2001 au 29 février 2004, date de son départ pour la commune de V_____.
9. Le 15 novembre 2005, la contribuable a transmis à l'AFC sa déclaration ICC 2000 pour la période allant du 1^{er} juillet 2000 au 31 décembre 2000. Ce document n'a pas été versé à la présente procédure.
10. Par pli expédié le 22 novembre 2005, l'AFC a demandé à la fiduciaire des précisions sur un domicile de la contribuable à Neuchâtel après son départ de Genève le 1^{er} mars 1999. La mandataire a répondu sans apporter de précisions sur ce point.
11. Le 5 décembre 2005, l'AFC a statué sur la réclamation du 17 mai 2005. Les taxations 1999 et 2000 étaient maintenues. La contribuable n'avait pas communiqué sa requête dans le délai légal et impératif de trente jours à dater de la réception des bordereaux d'impôts, conformément à l'article 349 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Un recours à la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative, contre cette décision sur réclamation était ouvert dans les trente jours à compter de sa notification.
12. Le 9 janvier 2006, la fiduciaire a écrit à la commission.
- M. Paltenghi était tombé malade le 26 décembre 2005 et ne pouvait reprendre le travail avant les prochains 10 jours. L'AFC était invitée à "assigner comme terme d'échéance pour la présentation d'un éventuel recours le 15 février".

En annexe à la missive était produit un certificat médical établi le 9 janvier 2006 par un médecin tessinois, selon lequel M. Paltenghi était en incapacité de travail depuis le 26 décembre 2005 et ceci pour une durée à définir.

13. Le 27 février 2006, la contribuable, par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté recours auprès de la commission.

Le recours était recevable en vertu de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), dans la mesure où la maladie du mandataire de la contribuable l'avait empêché de respecter le délai de recours impératif. L'AFC n'aurait pas dû considérer le courrier du 17 mai 2005 comme une réclamation, mais une demande de révision, ouvrant un délai de 90 jours pour déposer la requête, car ce n'était qu'avec les actes de poursuite introduits par l'AFC que la contribuable avait été informée du défaut de taxation des années 1999 et 2000. Les taxations contestées ne retenaient pas la période d'absence de Genève de la contribuable. L'AFC n'avait jamais prétendu avoir communiqué des sommations de payer, d'ailleurs elle ne l'avait jamais contesté. Les agissements de l'AFC laissaient penser qu'un second dossier avait été ouvert au nom de la contribuable à son arrivée à Genève le 1^{er} août 2000.

14. L'AFC s'est déterminée le 31 août 2006.

Le recours était irrecevable, compte tenu de son introduction tardive. Les délais légaux de réclamation et de recours étaient stricts et non susceptibles de prolongation, de restitution ou de suspension, excepté en cas de force majeure. Selon l'article 41 alinéa 3 LPFisc, un recours introduit tardivement n'était recevable que si le contribuable pouvait établir qu'il avait été empêché de l'introduire en temps utile par suite de service militaire, de maladie ou tout autre motif sérieux. La contribuable n'invoquait pas de tels motifs, le retard était exclusivement fondé sur la maladie de M. Paltenghi survenue le 26 décembre 2005, selon un certificat médical produit par la fiduciaire. La contribuable avait la possibilité d'agir par elle-même ou de désigner un autre mandataire.

15. Le 10 octobre 2006, par la voix de sa mandataire, la contribuable a présenté des observations complémentaires.

La fiduciaire avait des motifs sérieux, au sens de la loi, autorisant qu'elle réclame tardivement en raison de la maladie de son mandataire, survenue dans une période de congé et de vacances où il n'était pas facile de trouver une solution. Retenir l'inverse était contraire au principe de la bonne foi.

En annexe, la recourante produisait un nouveau certificat médical établi le 27 février 2006 par le médecin tessinois qui avait établi le certificat précédent du 9 janvier 2006. Selon cette nouvelle attestation, M. Paltenghi avait été en

incapacité de travail à 100% du 26 décembre 2005 au 5 février 2006 et à 50% de cette dernière date au 19 février 2006.

16. Par décision du 23 juin 2008, la commission a rejeté le recours.

La question de la tardiveté du recours contre la décision du 5 décembre 2005 pouvait être laissée ouverte. La réclamation du 19 mai 2005 était en effet tardive, la recourante n'invoquant aucune raison légale pouvant justifier la restitution du délai légal de 30 jours, dans lequel elle aurait dû réclamer contre les bordereaux de taxation ICC 1999 et 2000.

17. Par acte posté le 23 juillet 2008, par l'intermédiaire de son mandataire, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision.

Le 17 mai 2005, elle avait contesté les taxations ICC 1999 et 2000 parce que, se trouvant à l'étranger, elle n'avait jamais reçu les bordereaux de taxation. Les impôts dus pour ces exercices ne lui avaient jamais été réclamés avant qu'elle ne parte définitivement pour le Tessin en 2001. Lorsque ces bordereaux lui avaient été officiellement notifiés le 18 août 2005, elle avait réclamé contre ceux-ci. Elle avait, par la suite, envoyé un certain nombre de documents et l'AFC avait confirmé qu'elle n'imposerait pas la contribuable pour la période où elle n'était pas à Genève. La décision du 5 décembre 2005 lui avait été adressée par courrier normal. Elle n'avait recouru que le 27 février 2006 contre ladite décision en raison de la maladie de son représentant, M. Claudio Paltenghi, du 26 décembre 2005 au 13 février 2006.

En conséquence, le recours auprès de la commission, bien que tardif, devait être déclaré recevable en application de l'article 41 alinéa 3 LPFisc.

Par ailleurs, la réclamation du 17 mai 2005 n'était pas tardive. Elle aurait dû être traitée comme une demande de révision. L'AFC n'avait pas statué sur les réclamations du 16 septembre 2005.

18. Le 12 août 2008 la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision. Elle a également transmis son bordereau de pièces.

19. L'AFC a répondu le 28 août 2008.

Le recours à la commission était tardif. Le délai de recours contre la décision de l'AFC du 5 décembre 2005 venait à échéance le 4 janvier 2006. Ce n'était que le 27 février 2006 que la contribuable, par l'entremise de sa mandataire, avait déposé un recours. La maladie de M. Paltenghi, survenue le 26 décembre 2005, ne constituait pas un cas de force majeure ou un motif sérieux empêchant de déposer un recours dans les délais légaux. Les conditions de l'article 41 alinéa 3 LPFisc n'étaient pas réalisées, partant, le recours était irrecevable.

20. Le 3 octobre 2008, la contribuable a transmis ses observations.

En sus de l'argumentation déjà présentée, le courrier de la contribuable adressé à l'AFC le 17 mai 2005 n'était pas une réclamation. Ce n'était que le 17 août 2005 qu'elle avait pris connaissance pour la première fois des bordereaux litigieux. La réclamation avait été introduite le 16 septembre 2005. En conséquence, la décision de l'AFC du 5 décembre 2005 était nulle.

21. Le 7 octobre 2008, les parties ont été informées de ce que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'article 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1^{er} janvier 2009.

Dès lors, interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est, à cet égard, recevable (art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001, applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc).

2. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 418). En droit fiscal genevois, cette règle a été reprise à l'article 21 alinéa 1 LPFisc. Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22, consid. 2, p. 24 ; ATA/315/2005 du 26 avril 2005 ; ATA /472/2000 du 9 août 2000 ; RDAF 1984 pp. 220-221).

Vu le texte clair et impératif de l'article 21 alinéa 1 LPFisc, c'est à tort que la commission, dans sa décision du 23 juin, a considéré pouvoir renoncer à traiter la question du respect des délais de recours et aborder directement le fond du litige qui lui était soumis.

En l'espèce, la décision sur réclamation a été notifiée le 5 décembre 2005. Il est établi que la contribuable se trouvait en sa possession le 9 janvier 2006, au vu du courrier adressé par sa mandataire à l'AFC. Cette missive, qui ne faisait qu'évoquer l'éventualité d'un recours, ne peut être considérée comme un acte de recours. Il doit donc être retenu que ce n'est que le 27 février 2006 que la fiduciaire a saisi la commission d'un acte de recours, au sens de l'article 63 LPA. A cette date cependant, sa démarche ne pouvait plus respecter le délai ordinaire de recours imparti par l'article 53 LPFisc.

3. Le délai ordinaire n'ayant pas été respecté, il reste à examiner si le délai légal pouvait être restitué malgré ce retard.

a. Aux termes de l'article 41 alinéa 3 LPFisc, applicable aux recours à la commission par renvoi de l'article 49 alinéa 4 LPFisc, un recours tardif peut être déclarée recevable si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de le présenter en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement. Ces situations sont en effet susceptibles de constituer des cas de force majeure au sens de l'article 16 alinéa 1 LPA que, selon une jurisprudence constante, le tribunal de céans prend en considération (ATA/609/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/479/2008 du 16 septembre 2008). Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de l'extérieur de façon irrésistible (SJ 1989, p. 418).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif relative aux cas de force majeure au sens de l'article 16 alinéa 2 LPA, la maladie n'est admise comme motif d'excuse que si elle empêche le contribuable d'agir par lui-même ou de donner à un tiers les instructions nécessaires pour agir à sa place (ATA/532/2000 du 29 août 2000) ; H. MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, 1980, p. 418 ; M. DUSS, *Verfahrensrecht in Steuersachen*, Winterthur 1987, p. 102). Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/472/2000 du 9 août 2000) ; M. DUSS, *op. cit.*, p. 102).

c. Les principes qui viennent d'être rappelés sont applicables mutatis mutandis au mandataire dont les actes et omissions, lorsqu'il est défaillant, sont opposables à son mandant (ATA/169/2007 du 3 avril 2007 ; ATA/118/2007 du 20 mars 2007).

En l'occurrence, s'il n'est pas mis en doute, au vu des certificats médicaux produits, que le mandataire de la recourante était souffrant entre le 26 décembre 2005 et le 16 février 2006, établir l'existence de cette maladie ne suffit pas pour admettre "de jure" qu'il y a motif à restitution de délai. Encore faut-il établir qu'elle empêchait le dépôt de tout recours.

Or, la recourante ne justifie pas à satisfaction de droit en quoi la maladie de son mandataire empêchait celui-ci de prendre des dispositions pour pouvoir tout de même faire valoir ses droits, en chargeant notamment un tiers, collaborateur ou remplaçant d'entreprendre les démarches à sa place, ou en quoi cette indisposition l'empêchait de changer de mandataire, pour effectuer les démarches juridiques permettant de respecter le délai.

Ainsi, c'est en vain qu'elle invoque la maladie de son mandataire comme motif d'empêchement valable au sens de l'article 41 alinéa 3 LPFisc ou comme un cas de force majeure au sens de l'article 16 alinéa 1 LPA.

6. Au lieu d'entrer en matière sur le fond du recours du 27 février 2006, la commission aurait ainsi dû se limiter à constater sa tardiveté et à le déclarer irrecevable. Le recours de la contribuable sera cependant rejeté, la décision de la commission du 23 juin 2008 se trouvant confirmée dans ses effets, mais par substitution de motifs.
7. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 2 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 juillet 2008 par Madame Z_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 23 juin 2008 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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 la fiduciaire Claudio Paltenghi, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Bovy, Hurni et Junod,
M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :