

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2931/2008-FIN

ATA/221/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 mars 2010

dans la cause

Monsieur V_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le 23 juin 2008, la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), a déclaré sans objet et rayé du rôle le recours formé par Monsieur V_____, fondé sur un déni de justice formel qu'aurait commis l'administration fiscale des contributions (ci-après : l'AFC-GE) concernant l'impôt à la source 2007.

2. Par acte mis à la poste le 9 août 2008, M. V_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée ainsi que d'une plainte contre la commission, pour déni de justice formel dans le cadre des procédures concernant les impôts à la source 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007.

Il concluait à ce que la décision de la commission du 23 juin 2008 soit annulée et qu'il soit constaté que tant l'auteur de cette dernière que l'AFC-GE avaient commis un déni de justice en ne statuant pas dans un délai raisonnable et avaient violé le principe d'égalité des armes.

3. Par arrêt du 24 mars 2009 (ATA/145/2009), le Tribunal administratif a constaté que la commission avait violé le principe de célérité de la procédure et du principe de l'égalité des armes, et rejeté le recours pour le surplus, en tant qu'il était recevable. Cette arrêt ne visait que la procédure concernant l'impôt à la source 2007.

Aucun émolument n'était perçu et aucune indemnité allouée au recourant, qui n'y avait pas conclu.

Le même jour, le Tribunal administratif a rejeté un autre recours formé par M. V_____ contre la commission (ATA/152/2009 du 24 mars 2009).

Saisi par M. V_____, le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours et constaté que le Tribunal administratif avait commis un déni de justice en restreignant son arrêt à la seule période fiscale 2007.

La cause était renvoyée au Tribunal de céans pour nouvelle décision au sens des considérants au sujet des périodes fiscales 2001 à 2006 et le recours rejeté pour le surplus.

Le Tribunal fédéral indiquait :

« Selon le recourant encore, bien que dûment saisi par le mémoire de recours daté du 8 août 2008, le Tribunal administratif aurait refusé de statuer sur la plainte pour retard injustifié dans les procédures d'impôt à la source 2001 à

2007 qu'il avait formulée par écrit à l'encontre de la commission de recours (mémoire de recours 2C_321/2009, n° 10 ss et 16 ss). Il ressort de l'arrêt II que le Tribunal administratif a précisé que le litige dont il était saisi par recours du 8 août 2008 portait exclusivement sur la question de savoir si, pour la taxation 2007, l'AFC-GE puis la commission avaient commis un déni de justice à l'égard du recourant respectivement en refusant de statuer sur la réclamation après une mise en demeure, puis en statuant dans un délai de sept mois (arrêt II, consid. 2). Le recourant ayant expressément indiqué dans son recours daté du 8 août 2008 (cf. page de garde) adressé au Tribunal administratif qu'il déposait plainte contre la commission de recours pour retards injustifiés dans les procédures couvrant l'ensemble des années fiscales 2001 à 2007, cette restriction de l'objet du litige constitue un déni de justice formel, ce qu'il y a lieu de constater.

La conclusion du recourant tendant à faire constater que la commission de recours a violé son devoir de célérité et le principe de l'égalité des armes dans la procédure concernant les recours des 13 mai 2005, 20 septembre 2006 et 9 juillet 2007 suppose que soient connus des faits que le Tribunal administratif n'a précisément pas établis dans l'arrêt II. Le Tribunal fédéral ne saurait par conséquent garder la cause et juger lui-même les griefs formulés à l'appui de cette conclusion (art. 107 al. 2 LTF). La cause doit être renvoyée au Tribunal administratif pour qu'il rende une décision sur ce point » (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2c_319/2009 du 26 janvier 2010, c. 6.3, p. 17 et 18).

4. Les éléments suivants ressortent des procédures produites par la commission.
5. Procédure A/1831/2005
 - a. Par acte du 16 avril 2005 complété le 13 mai 2005, M. V_____ a saisi la commission d'un recours contre les décisions sur réclamation concernant ses taxations à la source pour les années 2001, 2002, 2003 et 2004, rendues les 16 juillet 2002, 28 juillet 2003, 9 mars et 2 mai 2005.
 - b. Le 1^{er} juin 2005, la commission a imparti à l'AFC-GE un délai échéant au 30 novembre 2005 pour communiquer sa réponse et ses observations.
 - c. Le 30 novembre 2005, l'AFC-GE a sollicité la prolongation de ce délai au 30 mars 2006. La commission a accordé cette prolongation par pli du 9 décembre 2005.
 - d. Le 29 mars 2006, l'AFC-GE a produit ses observations et son dossier.
 - e. Le 30 mars 2006, la commission a accordé à M. V_____ un délai échéant au 5 mai 2006 pour indiquer s'il maintenait son recours ou s'il le retirait.

- f. Le 1er mai 2006, l'intéressé a indiqué qu'il maintenait son recours et a répliqué.
- g. Le 3 mai 2006, la commission a accordé à l'AFC-GE un délai échéant au 30 mai 2006 pour produire sa duplique.
- h. Le 31 mai 2006, l'AFC-GE a persisté dans les arguments et conclusions de sa réponse.
- i. Le 1er juin 2006, M. V_____ a adressé à l'AFC-GE une écriture spontanée, se référant aux conclusions subsidiaires figurant dans son écriture du 1er mai 2006.
- j. Le 6 juin 2006, la commission a transmis aux parties le courrier de l'AFC-GE du 31 mai 2006. En l'état, l'échange d'écritures était clos.
- k. Le 15 septembre 2006, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a interpellé la commission. Elle souhaitait pouvoir consulter le dossier et produire d'éventuelles observations.
- l. Le 25 septembre 2006, la commission a accordé un délai à l'AFC-CH échéant au 31 octobre 2006 pour communiquer d'éventuelles observations.
- m. Le 31 octobre 2006, l'AFC-CH a sollicité la prolongation du délai qui lui était accordé.
- n. Le 2 novembre 2006, la commission a prolongé le délai dont disposait l'AFC-CH au 4 décembre 2006.
- o. Le jour en question, l'AFC-CH a remis à la commission ses observations.
- p. Le 5 décembre 2006, la commission a informé les parties que l'échange d'écritures était clos et la cause gardée à juger.
- q. Le 14 décembre 2006, M. V_____ s'est élevé contre le délai accordé à l'AFC-CH. Si les observations de cette dernière devaient être prises en compte, un délai raisonnable devait lui être accordé pour produire ses propres observations.
- r. Le 18 décembre 2006, la commission a accordé au recourant un délai au 31 janvier 2007 pour produire ses observations.
- s. Le 3 janvier 2007, l'intéressé s'est déterminé en référence aux observations de l'AFC-CH.
- t. Le 28 janvier 2008, la commission a rendu sa décision, rejetant le recours après l'avoir joint avec la procédure A/3785/2006.

6. Procédure A/3785/2006

- a. Par acte daté du 20 septembre 2006 et mis à la poste le 21 du même mois, M. V_____ a saisi la commission de la décision sur réclamation concernant la taxation à la source de la période fiscale 2005, rendue le 28 août 2006.
- b. Le 19 octobre 2006, la commission a accordé à l'AFC-GE un délai échéant le 27 avril 2007 pour communiquer ses observations et produire le dossier. Un délai similaire a été fixé à l'AFC-CH, le 2 novembre 2006.
- c. Le 27 avril 2007, l'AFC-GE a demandé à ce que la procédure soit suspendue jusqu'à droit jugé dans la cause A/1831/2005.
- d. Le 27 avril 2007, la commission a refusé de suspendre la procédure et fixé un délai échéant le 9 mai 2007 à l'AFC-GE pour transmettre sa réponse.
- e. Le 3 mai 2007, l'AFC-GE s'est déterminée.
- f. Le 4 mai 2007, la commission a transmis à M. V_____ la réponse de l'AFC-GE, lui impartissant un délai échéant au 7 juin 2007 pour indiquer s'il maintenait son recours.
- g. Le 2 juin 2007, M. V_____ a relevé que la réponse avait été transmise hors délai. Au surplus, il répliquait à cette dernière.
- h. Le 5 juin 2007, la commission a accordé à l'AFC-GE un délai au 6 juillet 2007 pour répliquer.
- i. Le 11 juin 2007, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer.
- j. Par décision du 28 janvier 2008, la commission a rejeté le recours après l'avoir joint à la procédure A/1831/2005.

7. Procédure A/2769/2007

- a. Le 9 juillet 2007, M. V_____ a saisi la commission d'un recours contre la décision sur réclamation rendue le 25 juin 2007 par l'AFC-GE, concernant les impôts à la source de l'année 2006.
- b. Le 16 juillet 2007, la commission a impartit à l'AFC-GE un délai au 30 janvier 2008 pour transmettre ses observations et son dossier.
- c. Le 5 octobre 2007, l'AFC-GE a indiqué que le pli du 25 juin 2007 devait être considéré comme une réclamation et non comme un recours, la décision du 25 juin 2007 étant une rectification de l'imposition.

- d. Le 8 octobre 2007, la commission a indiqué à M. V_____ que l'acte du 11 juillet 2007 était transmis à l'AFC-GE pour décision sur réclamation.
- e. Le 18 octobre 2007, M. V_____ s'est opposé à ce mode de faire. Son courrier du 11 juillet devait être traité comme un recours car une réclamation avait déjà été formée le 8 mars 2007.
- f. Le 23 octobre 2007, la commission a indiqué aux parties que le pli du 8 octobre 2007 était annulé et les délais accordés à l'AFC-GE pour se déterminer maintenus.
- g. Le 28 janvier 2008, l'AFC-GE s'est déterminée.
- h. Le 30 janvier 2008, les observations produites par l'AFC-GE ont été transmises à M. V_____, qui disposait d'un délai au 25 février 2008 pour indiquer s'il maintenait son recours.
- i. Le 9 février 2008, M. V_____ s'est déterminé.
- j. Le 17 mai 2008, M. V_____ a transmis à la commission une copie de son avis d'imposition français.
- k. Le 5 juin 2008, la commission a indiqué aux parties qu'elle entendait joindre les causes A/2769/2007 et A/404/2008. En conséquence, le délai imparti à l'AFC-GE pour répondre était prolongé au 15 août 2008.
- l. Le 15 juin 2008, M. V_____ s'est opposé à la jonction des causes.
- m. Le 1er juillet 2008, la commission a indiqué à M. V_____ qu'elle maintenait les termes de son courrier du 5 juin 2008 et que les dossiers étaient gardés à juger.
- n. Le 15 juin 2008, M. V_____ s'est déterminé à la suite de la transmission de la réponse de l'autorité intimée du 29 mai 2008. Le problème du déni de justice formel restait d'actualité.
- o. Le 5 juillet 2008, M. V_____ a demandé à la commission de se prononcer sans retard sur sa plainte pour déni de justice concernant l'imposition à la source 2006.
- p. Dans le délai qui lui avait été accordé, M. V_____ s'est déterminé le 20 septembre 2008.
- q. Le 30 septembre 2008, la commission a accordé à l'AFC-GE un délai au 30 octobre 2008 pour dupliquer.

r. Le 11 octobre 2008, M. V_____ s'est plaint auprès de la commission des délais mis pour statuer.

s. Un courrier similaire a été adressé par l'intéressé à la commission le 3 novembre 2008.

t. Par décision du 24 novembre 2008, la commission a joint les procédures A/2769/2007 et A/404/2008. Elle les a partiellement admis concernant l'impôt à la source 2006 et 2007.

8. Procédure A/404/2008

a. Le 6 février 2008, M. V_____ a saisi la commission d'un recours contre la décision sur réclamation rendue par l'AFC-GE le 15 janvier 2008 concernant la taxation à la source 2007.

b. Le 12 février 2008, la commission a fixé à l'AFC-GE un délai au 15 août 2008 pour transmettre sa réponse ainsi que son dossier.

c. Le 23 février 2008, M. V_____ a écrit à la commission. Il s'opposait à l'octroi d'un délai de réponse aussi long.

d. Le 3 mars 2008, la commission a indiqué au recourant qu'elle maintenait le délai accordé.

e. Le 12 mars 2008, M. V_____ s'est adressé à la commission, maintenant sa position.

f. Le 18 août 2008, l'AFC-GE s'est déterminée.

g. Le 19 août 2008, la commission a fixé un délai à M. V_____, au 12 septembre 2008, pour indiquer s'il maintenait son recours.

h. Par décision du 24 novembre 2008, la commission, après avoir joint le dossier à la procédure A/2769/2007, a partiellement admis les recours.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 135 I 79 consid. 1 p. 82 ; 131 II 361 consid. 1.2 p. 365 ; 128 II 34 consid. 1b p. 36 ;

Arrêts du Tribunal fédéral 1C.133/2009 du 4 juin 2009 consid. 3 ; 1C.76/2009 du 30 avril 2009 consid. 2 ; 6B.34/2009 du 20 avril 2009 consid. 1.3 ; H. SEILER, Handkommentar zum Bundesgerichtsgesetz [BGG], Berne 2007, n. 33 ad art. 89 LTF p. 365 ; K. SPUHLER/ A. DOLGE/ D. VOCK, Kurzkommentar zum Bundesgerichtsgesetz [BGG], Zurich/St-Gall 2006, n. 5 ad art. 89 LTF p. 167). 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 radié du rôle (ATF 125 V 373 consid. 1 p. 374 ; 118 Ib 1 consid. 2 p. 7 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C.76/2009 du 30 avril 2009 consid. 2 ; 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/192/2009 du 21 avril 2009 ; ATA/195/2007 du 24 avril 2007 ; ATA/640/2005 du 27 septembre 2005).

La condition de l'intérêt actuel fait défaut en particulier lorsque, par exemple, la décision ou la loi est révoquée ou annulée en cours d'instance (ATF 111 Ib 182 consid. 2 p. 185 ; 110 Ia 140 consid. 2 p. 141/142 ; 104 Ia 487 consid. 2 p. 488 ; ATA/124/2005 du 8 mars 2005 consid. 2), la décision attaquée a été exécutée et a sorti tous ses effets (ATF 125 I 394 consid. 4 p. 396-398 ; 120 Ia 165 consid. 1a p. 166 et les références citées ; ATA/328/2009 du 30 juin 2009 consid. 3 ; ATA/192/2009 du 21 avril 2009), le recourant a payé sans émettre aucune réserve la somme d'argent fixée par la décision litigieuse (ATF 106 Ia 151 ; 99 V 78) ou encore, en cas de recours concernant une décision personalissime, lorsque le décès du recourant survient pendant l'instance (ATF 113 Ia 351 consid. 1 p. 352 ; P. MOOR, Droit administratif, Vol. 2, 2ème éd., Berne 2002, p. 642/643, n. 5.6.2.3).

Il est toutefois renoncé à l'exigence d'un intérêt actuel lorsque cette condition de recours fait obstacle au contrôle de légalité d'un acte qui pourrait se reproduire en tout temps, dans des circonstances semblables et qui, en raison de sa brève durée ou de ses effets limités dans le temps, échapperait ainsi toujours à la censure de l'autorité de recours (ATF 135 I 79 consid. 1 p. 82 ; 131 II 361 consid. 1.2 p. 365 ; 129 I 113 consid. 1.7 p. 119 ; 128 II 34 consid. 1b p. 36 ; Arrêt du Tribunal fédéral 6B.34/2009 du 20 avril 2009 consid. 3 ; ATA/365/2009 du 28 juillet 2009 ; ATA/351/2009 du 28 juillet 2009 ; ATA/328/2009 précité ; ATA/146/2009 du 24 mars 2009 consid. 3). Cela étant, l'obligation d'entrer en matière sur un recours, dans certaines circonstances, nonobstant l'absence d'un intérêt actuel, ne saurait avoir pour effet de créer une voie de recours non prévue par le droit cantonal (ATF 135 I 79 consid. 1 p. 82 ; 131 II 361 consid. 1.2 p. 365 ; 128 II 34 consid. 1b p. 36 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C.133/2009 du 4 juin 2009 consid. 3 ; 1C.76/2009 du 30 avril 2009 consid. 2 ; 6B.34/2009 du 20 avril 2009 consid. 1.3).

3. En matière de retard injustifié, le Tribunal fédéral a considéré qu'un recourant ne pouvait se plaindre d'un retard injustifié à statuer, constitutif d'un déni de justice formel, lorsque les autorités cantonales compétentes s'étaient prononcées sur le fond au moment du dépôt de la plainte, faute d'intérêt actuel et pratique à ce que sa cause soit jugée dans un délai raisonnable (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.180/2002 et 2A.396/2002 du 12 août 2003).

4. En l'espèce, le recours déposé par M. V_____ dans la cause A/1831/2005 le 16 avril 2005 (complété le 13 mai 2005) ainsi que celui déposé le 20 septembre 2006 dans la cause A/3785/2006 ont été tranchés par la commission le 28 janvier 2008. L'intéressé n'avait dès lors plus d'intérêt actuel lorsqu'il a saisi le Tribunal administratif d'une plainte concernant ces deux procédures, le 8 août 2008.

De plus, les conditions nécessaires à ce qu'il soit renoncé à l'exigence d'un intérêt actuel ne sont pas remplies : si l'on peut craindre qu'une telle situation puisse se reproduire en tout temps, sa durée n'empêcherait pas l'administré à la soumettre à la censure du Tribunal administratif.

En conséquence, les griefs concernant les procédures précitées seront déclarés irrecevables.

5. Concernant les procédures A/2769/2007 et A/404/2008, le Tribunal administratif a été saisi le 9 août 2008, soit avant que la commission ne rende sa décision, après avoir joint les deux causes, le 24 novembre 2008. Le recours pour déni de justice formel déposé par M. V_____ sera donc déclaré recevable en ce qu'il les concerne.

6. Les principes concernant les dénis de justice fondés sur un retard à statuer et sur le respect de l'égalité des armes ont été largement développés dans l'ATA/145/2009 du 24 mars 2009, considérants 6 à 9 en droit, auxquels il sera renvoyé par économie d'écriture.

En l'espèce, la durée des délais accordés à l'autorité intimée dans les deux causes précitées violait tant le principe de la célérité de la procédure que celui de l'égalité des armes.

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

Dans le cadre de son recours, le recourant n'a pas sollicité, dans ses conclusions, d'indemnité de procédure ni 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.

M. V_____ ayant obtenu partiellement gain de cause, aucun émolument ne sera par ailleurs mis à sa charge.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare irrecevable le recours interjeté le 8 août 2008 par Monsieur V_____ contre le retard de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux pour statuer dans les causes A/1831/2005 et A/3785/2006;

déclare recevable le recours interjeté le 8 août 2008 par Monsieur V_____ contre le retard de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux pour statuer dans les causes A/2769/2007 et A/404/2008;

au fond :

constate la violation par la commission des principes de célérité de la procédure et de l'égalité des armes dans les causes A/2769/2007 et A/404/2008 ;

dit qu'il ne sera pas perçu d'émolument ;

dit qu'il ne sera pas alloué d'indemnité au recourant, qui n'en a pas demandé dans son recours du 9 août 2008 ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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 Monsieur V_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Dumartheray, juges,
M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :