

## **GE\_GERICHTE ATA/145/2009 vom 24. März 2009**

GE Cour de justice, 2009-03-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_145\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_145_2009)

FR: GE\_GERICHTE ATA/145/2009 du 24 mars 2009

IT: GE\_GERICHTE ATA/145/2009 del 24 marzo 2009

### **Regeste**

Résumé: Recours d'un contribuable ayant saisi la commission de recours en matière d'impôt pour refus de l'administration fiscale cantonale (AFC) de statuer sur la réclamation qu'il avait élevée contre son imposition à la source 2007, avant la fin de cette même année. L'octroi par la commission d'un délai de six mois à l'AFC pour répondre à un recours interjeté pour déni de justice viole l'exigence de célérité imposée par l'article 77 alinéa 2 LPA. De même, l'octroi d'un tel délai à l'AFC, d'entrée de cause et sans demande de prolongation, viole le principe de l'égalité des armes dans le domaine du droit fiscal s'il n'est pas justifié par les circonstances. La constatation de ces deux violations constitue une réparation suffisante en l'espèce. Intérêt actuel du recourant qui a obtenu, pendant la procédure devant la commission, la décision sollicitée. La personne qui recourt uniquement contre les dépens fixés par la commission doit utiliser la voie de la réclamation, mais celle du recours au Tribunal administratif s'il conteste également le bien-fondé de la décision. Proportionnalité de l'émolument. Le Tribunal administratif n'est pas compétent pour statuer sur une demande d'indemnité pour tort moral.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et ss. de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a LPA).

#### **E. 2**

Indépendamment de cette procédure, M. V\_\_\_\_\_ a réclamé puis recouru contre le montant retenu au titre de son imposition à la source des années 2006 et 2007. Ces deux causes - jointes par la commission - ont été jugées par le tribunal de céans par arrêt de ce jour. Ainsi, les nombreux moyens que le recourant soulève dans la présente procédure qui portent sur la validité matérielle des décisions prises dans ce cadre, comme dans les procédures de taxation 2001 à 2005, seront écartés, faute de pertinence pour le présent litige, qui porte exclusivement sur la question de savoir si, pour la taxation 2007, l'AFC, puis la commission, ont commis un déni de justice à l'égard du recourant,

- 8/14 - A/2931/2008 respectivement, en refusant de statuer sur la réclamation après une mise en demeure, puis en statuant dans un délai de sept mois.

I. Refus de l'AFC de statuer sur la réclamation du 8 mai 2007 avant le mois de janvier 2008 :

#### **E. 3**

Selon l'article 23 alinéa 2 LISP, le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source qui lui est faite peut déposer une réclamation écrite et motivée auprès du département :

a) si l'attestation tenant lieu de quittance a été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu : jusqu'au 31 mars de cette même année ;

b) si l'attestation a été remise ultérieurement : dans les 30 jours qui suivent cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu.

Cette disposition donne une date limite au-delà de laquelle plus aucune réclamation ne peut être déposée ; elle ne statue pas, en revanche, sur le moment à partir duquel une telle réclamation peut être formée et ouvrir un droit à ce qu'il soit statué sur elle.

#### **E. 4**

Pour déterminer ce moment, il faut s'aider des autres bases légales réglementant l'imposition à la source.

A teneur de l'article 2 alinéa 1er de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LIPP-II - D 3 12), le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. Cette période correspond, en droit genevois, à l'année civile (art. 1er al. 2 LIPP-II). Ces règles s'appliquent également dans le système de l'impôt à la source (art. 2 al. 1er LISP). L'AFC n'y déroge que lorsque le contribuable part définitivement à l'étranger. Cette exception se justifie par le fait que dans cette hypothèse, tous les éléments fondant l'imposition de l'année en cours sont connus, ce qui n'est pas le cas lorsque la personne est en recherche d'emploi, comme l'était le recourant à l'époque des faits. Cette interprétation est confortée par l'article 3 du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (RISP - D 3 20.01), selon lequel l'administration rectifie l'imposition, après la fin de l'exercice, notamment lorsque le contribuable a exercé plusieurs activités pendant l'année d'imposition (art. 3 let. b RISP).

#### **E. 4.6**

p. 472 ; 129 V 411 consid. 3.4 p. 421). III. Validité matérielle de la décision de la commission :

#### **E. 5**

Ainsi, et bien que cette situation ne résulte pas clairement de la lettre de la loi, ce moment dépend du principe de la périodicité de l'impôt exposé ci-dessus ; il correspond à la date à laquelle tous les éléments d'imposition sont connus de l'AFC, soit à la fin de chaque année civile.

- 9/14 - A/2931/2008

L'AFC était donc fondée à ne pas entrer en matière sur la réclamation du recourant avant le début de l'année 2008. Elle n'a commis aucun déni de justice en ne statuant que le 15 janvier 2008.

II. Retard à statuer de la commission :

#### **E. 6**

Selon l'article 77 alinéa 3 LPA, applicable par renvoi de l'article 2 alinéa 2 LPFisc, lorsque le recourant se plaint d'un déni de justice ou d'un retard injustifié, la juridiction doit statuer

dans un délai de deux mois dès le dépôt du recours.

Ce délai est un délai d'ordre ; il n'est pas impératif. Il a pour but d'éviter qu'un justiciable ayant sollicité une décision, ne voie son délai d'attente prolongé alors qu'un temps long s'est déjà écoulé depuis sa première demande. Lorsque dans ce court délai de deux mois, l'autorité dont le comportement est incriminé statue, le recourant a obtenu la décision demandée et ne peut se prévaloir de ce délai de deux mois pour qu'il soit statué sur la simple constatation de l'existence, a posteriori, d'un cas de déni de justice ou de retard injustifié. En effet, dans un tel cas, la procédure originale poursuit son cours normal - avec l'ouverture des voies de recours ordinaires contre la décision enfin prise - et l'intérêt du justiciable à ce qu'il soit statué rapidement sur sa saisine pour déni de justice disparaît ; seules demeurent la question du constat de l'existence d'un retard injustifié et les éventuelles conséquences qui peuvent résulter d'une violation de la loi.

En l'espèce, ne pouvant obtenir de l'AFC qu'elle statue sur sa réclamation, le recourant a saisi la commission le 16 novembre 2007 pour obtenir une décision sur sa taxation 2007. L'administration intimée s'est exécutée le 15 janvier 2008, soit exactement deux mois après cette saisine. A partir de ce moment-là, la commission n'était plus dans l'urgence et le délai de sept mois qu'elle a pris pour statuer ne viole ni l'article 29 alinéa 1er de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), ni, l'article 6 paragraphe 1er CEDH (à supposer qu'elle soit applicable), ni davantage l'article 11 alinéa 2 de l'accord entre la Confédération suisse d'une part, et l'ALCP, d'autre part, qui exigent que la juridiction statue dans un délai « raisonnable ».

#### **E. 7**

Le recourant soulève qu'en accordant à l'AFC un délai de six mois pour répondre, la commission a violé le principe de célérité imposé par la loi.

Comme précédemment exposé, l'article 77 alinéa 3 LPA fixe à la juridiction saisie pour déni de justice, un délai d'ordre de deux mois pour statuer. Cette disposition constitue une *lex specialis* par rapport aux exigences de l'article 29 Cst. Si elle n'est pas impérative, elle n'en impose pas moins un devoir de célérité à la juridiction amenée à se prononcer, qui est vidé de toute sa substance avec l'octroi d'un tel délai, accordé d'entrée de cause, alors que la seule chose qui est demandée à l'autorité intimée est de se déterminer sur les raisons de son retard à statuer.

- 10/14 - A/2931/2008

Une violation du principe de célérité commandée par l'article 77 alinéa 3 LPA doit ainsi être constatée.

#### **E. 8**

On peut se demander également, avec le recourant, si l'octroi d'un délai aussi long pour répondre, accordé à l'autorité intimée, ne viole pas également le principe de l'égalité des armes, qui est un droit fondamental de procédure (ATF 126 V 244 consid. 4, p. 249 ; 122 V 157 consid. 2c p. 164 ; U. KIESER, *Das Verwaltungsverfahren in der Sozialversicherung*, Zurich 1999, p. 348, n. 726).

En effet, en matière d'assurances sociales par exemple, l'octroi systématique d'un délai de quatre mois donné à l'autorité administrative pour des raisons de surcharge de travail, a été considérée par le Tribunal fédéral comme contraire à ce principe, au motif qu'elle favorise

l'une des parties au procès (ATF 126 V 244 consid. 4, p. 249). Il en va de même des prolongations systématiques de délai accordées pour des motifs tirés de la surcharge de l'administration. A ce égard, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de dire que le caractère systématique du délai fixé par la commission de recours mettait à néant l'effet de décharge attendu (ibidem). En outre, il appartenait souvent au recourant - et non à l'autorité intimée - d'apporter la preuve des faits allégués, le rôle de l'administration se bornant à répondre ; il n'était pas juste, dans ces circonstances, de favoriser systématiquement l'autorité en lui accordant un délai aussi long, par rapport à celui de trente jours impérativement fixé au justiciable, même si l'octroi d'un délai pour répondre supérieur à trente jours peut être accordé à l'autorité administrative sans conduire nécessairement à une violation de ce principe (ATF précité, p. 248, consid. 3).

Le domaine du droit fiscal n'est pas gouverné par les mêmes exigences de célérité. Les conséquences apparaissent en effet moins vitales que dans le domaine des assurances sociales. Il n'en demeure pas moins que l'octroi d'un délai systématique de six mois, accordé d'entrée de cause à l'AFC, sans demande de prolongation, non seulement réduit à néant tout effet de décharge de l'administration, mais doit être justifié par les circonstances. Or, en l'espèce, l'autorité devait se prononcer sur un retard à statuer. Pour prendre position sur ce point, elle n'avait pas besoin de six mois.

Le principe de l'égalité des armes a ainsi également été violé (art. 29 al. 1er Cst.).

#### **E. 9**

Il faut maintenant s'interroger sur les conséquences d'une violation aux deux principes susmentionnés. De fait, la violation du principe de célérité par la fixation d'un délai de réponse de six mois à l'administration n'a pas eu, en l'espèce, de conséquences négatives pour le contribuable, car la décision sur réclamation sollicitée est intervenue finalement dans le délai de deux mois de l'article 77 alinéa 3 LPA. Quant au dommage qu'aurait pu subir le recourant du fait de la violation du principe de l'égalité des armes, il a été largement réparé par le

- 11/14 - A/2931/2008 tribunal de céans, devant lequel le recourant a pu se prononcer à de très nombreuses reprises.

La simple constatation de la violation de ces principes peut donc être considérée comme une réparation suffisante en l'espèce (ATF 131 II 361 consid.

#### **E. 10**

Après avoir statué sur le déni de justice et constaté l'absence de violation légale de la part de l'AFC, la commission a déclaré, dans son dispositif, que le recours était devenu sans objet et a rayé la cause du rôle.

Sa décision se fonde sur le fait que l'AFC a statué pendant la procédure et qu'un recours contre cette décision était pendant devant elle. Le recourant s'insurge contre cette manière de procéder, considérant qu'il disposait encore d'un intérêt à ce qu'il soit statué sur l'existence du déni de justice commis par l'AFC.

L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours ; s'il s'éteint pendant la procédure, le recours, devenu sans objet, doit être simplement rayé du rôle (ATF 125 V 373 consid. 1 p. 374 ; 118 Ib 1 consid. 2 p. 7 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.732/2006 du 23 avril 2007

consid. 1 ; ATA/195/2007 du 24 avril 2007 consid. 3 et 4 ; ATA/175/2007 du 17 avril 2007 consid. 2a ; ATA/915/2004 du 23 novembre 2004 consid. 2b) ou déclaré irrecevable (ATF 123 II 285 consid. 4 p. 286 et ss. ; 118 Ia 46 consid. 3c p. 53 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_69/2007 du 11 juin 2007 consid. 2.3 ; ATA/195/2007 du 24 avril 2007 ; ATA/640/2005 du 27 septembre 2005 ; ATA/552/2005 du 16 août 2005).

En l'espèce, il n'était pas exact de dire que le recours était devenu sans objet, car les conclusions du recourant ne portaient pas seulement sur l'obtention d'une décision de l'AFC, mais à ce qu'il soit expressément constaté que le refus de cette autorité de statuer avant la fin de la période fiscale, lorsqu'une attestation- quittance était délivrée en cours d'année, ne trouvait pas de fondement dans la loi.

Cette question est demeurée en suspens après que l'AFC ait pris la décision sollicitée, qui est intervenue après la fin de ladite période. Le recourant disposait ainsi encore d'un intérêt actuel à ce qu'il soit statué sur cette question, au moment où la commission a pris sa décision.

Cette juridiction aurait ainsi dû rejeter le recours et non simplement rayer la cause du rôle. Cette informalité est toutefois de pure forme, car dans ses motifs, la commission est entrée en matière sur le déni de justice et l'a rejeté à bon droit. IV. Recours contre l'émolument fixé par la commission :

- 12/14 - A/2931/2008

#### **E. 11**

Selon l'article 67 alinéa 1er LPA, dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours.

En déférant la décision de la commission du 23 juin 2008 au Tribunal administratif, le recourant a porté toute la cause devant cette juridiction, y compris la contestation sur l'émolument fixé par la commission.

#### **E. 12**

Il est vrai qu'à teneur de l'article 87 alinéa 4 LPA, applicable par renvoi de l'article 2 LPFisc, les frais de procédure, émoluments et indemnités arrêtés par les juridictions administratives peuvent faire l'objet d'une réclamation dans le délai de 30 jours dès la notification de la décision auprès de l'instance qui les a fixés (art. 5 let. g et 50 al. 1er LPA).

Cette disposition ne déroge toutefois pas à l'article 67 LPA ; elle permet au contribuable qui ne conteste pas la solution de fond retenue par la commission, de recourir uniquement contre la décision statuant sur les frais, émoluments et indemnités de procédure. En revanche, lorsque le contribuable recourt également contre la validité matérielle de la décision, le Tribunal administratif est compétent pour statuer sur toutes les questions litigieuses, y compris sur l'émolument.

C'est ainsi à bon droit que la commission a transmis l'affaire au tribunal de céans pour qu'elle statue sur ce point.

#### **E. 13**

Le principe de la condamnation à un émolument de procédure se fonde sur l'article 87 alinéa 1er LPA, qui permet à l'autorité de statuer sur les frais exposés par la juridiction. Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant

du travail qu'il a généré par sa saisine.

En l'espèce, le recourant a été informé par l'AFC des raisons pour lesquelles cette autorité ne pouvait statuer avant la fin de l'année en cours. On ne peut ainsi reprocher à celle-là d'avoir tardé à réagir et contraint le recourant à saisir la commission pour obtenir une décision. Le contribuable a néanmoins décidé de saisir cette juridiction. Il s'est avéré qu'il n'était pas fondé à le faire. Le recourant n'ayant pas obtenu gain de cause, la juridiction pouvait donc le condamner à un émolument.

#### **E. 14**

Le montant de l'émolument de CHF 250.- est conforme à la pratique de la juridiction. Le recourant n'a pas allégué disposer de revenus insuffisants pour en assumer le paiement. En outre, il ne résulte pas du dossier que la situation financière du contribuable ne pourrait s'accommoder d'un tel montant. L'émolument fixé par la commission respecte ainsi le principe de la proportionnalité. V. Indemnité pour tort moral :

- 13/14 - A/2931/2008

#### **E. 15**

Le recourant demande une indemnité pour les torts moral et financier causés par les multiples recours qu'il a déposés.

Le droit à une indemnisation est régi, en droit public, par la loi sur la responsabilité de l'Etat et des communes du 24 février 1989 (LREC - A 2 40). Selon l'article 7 LREC, c'est le Tribunal de première instance qui est compétent pour statuer sur les demandes s'y rapportant.

Les prétentions du recourant sont donc irrecevables. VI. Indemnité de procédure :

#### **E. 16**

Selon l'article 87 alinéa 2 LPA, la juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours.

Dans le cadre de ce recours, le recourant n'a pas sollicité, dans ses conclusions, d'indemnité de procédure et justifié avoir exposé des frais pour sa défense (ATA/629/2008 du 16 décembre 2008 consid. 14 ; ATA/605/2008 du 2 décembre 2008 consid. 9).

Il ne peut en conséquence lui être alloué d'indemnité de procédure.

#### **E. 17**

En conclusion, une violation aux principes de célérité et d'égalité des armes par la commission sera constatée. Le recours sera rejeté pour le surplus. Pour les raisons qui précèdent, aucune indemnité ne sera allouée au recourant. Ce dernier ayant obtenu partiellement gain de cause, aucun émolument ne sera par ailleurs mis à sa charge. \* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.