RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1272/2006-FIN **ATA/570/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 octobre 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame B_____

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame B_____ (ci-après : la contribuable, l'intéressée ou l'intimée) est domiciliée 111 route de la X_____, 74500 Evian-les-Bains en France. Au cours des années 2002 à 2004, celle-ci a travaillé pour plusieurs sociétés successivement, sises à Genève. En particulier, elle a été employée par la société A_____ S.A. du 1er janvier 2002 au 30 avril 2003, puis par la société V_____ S.A. jusqu'au 5 août 2003, et enfin par la société C_____ S.A. du 1er décembre 2003 à fin février 2004. Elle était par conséquent soumise au régime de l'impôt à la source.

2. Selon attestation-quittance du 28 février 2003 établie par A_____ S.A., une somme totale de CHF 880,65 a été retenue sur les salaires de la contribuable pendant l'année 2002.

3. Par pli recommandé du 25 novembre 2003, envoyé à la société V_____ S.A., à Chêne-Bourg, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration ou la recourante) a requis un certain nombre de renseignements de la contribuable sous peine de la taxer d'office.

4. Le 16 février 2004, l'administration a procédé à la rectification de l'imposition à la source 2002 de la contribuable sur la base d'un revenu de CHF 49'844.-. Après imputation des retenues déjà effectuées, soit CHF 880,65, celle-ci était encore redevable d'un solde de CHF 4'776,65.

   Cette taxation d'office a été envoyée à l'adresse de V_____ S.A.

5. Par courrier du 24 février 2004, la contribuable a contesté la rectification susmentionnée, pièces à l'appui. Elle s'est également excusée de ne pas avoir répondu au courrier du 25 novembre 2003, car elle n'en avait pas eu connaissance, ne travaillant plus pour la société V_____ S.A. depuis le 6 août 2003.

6. Le 26 avril 2004, par pli simple envoyé à la société C_____ S.A., à l'attention de l'intéressée, l'administration a accusé réception du courrier précité et a demandé des pièces supplémentaires.

7. Par pli recommandé du 23 juin 2004 envoyé à la même adresse, le fisc a imparti un délai de dix jours à la contribuable pour remettre les documents requis dans son précédent courrier sous peine de maintenir la taxation d'office du 16 février 2004.

8. Le 31 août 2004, l'administration a transmis à la contribuable, chez C_____ S.A., sa décision sur réclamation sous pli simple. Elle l'a rejetée au

motif que l'intéressée n'avait pas donné suite à sa demande de renseignements du 26 avril 2004, malgré son rappel recommandé du 23 juin 2004.

9. Par lettre du 24 octobre 2004, reçue par l'administration le 29 du même mois, la contribuable a contesté cette décision. Elle s'excusait de ne pas avoir répondu aux courriers d'avril et de juin 2004, mais elle ne les avait pas reçus étant donné qu'ils avaient été envoyés à une autre adresse que la sienne. Elle a transmis des renseignements sur sa situation personnelle et a requis de l'administration qu'elle fasse le nécessaire pour régulariser dite situation.

10. En date du 26 janvier 2005, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) a informé la contribuable que l'administration lui avait transmis sa lettre reçue le 29 octobre 2004 qu'elle avait considérée comme un recours.

11. Le 8 juillet 2005, l'administration a répondu au recours en concluant à l'irrecevabilité de celui-ci pour cause de tardiveté. Il importait peu que la contribuable ait reçu ses courriers d'avril et de juin 2004 à une autre adresse que la sienne en France, le "domicile ou le lieu d'exécution du travail" constituaient "de manière égale des endroits où la remise de la décision" était possible.

12. Dans sa réplique du 10 août 2005, la contribuable a maintenu son recours. "Tout ceci" venait "d'une erreur administrative" de son employeur, A_____ S.A. Elle ne travaillait plus chez C_____ S.A. depuis février 2004 conformément à l'attestation de libre engagement du 15 mars 2004 jointe à son écriture. Elle a conclu à ce que la CCRMI fasse "le nécessaire" et déclare recevable sa requête.

13. Le 26 août 2005, l'administration a persisté dans ses conclusions en reprenant sa précédente argumentation. De plus, il était de règle que ses bordereaux et ses lettres ne soient pas expédiés au domicile du contribuable lorsque celui-ci se trouvait à l'étranger. Pour qu'une décision puisse être notifiée à l'étranger, il fallait procéder par la voie diplomatique, à défaut de convention internationale prévoyant le contraire.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, celui qui s'absentait du lieu dont il avait communiqué l'adresse aux autorités en omettant de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux parvenant à cette adresse lui soient transmis, ne pouvait plus se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification officielle à son adresse habituelle. Cette jurisprudence devait s'appliquer mutatis mutandis à la situation du contribuable soumis à l'impôt à la source. La recourante ne pouvait donc se prévaloir de la cessation de ses rapports de travail avec la société C_____ S.A. pour affirmer qu'elle n'avait pas eu connaissance de la décision attaquée.

14. Par décision du 27 février 2006, la CCRMI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'administration pour qu'elle se prononce "de manière circonstanciée" sur le fond de la réclamation. L'administration aurait dû exiger que la contribuable fasse une élection de domicile en Suisse, afin d'être en mesure de lui notifier valablement une rectification d'imposition à la source. La notification de la décision sur réclamation du 31 août 2004 était en conséquence irrégulière, attendu que l'intéressée n'avait pas élu domicile auprès de la société C_____ S.A., à Genève, où la décision avait été expédiée par courrier simple. Cette notification viciée ne devait entraîner aucun préjudice à l'endroit de la contribuable en application de l'article 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

15. Contre cette décision reçue le 13 mars 2006, l'administration a interjeté recours le 6 avril 2006 auprès du Tribunal administratif. Il n'existait pas de disposition légale selon laquelle l'administration aurait dû exiger de la contribuable qu'elle fasse élection de domicile en Suisse, aux fins de recevoir valablement sa taxation rectificative. La notification de sa décision auprès de l'employeur de l'intéressée était donc valable, sans élection de domicile. Par ailleurs, les frontaliers étaient tenus d'annoncer le changement de lieu de travail et le changement d'emploi à l'office cantonal de la population selon les directives et commentaires concernant l'introduction progressive de la libre circulation des personnes. La contribuable ayant omis d'annoncer aux autorités genevoises ses changements d'employeurs avait contrevenu aux obligations qui lui incombaient. Elle ne pouvait donc se prévaloir de la cessation de ses rapports de travail avec C_____ S.A. pour affirmer qu'elle n'avait pas eu connaissance de la décision en question. La notification de cette décision étant valable, le recours déposé le 29 octobre 2004 était tardif.

L'administration conclut à l'annulation de la décision de la CCRMI et à la confirmation de sa propre décision du 31 août 2004.

Sur demande du juge délégué du Tribunal administratif, l'administration a spécifié avoir pris pour la première fois connaissance de "l'attestation de libre engagement" établie par C_____ S.A. le 15 mars 2004, attestant que la contribuable avait travaillé dans cette société du 1er décembre 2003 à fin février 2004 dans le cadre du recours interjeté par la contribuable le 29 octobre 2004. Ainsi, en date du 26 avril 2004, l'administration ne pouvait, au regard des informations en sa possession, savoir que la contribuable ne travaillait plus chez C_____ S.A. Quant aux circonstances dans lesquelles les courriers d'avril et de juin 2004, ainsi que la décision sur réclamation avaient été réceptionnés par C_____ S.A., cette entreprise a informé le juge qu'elle n'avait pas communiqué à l'administration la date de la fin des rapports de travail entre elle et la contribuable.

16. Le 25 avril 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

17. Dans le délai supplémentaire imparti, l'intimée n'a pas répondu au recours. Elle n'a pas non plus fait suite aux questions qui lui ont été posées par écrit le 24 juillet 2006, et qui lui ont été expédiées par envoi recommandé à son domicile.

18. Les parties ont été convoquées à une audience de comparution personnelle. Dite convocation a été envoyée par courrier recommandé au domicile de l'intéressée.

a. Celle-ci s'est présentée le 14 septembre 2006 à l'audience en question. Elle avait dû recevoir le courrier du 24 juillet 2006 par lequel le juge délégué lui posait un certain nombre de questions relatives au dossier, mais elle avait des problèmes avec la poste et n'avait pas répondu.

Elle avait reçu le bordereau rectificatif du 16 février 2004 qui lui avait été expédié par une employée de V_____ S.A. à son domicile. Elle ne pouvait pas dire à quelle date exacte ledit courrier lui était parvenu.

Elle n'avait pas la lettre recommandée de l'administration du 25 novembre 2003 mais avait dû la recevoir par la poste également de la part de V_____ S.A.

Elle ne pouvait pas dire si elle avait reçu le courrier recommandé de l'administration du 23 juin 2004 et ne pouvait pas davantage confirmer à quelle date elle avait reçu la décision sur réclamation datée du 31 août 2004.

Elle recevait toujours les courriers avec trois semaines de décalage et les délais qui lui étaient impartis étaient alors déjà dépassés.

b. L'administration a rappelé que l'intéressée devait s'attendre à recevoir une décision sur réclamation et prendre les mesures nécessaires pour être atteignable. En cas de changement d'employeur d'une personne soumise à l'impôt à la source, l'office cantonal de la population devait être informé aussi bien par l'employeur que par l'employé; l'administration ayant accès à la même base de données pouvait ainsi être informée dans les cinq à dix jours du changement. Si la personne n'avait plus d'employeur sur le canton, elle devait, dans les dix jours qui suivaient la fin des rapports de travail, passer à l'administration pour s'assurer qu'elle avait réglé l'impôt à la source dû.

19. A l'issue de cette audience, 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. 63 al. 1 lit. a LPA).

2. L'objet du recours porte sur la période d'imposition à la source de la contribuable pour l'année 2002.

3. Selon l'article 21 alinéa 2 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LIS - D 3 20) le contribuable peut être contraint par l'administration de verser ultérieurement l'impôt dû lorsqu'il n'a pas été prélevé sur la prestation imposable, ou l'a été de manière insuffisante.

4. L'article 22 LIS dispose que le débiteur de la prestation imposable ou le contribuable qui n'a pas répondu à une demande de renseignements ou de justification que l'administration lui a adressée est taxé d'office après notification, à ses frais, d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai. L'article 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) est applicable.

   En l'espèce, la contribuable n'a pas donné suite au courrier recommandé de l'administration du 25 novembre 2003 du fisc lui impartissant un délai de 10 jours pour remettre les documents relatifs à sa situation personnelle. Partant, le fisc a procédé à une taxation d'office, conformément aux dispositions légales précitées.

5. L'article 39 aliéna 1 LPFisc précise qu'une réclamation peut être adressée au département dans un délai de 30 jours. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement si elle est manifestement inexacte (al. 2).

   En l'espèce, Mme B_____ a déposé une réclamation dans le délai légal. L'intimée, n'ayant pas fait suite à la demande de renseignements de l'administration du 26 avril 2004 ainsi qu'au rappel recommandé du 23 juin 2004 avec fixation d'un délai de 10 jours, l'administration a confirmé la taxation d'office par décision du 31 août 2004.

6. Selon l'article 49 LPFisc, applicable par renvoi de l'article 24 LIS, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation en s'adressant à la CCRMI, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée.

7. a. L'article 41 LPFisc, applicable par analogie selon l'article 49 alinéa 4 LPFisc, énonce les règles sur la computation des délais. Au terme de l'alinéa 3, passé le délai de 30 jours, un recours tardif n'est recevable que 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 présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.

b. 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 1ère phrase LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/13/2005 du 11 janvier 2005 et références citées).

c. Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1 2ème phrase LPA). A cet égard, il y a lieu de préciser que 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 (ATA/13/2005 du 11 janvier 2005 et références citées).

d. En l'espèce, la décision sur réclamation du 31 août 2004 a été transmise à la contribuable par courrier simple, de sorte que l'autorité recourante est dans l'incapacité d'établir la date de réception de sa décision par sa destinataire. En conséquence, faute de pouvoir déterminer quand le délai de recours a commencé à courir, le recours mis à la poste le 24 octobre 2004 et reçu le 29 dudit mois, est réputé l'avoir été en temps utile (ATA/108/2006 du 7 mars 2006 et les références citées).

8. Au vu de ce qui précède, la question de la régularité de la notification de celle-ci peut rester ouverte, dès lors que, quelle que soit la solution retenue, elle aboutit au même résultat.

9. Le recours sera donc rejeté et le dossier renvoyé à l'administration pour qu'elle se prononce sur le fond de la réclamation qui a été déposée dans le délai légal de 30 jours.

10. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'administration, qui succombe (art. 87 LPA ; ATA/423/2005 du 14 juin 2005). Aucune indemnité ne sera allouée à la contribuable intimée, qui n'en a pas fait la demande.

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 avril 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Madame B_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :