

# GE\_GERICHTE A/3330/2010 vom 1. Oktober 2013

GE Cour de justice, 2013-10-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3330\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3330_2010)

FR: GE\_GERICHTE A/3330/2010 du 1 octobre 2013

IT: GE\_GERICHTE A/3330/2010 del 1 ottobre 2013

## Erwägungen

### E. 1

ère section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre X\_\_\_\_\_ S.A. représentée par Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 septembre 2012 ( JTAPI/1043/2012 ) EN FAIT X\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : X\_\_\_\_\_ ) est une société anonyme sise à Genève, et inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) de ce canton depuis le 26 janvier 2006. Son but statutaire est la gestion de biens ou de patrimoines, ainsi que le conseil et les services en matière de placement en rapport avec la gestion de fortune. Elle a pour administrateur unique, avec signature individuelle, Monsieur Y\_\_\_\_\_. Dans sa déclaration fiscale 2008 signée le 12 août 2009, X\_\_\_\_\_ a annoncé un bénéfice imposable de CHF 6'417.- et un capital propre imposable de CHF 135'057.-. Dans le formulaire C consacré aux prestations versées aux membres de l'administration ( sic ) et aux autres organes de la société, elle a indiqué avoir versé à M. Y\_\_\_\_\_ un salaire à hauteur de CHF 604'081.-. Par courrier du 1 er octobre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à X\_\_\_\_\_ de lui remettre toutes explications utiles quant à l'activité exacte déployée par M. Y\_\_\_\_\_ au sein de la société, de préciser le taux d'activité de ce dernier, et d'indiquer la base de calcul ayant permis de fixer son salaire et s'il était actionnaire ou proche d'un des actionnaires de la société. X\_\_\_\_\_ a répondu le 18 octobre 2009 que M. Y\_\_\_\_\_ était le seul actionnaire, administrateur et salarié de l'entreprise. Il y travaillait à 100 %, et son salaire de base avait été fixé en 2006 selon des critères « correspondant aux gestionnaires de fortune » ; un bonus lui était payé en fonction des résultats obtenus. Le 12 décembre 2009, l'AFC-GE a émis des bordereaux d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2008 basés sur un capital propre imposable de CHF 135'057.- et un bénéfice imposable de CHF 287'772.-. Ce dernier chiffre prenait en compte un montant de CHF 281'355.- à titre de salaire excessif. Le 4 décembre 2009, X\_\_\_\_\_ a formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre les décisions de taxation précitées. Elle ne comprenait pas comment l'AFC-GE arrivait au montant de CHF 322'726.- de salaire admissible. La méthode de calcul n'était pas détaillée dans les décisions de taxation. Le revenu de M. Y\_\_\_\_\_, à savoir une part fixe de CHF 322'381.- et un bonus net de CHF 281'700.-, était conforme à la pratique dans le secteur de la gestion de fortune. De plus, la charge d'impôt telle que recalculée dans l'établissement de la taxation n'avait pas été prise en compte comme charge d'exploitation, augmentant d'autant et indûment le bénéfice imposable. Le 11 décembre 2009, l'AFC-GE a fait parvenir à X\_\_\_\_\_ le procès-verbal de calcul, en lui donnant un délai de trente jours pour dire si elle maintenait sa réclamation. X\_\_\_\_\_ a répondu le 7 janvier 2010 qu'elle la maintenait. L'utilisation de la « méthode valaisanne » pour la détermination du salaire admissible était arbitraire s'agissant d'une entreprise active dans la gestion de fortune et n'employant qu'un seul salarié. La demande

de nouveau calcul de l'impôt après sa prise en compte comme charge d'exploitation n'avait fait l'objet d'aucune réponse de l'AFC-GE. Le 23 août 2010, par deux décisions sur réclamation, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation de X\_\_\_\_\_, et a émis de nouveaux bordereaux d'impôt fondés sur un bénéfice net imposable de CHF 261'093.-. Le 23 septembre 2010, X\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions précitées, concluant à leur annulation et à l'émission de nouveaux bordereaux d'impôt prenant en compte une reprise pour salaire excessif limitée à CHF 163'756.- (application de la méthode valaisanne, avec intégration de 60 heures de travail hebdomadaires et non de 50 heures) et tenant compte d'une nouvelle provision pour impôts recalculée sur la base d'un bénéfice brut avant impôts de CHF 170'173.-. Le 29 avril 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, tout en s'engageant à rectifier les taxations 2008 de X\_\_\_\_\_ en tenant compte d'une moyenne d'heures hebdomadaire de 60 heures, comme demandé dans le recours. Par jugement du 3 septembre 2012, le TAPI a admis le recours et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions dans le sens des considérants. Concernant la reprise pour salaire excessif, il était donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle était d'accord de rectifier les taxations 2008 dans le sens annoncé dans leur réponse du 29 avril 2011. Le point n'était donc désormais plus litigieux. Concernant la provision pour impôts, la jurisprudence cantonale fribourgeoise et celle du TAPI, entérinées par la doctrine, retenait qu'en dehors des cas de soustraction d'impôt, lorsque des charges non justifiées par l'usage commercial étaient décelées lors de la taxation, les provisions pour impôts en faveur du contribuable devaient être ajustées par une correction de bilan pour autant que le changement soit d'importance. Ces conditions étaient réalisées en l'espèce, si bien que l'on devait admettre le recours sur ce point. L'AFC-GE n'expliquait pas pourquoi la jurisprudence précitée devait être abandonnée. Par acte déposé le 1<sup>er</sup> octobre 2012, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 23 août 2010. L'arrêt fribourgeois cité par le TAPI concernait une provision non admise fiscalement, alors que dans la présente espèce il s'agissait d'une distribution dissimulée de bénéfice (prestation appréciable en argent). L'une des conditions de l'admission d'une telle prestation était son caractère reconnaissable, si bien que les dirigeants de l'entreprise étaient en mesure de comptabiliser normalement la provision pour impôts afin qu'il ne soit pas nécessaire de l'ajuster en cas de redressement fiscal, ce dernier étant prévisible. L'ajustement fiscal de la provision pour impôts ne constituait pas une correction de compte, mais une modification de compte. En d'autres termes, il ne pouvait être conclu qu'en l'espèce les états financiers étaient contraires au droit du simple fait de l'insuffisance de la provision pour impôts qui y était comptabilisée. La déductibilité de l'impôt ne pouvait être admise que lors de l'exercice suivant. Le jugement du TAPI contrevenait également au principe de déterminance, puisque la provision pour impôts retenue était celle figurant dans les états financiers de la société. On devait également mettre en évidence l'impraticabilité de la méthode retenue par le TAPI. En effet, si l'administration suivait celle-ci, elle devrait systématiquement et spontanément recalculer la déductibilité fiscale de l'impôt non provisionné en cas de redressement. Parallèlement, il conviendrait de créer une réserve négative dans les fonds propres de la société, qui devrait être annulée au moment de la comptabilisation ultérieure de la charge d'impôt dont la déductibilité fiscale serait refusée. Enfin, le TAPI n'avait pas procédé à une analyse de la provision pour impôts

comptabilisée ; or il ne pouvait être exclu que celle-ci fût suffisante. Le 12 octobre 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations. Invitée à répondre au recours dans un délai venant à échéance le 14 novembre 2012, X\_\_\_\_\_ ne s'est pas exprimée dans ce délai. Le 10 décembre 2012, suite à l'interpellation par le juge délégué de l'avocate de la société afin de savoir si elle était toujours constituée pour cette dernière, un mandataire issu du même cabinet d'avocats a déclaré avoir repris le mandat. La société n'avait par ailleurs pas d'observations à formuler. Le 17 décembre 2012, le juge délégué a fixé aux parties un délai 18 janvier 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger. Le 17 janvier 2013, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions sans formuler d'autres observations. X\_\_\_\_\_ ne s'est quant à elle pas manifestée. EN DROIT Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). Bien qu'elle conclue au rétablissement de ses décisions de taxation du 23 août 2010, l'AFC-GE ne remet pas en cause l'assurance donnée lors de la procédure de première instance, selon laquelle elle émettrait de nouveaux bordereaux de taxation prenant en compte une activité de 60 heures par semaine et non 50 heures en ce qui concernait M. Y\_\_\_\_\_. Cette question n'est ainsi plus litigieuse, si bien que le recours doit, formellement, être rejeté sur ce point. Le seul aspect restant à trancher concerne donc l'ajustement de la provision pour impôts suite à la reprise effectuée par l'AFC-GE pour salaire excessif. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 ; 2C\_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1). a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 11 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 24 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Il se détermine en premier lieu par le compte de résultat (ATF 136 II 88 consid. 3.1). Aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ; tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b) ; les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (let. c). Au regard de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, lu a contrario, les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial peuvent être déduits fiscalement (ATF 137 II 353 consid. 6.1). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal ; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1). Les mêmes règles valent pour l'ICC en vertu des art. 24 al. 1 LHID et 12 let. e LIPM. b. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (« Massgeblichkeitsprinzip »), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité

fiscale peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). c. Le droit suisse en matière de comptabilité commerciale impose à toute personne qui doit tenir une comptabilité de présenter un inventaire, un bilan et un compte de résultats à la fin de chaque exercice en respectant les principes généralement admis dans le commerce ( cf . art. 957 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). Le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice (art. 959b al. 1 CO). Les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (art. 958 al. 1 CO). Eu égard au caractère sommaire de ces règles, l'autorité fiscale peut s'inspirer des normes IFRS (« International Financial Reporting Standards »), en tant que celles-ci expriment des règles généralement admises dans le commerce (ATF 136 II 88 consid. 3.2 à 3.4). Ainsi consacré, le principe de déterminance a pour conséquence que le droit fiscal incorpore les règles comptables et les principes d'établissement des états financiers qu'il reprend, et que ces règles et principes déterminent la base de calcul de l'impôt. Il appartient à la société contribuable d'établir l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005). d. Les règles matérielles comptables consacrent également le principe de la périodicité, qui veut que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soient attribués temporellement. Le principe selon lequel les frais fonctionnellement rattachés à un exercice doivent être imputés au bénéfice de cet exercice, est lié au principe de réalisation (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364, et les références citées). a. La notion de bénéfice net imposable comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers ; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche ; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; 115 Ib 111 consid. 5a). b. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/548/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 4a ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER/J. SALOM, Le salaire excessif en

droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées). a. Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers (let. d). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD). Les mêmes règles valent pour l'ICC en vertu des art. 10 al. 1 et 24 al. 4 LHID et 13 let. e LIPM. b. Pour être admise, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; ATA/532/2013 précité consid. 3 c et d et les arrêts cités). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel et concret (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3 et les références citées). Les provisions sont par nature passagères et doivent être dissoutes, soit au moment de la survenance de l'événement en couverture de la charge ou de la perte pour lesquelles elles ont été constituées, soit au moment de la disparition de la cause de leur existence. a. Les impôts fédéraux, cantonaux et communaux (à l'exclusion des amendes fiscales) constituent des charges justifiées par l'usage commercial (art. 59 al. 1 let. a LIFD ; art. 25 al. 1 let. a LHID ; art. 13 let. a LIPM). Il est admis que la personne morale contribuable puisse constituer une provision pour des impôts à payer (art. 63 al. 1 let. a LIFD ; art. 13 let. a et e LIPM). Cela implique toutefois que les impôts dus pour la période considérée, mais dont le montant n'est pas encore déterminé, fassent l'objet d'une telle provision pour la période considérée, conformément au principe de périodicité (F. RICHNER/W. FREI/ S. KAUFMANN/H. MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2ème éd., 2009, n. 6 à 8 ad art. 59 LIFD). Cette provision doit apparaître dans les comptes de la société (P. BRÜLISAUER/A. HELBING, in P. ATHANAS/M. ZWEIFEL [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2e éd., 2008, n. 9 ad art. 59 LIFD). b. Lorsque l'autorité de taxation redresse le bénéfice imposable d'une société, le montant de la provision pour impôts figurant au bilan peut être inférieur à cela de l'impôt effectivement dû pour cette période. Se pose dans ce contexte la question de savoir si, dans un tel cas, il se justifie de procéder postérieurement à une adaptation de la provision en faveur du contribuable, avec la conséquence que le bénéfice imposable déterminant pour le calcul de l'impôt en sera réduit d'autant. c. Dans un arrêt du 2 mai 2003, cité par le TAPI comme base de son raisonnement, le Tribunal cantonal fribourgeois a admis la possibilité d'une correction au bilan de la provision pour impôts en cas de reprises intervenant dans le cadre de la procédure de taxation ou d'une procédure de recours, au motif que le contribuable ne peut généralement guère le prévoir. Il a souligné que la question de savoir à quelles conditions le bilan joint à la déclaration d'impôt peut être corrigé doit être résolue tant à la lumière du principe selon lequel le bilan commercial est déterminant au plan fiscal que du principe de la bonne foi. Il conclut que le bilan peut être modifié dans le courant de la procédure de taxation lorsqu'il s'avère que le contribuable a passé des écritures comptables en ignorant leurs conséquences fiscales et que cette erreur paraît excusable (RDAF 2006 II 554 consid. 3c). d. Le Tribunal fédéral a abordé la question de l'ajustement

de la provision pour impôts suite à une reprise dans un arrêt du 28 septembre 2012. Il n'a toutefois résolu la question que de manière partielle. En effet, un tel ajustement est selon lui d'emblée exclu lorsque la reprise d'impôts est le résultat – comme c'était le cas dans l'espèce qu'il avait à juger – d'une soustraction fiscale intentionnelle. Il n'y a alors aucune raison de modifier en faveur du contribuable la provision pour impôts figurant dans les comptes de la société, car l'on n'est pas en présence d'une reprise imprévisible qui justifierait de s'écarter du bilan commercial. En principe, un contribuable qui entend soustraire intentionnellement des montants au fisc ne va pas attirer l'attention des autorités fiscales en provisionnant au bilan l'équivalent des impôts objet de la soustraction. La provision pour impôts n'est alors pas évaluée de bonne foi en fonction des impôts prévisibles, mais est fixée à un niveau trop bas en connaissance de cause. En cas de redressement fiscal, le contribuable n'est pas confronté à une situation qu'il ne pouvait prévoir, de sorte que rien ne permet de déroger au principe de la détermination du bilan commercial et de modifier le montant de la provision telle qu'évaluée par le contribuable dans sa comptabilité. Le Tribunal fédéral a donc laissé la question ouverte pour les autres cas de reprise (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 4.2.3). Il a toutefois indiqué que si la doctrine admet qu'aussi longtemps que l'on se trouve dans la procédure de taxation, une reprise d'impôts justifie en principe une correction correspondante de la provision pour impôts dans le bilan fiscal, cette augmentation de la provision, contraire au principe de prédominance du bilan commercial, se fonde sur le caractère imprévisible de la reprise pour le contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_651/2012 précité consid. 4.2.2). e. Dans un arrêt du 28 mars 2013, le Tribunal cantonal vaudois a rappelé la jurisprudence précitée. Il a néanmoins considéré que dès lors que les reprises mises à la charge de la société recourante ne constituaient pas des soustractions fiscales, elles auraient dû pouvoir faire l'objet d'une provision sur impôt (Arrêt de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois du 28 mars 2013, FI 2011.063, consid. 8). En l'espèce, la reprise opérée ne constituait pas une soustraction fiscale intentionnelle concernant un montant déclaré, mais une distribution dissimulée de bénéfice sous forme de salaire excessif versé à un administrateur-actionnaire. Comme déjà exposé ci-dessus, l'une des conditions pour admettre l'existence d'une telle prestation appréciable en argent est que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation doit être manifeste, de sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société. Il serait dès lors incohérent d'admettre en même temps, dans un tel cas, que la reprise qui en découle revêtait un caractère imprévisible – ce qui constitue le critère décisif selon le Tribunal fédéral – et que les organes de la société ne pouvaient pas évaluer correctement la provision pour impôts. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation 2008 au sens des considérants, c'est-à-dire sans ajustement de la provision pour impôt (ni, par contrecoup, de l'impôt lui-même), mais en tenant compte, pour la reprise liée au salaire excessif, d'une activité de M. Y\_\_\_\_\_ de 60 heures par semaine et non de 50 heures. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), ni alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \*  
\* \* \*