Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.310/2002 /dxc

Arrêt du 4 décembre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Betschart, Yersin,
greffier Dubey.

X._____,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève, boulevard Helvétique 27, 1207 Genève.

impôt anticipé (demande de récusation)

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton
de Genève du 16 mai 2002)

Faits:
A.
X._____ exploite à Genève l'entreprise en raison individuelle "P._____" dont le but social est l'importation, l'exportation et la représentation d'articles cadeaux et d'objets publicitaires. X._____ et son épouse Y._____, domiciliés en France, ont été assujettis de manière limitée aux impôts dans le canton de Genève pour les périodes fiscales 1996 à 1999.

Dans l'état des titres de la déclaration fiscale 1997, ont été déclarés des revenus mobiliers de 342 fr. 30, grevés d'un impôt anticipé de 120 fr., provenant de divers comptes bancaires et comptes de chèques postaux, détenus respectivement par X._____, Y._____, Z._____, leur fils, ainsi que P._____. Dans l'état des titres de la déclaration fiscale 1998, ont été déclarés des revenus mobiliers de 501 fr. 50 grevés d'un impôt anticipé de 176 fr. et dans l'état des titres de la déclaration fiscale 1999, des revenus mobiliers de 387 fr. 50 grevés d'un impôt anticipé de 135 fr. 60 provenant des mêmes comptes.

Pour les périodes fiscales 1997 et 1998, le revenu et la fortune imposables de X._____ et de son épouse ont été nuls. Pour la période fiscale 1999, les intéressés ont été imposés sur un revenu net de 9'018 fr. au taux de 9'684 fr. correspondant au revenu de l'activité indépendante taxé au taux global; un impôt cantonal de 693 fr. 30 a été prélevé.

Le 30 avril 1999, X._____ a demandé le remboursement de l'impôt anticipé perçu en 1996, 1997 et 1998 sur les avoirs bancaires et postaux, ce qui lui a été refusé par l'Office cantonal de l'impôt anticipé par décision du 8 août 2000 et décision sur réclamation du 6 septembre 2000.
B.
Par décision du 16 mai 2002 notifiée le 24 mai 2002, la Commission de recours a rejeté le recours du 20 sep-

tembre 2000 de X._____ contre la décision sur réclamation du 6 septembre 2000 de l'Office cantonal de l'impôt anticipé, parce que les conditions légales à cet effet n'étaient pas remplies.
C.
Par courrier du 3 juin 2002 adressé à la Commission de recours, X._____ a requis la récusation de la présidente de la Commission de recours, Christine Sayegh, en application du droit cantonal. Dans un courrier du 7 juin 2002 adressé à X._____ et en copie au Tribunal fédéral, la Commission de recours a exposé que la requête de récusation n'était plus recevable en vertu de l'art. 97 lettre b de la loi genevoise du 22 novembre 1941 d'organisation judiciaire (OJ GE). Elle ne pouvait pas statuer sur son sort, la transmettait au Tribunal fédéral et invitait X._____ à compléter son acte de recours auprès du Tribunal fédéral s'il l'estimait nécessaire.
Par acte intitulé "complément de recours" du 20 juin 2002, X._____ demande, au moins implicitement, au Tribunal fédéral d'annuler la décision de la Commission de recours du 16 mai 2002 et d'ordonner le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les rendements 1996, 1997 et 1998. Il se plaint de la violation des règles de récusation de droit cantonal et d'une mauvaise application du droit de l'impôt anticipé.

La Commission de recours, l'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours, les deux dernières sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 56 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21).
1.2 Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).
2.
Le recourant se plaint en premier lieu de la violation des règles de récusation du droit cantonal. La présidente de la Commission de recours exerce la profession d'avocate dans le canton de Genève et avait à ce titre défendu, semble-t-il, durant les années 1995 et 1996, l'ancien employeur du recourant contre ce dernier dans un différend relatif au droit du travail. Selon le recourant, elle devait se récuser pour ce motif. La Commission de recours, invoquant l'art. 97 lettre b OJ GE, a exposé que la requête de récusation n'était plus recevable devant elle en raison de sa tardiveté.
2.1 Selon l'art. 30 al. 1 Cst., toute personne dont la cause doit être jugée dans une procédure judiciaire a droit à ce que sa cause soit portée devant un tribunal établi par la loi, compétent, indépendant et impartial. Le droit des parties à une composition régulière du tribunal et, partant, à des juges à l'égard desquels il n'existe pas de motif de récusation, impose des exigences minimales en procédure cantonale (ATF 123 I 49 consid. 2b p. 51). Cette garantie permet, indépendamment du droit cantonal, d'exiger la récusation d'un juge dont la situation et le comportement sont de nature à faire naître un doute sur son impartialité (ATF 126 I 68 consid. 3a p. 73); elle tend notamment à éviter que des circonstances extérieures à la cause ne puissent influencer le jugement en faveur ou au détriment d'une partie. Elle n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective du juge est établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée; il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partiale du magistrat. Seules les circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération; les impressions purement individuelles d'une des
parties au procès ne sont pas décisives (ATF 127 I 196 consid. 2b p. 198, 125 I 119 consid. 3a p. 122, 124 I 255 consid. 4a p. 261). Les règles cantonales sur l'organisation judiciaire doivent être conçues de façon à respecter ces exigences.
2.2 Selon une jurisprudence constante, le motif de récusation doit être invoqué dès que possible, à défaut de quoi le plaideur est réputé avoir tacitement renoncé à s'en prévaloir (ATF 119 Ia 221 consid. 5a p. 228 s.;

Jean-François Egli/ Olivier Kurz, La garantie du juge indépendant et impartial dans la jurisprudence récente, in: Recueil de jurisprudence neuchâteloise [RJN]1990 p. 28 s.). En particulier, il est contraire à la bonne foi d'attendre l'issue d'une procédure pour tirer ensuite argument, à l'occasion d'un recours, de la composition incorrecte de l'autorité qui a statué, alors que le motif de récusation était déjà connu auparavant (ATF 124 I 121 consid. 2 p. 122 s.; 119 Ia 221 consid. 5a p. 228 s.). Cela ne signifie toutefois pas que l'identité des juges appelés à statuer doive nécessairement être communiquée de manière expresse au justiciable; il suffit en effet que le nom de ceux-ci ressorte d'une publication générale facilement accessible, par exemple l'annuaire officiel. La partie assistée d'un avocat est en tout cas présumée connaître la composition régulière du tribunal (ATF 117 Ia 322 consid. 1c p. 323; Egli/Kurz, loc.cit., p. 29).

Christine Sayegh a été élue juge auprès de la Commission de recours en matière d'impôts du canton de Genève le 24 janvier 2002 et est entrée en fonction le 1er mars 2002. L'arrêté du Conseil d'Etat du 27 février 2002 modifiant la composition de la Commission de recours en sa session du 24 janvier 2002 a été publié dans la Feuille d'avis officielle du 12 juin 2002. La décision litigieuse a été notifiée au recourant le 16 mai 2002. Dans ces conditions, on ne saurait reprocher au recourant d'avoir méconnu la composition de la Commission de recours et de n'avoir pas demandé d'emblée la récusation de Christine Sayegh. Sous cet angle, l'interprétation donnée par les autorités genevoises de l'art. 97 lettre b OJ GE viole la garantie de l'art. 30 Cst. Bien que de manière curieuse, la décision attaquée ne désigne nullement la composition nominale des membres ayant siégé, force est de constater que la requête de récusation dirigée contre Christine Sayegh a été déposée le 3 juin 2002 déjà. Cette circonstance laisse supposer que le recourant connaissait la composition de la Commission de recours en sa séance du 16 mai 2002 avant la parution de l'arrêté du Conseil d'Etat du 27 février 2002 dans la Feuille d'avis officielle du 12 juin 2002 et
pourrait conduire à considérer la requête de récusation comme tardive. Point n'est besoin de trancher définitivement cette question, dès lors que la requête de récusation n'est pas fondée.
2.3 Selon la jurisprudence, le fait qu'un avocat soit membre d'une autorité de recours devant laquelle il peut être amené à plaider dans des affaires n'intéressant pas les parties aux litiges dont il a à connaître dans sa fonction de juge ne suffit pas en soi à mettre en doute - et de manière générale - son impartialité. La jurisprudence considère cependant que certains liens, en particulier professionnels, entre un juge et une partie, peuvent constituer un motif de récusation. Il en va ainsi, par exemple, d'un juge suppléant appelé à statuer dans une affaire soulevant les mêmes questions juridiques qu'une autre cause pendante qu'il plaide comme avocat (ATF 124 I 121), ou encore d'un avocat fonctionnant comme juge lorsqu'il est encore lié à une partie par un mandat en cours ou lorsqu'il est intervenu à plusieurs reprises comme avocat au côté d'une partie, de sorte qu'il existe entre eux une sorte de relation durable. En revanche, un mandat unique terminé ne permet pas encore, à lui seul, de douter de l'impartialité du juge (ATF 116 Ia 485 consid. 3b p. 489).

En vertu de l'art. 15 al. 1 de la loi genevoise sur la procédure administrative (PA GE), les dispositions de la loi d'organisation judiciaire concernant les causes de récusation des juges sont applicables par analogie aux membres des juridictions administratives, en particulier aux membres de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux qui fonctionne comme Commission cantonale de recours au sens de l'art. 35 al. 2 LIA (cf. art. 15 du règlement genevois du 30 décembre 1958 d'application de diverses dispositions fiscales fédérales). L'art. 91 OJ GE prévoit que tout juge est récusable s'il a donné conseil, plaidé ou écrit sur le différend (lettre a), s'il en a précédemment connu comme juge dans une autre juridiction, comme arbitre ou expert (lettre c). Selon l'art. 92 OJ GE, la loi laisse aux tribunaux le pouvoir de décider si d'autres causes, qui peuvent être proposées, sont assez graves pour motiver la récusation. Le recourant ne prétend pas que les disposition cantonales revêtent sous cet angle une portée plus étendue que celle de l'art. 30 Cst. C'est donc à la lumière de l'art. 30 Cst. que sa requête doit être examinée.
2.4 Un litige particulièrement conflictuel pourrait certes entraîner la récusation du juge, avocat de l'ancien employeur, en particulier si l'avocat avait été amené à adopter un comportement agressif. En l'espèce, toutefois, à l'appui de sa requête de récusation, le recourant affirme d'une manière toute générale - sans l'établir et les pièces produites ne confirment pas cette allégation - avoir entretenu des relations houleuses avec l'avocate Christine Sayegh durant les années 1995 et 1996 lorsqu'elle défendait son ancien employeur devant la juridiction des prud'hommes. Il n'expose pas non plus en quoi Christine Sayegh, en qualité de présidente de la Commission de recours en matière fiscale appelée à juger d'une affaire d'impôt anticipé, serait influencée par

les circonstances qui ont entouré un litige relatif au droit du travail contre un employeur avec lequel il n'est plus en relation depuis plusieurs années. Or, non seulement le domaine juridique et les faits à l'origine de la présente cause ne concernent ni le droit du travail ni les mêmes parties, mais en outre le litige qui opposait le recourant à son employeur est clos depuis plusieurs années et semble s'être terminé par la voie de la transaction. Dès lors, la présidente de
la Commission de recours n'était pas appelée à statuer dans une affaire soulevant les mêmes questions juridiques que la cause qu'elle avait plaidée comme avocate il y a plus de cinq ans; elle n'est pas non plus liée à l'ancien employeur du recourant au point qu'il faille constater l'existence d'une relation durable. Dans ces conditions, l'apparence de prévention reprochée à Christine Sayegh à l'encontre du recourant n'est pas fondée. La requête de récusation doit être rejetée.
3.
En vertu de l'art. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (al. 1) qui est remboursé, pour autant que les conditions légales (art. 21 ss LIA) soient remplies.

Les personnes physiques ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles étaient domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA) et si elles avaient, pour l'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 lettre a LIA et 51 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [Ordonnance sur l'impôt anticipé, OIA; RS 642.211]). Aux mêmes conditions, celui qui représente un tiers (par ex. le détenteur de la "puissance paternelle", actuellement l'autorité parentale, cf. art. 273 CC) a droit au remboursement de l'impôt anticipé, à la place du tiers, perçu sur les rendements échus avant le jour où le mineur devient majeur (art. 57 al. 1 OIA; cf. Robert Pfund, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Bâle 1971, n°5.6 et 5.7 ad art. 21 al. 3). La notion de domicile au sens de l'art. 22 al. 1 LIA correspond à la notion de domicile fiscal du droit cantonal (cf. art. 51 al. 1 OIA, arrêt du Tribunal fédéral 2A.334/1995 du 17 juillet 1997 in: Archives 66, p. 661 ss, consid. 1).

L'ordonnance sur l'impôt anticipé règle le droit au remboursement des personnes physiques qui sont tenues, du fait de leur simple séjour, à payer des impôts fédéraux, cantonaux ou communaux sur le revenu ou sur la fortune (art. 22 al. 2 LIA). L'art. 51 al. 2 OIA prévoit qu'une personne physique qui n'est pas assujettie aux impôts de façon illimitée d'après la législation cantonale, mais qui, en vertu des prescriptions légales, doit payer des impôts fédéraux, cantonaux ou communaux sur les revenus grevés de l'impôt anticipé ou sur la fortune d'où ils proviennent a droit, jusqu'à concurrence de ces impôts, au remboursement de l'impôt anticipé déduit des revenus, si la prestation imposable est échue pendant la période de son assujettissement.
L'échéance de la prestation imposable se détermine d'après les règles du droit civil. Les parties peuvent fixer à leur gré l'échéance, mais elles n'ont pas la compétence de modifier la notion d'échéance telle qu'elle ressort du droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.64/1996 du 28 avril 1997, consid. 2b in: RDAT 1997 II 35t p. 404; Archives 14, 263-264 consid. 1 p. 265-266; Robert Pfund, op. cit., n°2.5 ad art. 22 al. 1 et n°2.2 ad art. 12 al. 1).
4.
4.1 En l'espèce, le recourant, son épouse et son fils étaient détenteurs de comptes auprès de banques suisses et de la Poste suisse durant les années 1996 à 1998. Le recourant sollicite le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les intérêts de ces comptes échus durant les années 1996, 1997 et 1998. La Commission de recours a tenu pour établi que le recourant et son épouse étaient domiciliés en France entre le 1er janvier 1996 et le 1er janvier 1999. Dans son recours, l'intéressé tente de prouver qu'il a toujours été domicilié en ville de Genève, en énumérant une série de faits remontant, pour certains, à l'année 1975 et concernant, pour d'autres, ses relations avec l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée. Ce faisant, il ne démontre pas en quoi les faits retenus par la Commission de recours concernant son domicile et celui de son épouse sont manifestement inexacts ou incomplets ou ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). Il ne démontre pas non plus avoir été avec son épouse domiciliés en Suisse durant les années 1996 à 1999.

En l'absence de domicile en Suisse des intéressés durant les années en cause, c'est à juste titre que la Commission de recours a refusé au recourant le droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les rendements

déclarés dans les états des titres 1997, 1998 et 1999 provenant des comptes bancaires détenus en Suisse par ce dernier et son épouse.
4.2 La Commission de recours a également tenu pour établi que Z._____ était domicilié en France les 1er janvier des années 1996 à 1999. Dans son mémoire, le recourant tente de démontrer que les faits retenus par la Commission des recours s'agissant du domicile de son fils le 1er janvier des années 1998 et 1999 seraient erronés; selon lui, ce dernier était domicilié en Suisse à ces dates-là. Il n'est pas nécessaire de trancher définitivement la question de l'échéance des prestations et du domicile à ces dates-là; en effet, il ressort du dossier que Z._____ est né le 17 octobre 1979 et qu'il n'est devenu majeur que le 17 octobre 1997. Z._____ étant encore mineur à la fin de l'année 1996, le droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les revenus de l'année 1996 revenait encore aux détenteurs de l'autorité parentale en vertu de l'art. 57 OIA, domiciliés en France durant les années 1996 à 1999 (cf. ci-dessus consid. 4.1). Une fois majeur et pour autant que les autres conditions liées au remboursement soient remplies, Z._____ reste seul ayant droit au remboursement des impôts anticipés perçus sur les revenus de ses avoirs bancaires en Suisse.
C'est donc à bon droit que la Commission de recours a refusé au recourant le droit au remboursement des rendements échus durant les années 1996 à 1998 provenant du compte bancaire au nom de son fils.
4.3 La Commission de recours a également considéré comme établi que le recourant n'avait ni revenu ni fortune imposables en Suisse durant les périodes fiscales 1997 et 1998 et que les rendements échus au 31 décembre 1998 provenant des avoirs bancaires détenus par la raison individuelle P._____ n'avaient été pris en considération pour la taxation de l'impôt cantonal que dans la détermination du taux d'imposition dès lors que le recourant n'avait été assujetti que de manière limitée aux impôts du canton de Genève pour les exercices fiscaux 1997, 1998 et 1999. Le recourant n'oppose aucun élément de preuve qui tendrait à démontrer que ces constatations sont manifestement inexactes ou incomplètes, de sorte que le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés par la Commission de recours (art. 105 al. 2 OJ).

Par conséquent, le recourant n'ayant pas payé d'impôt sur les revenus provenant des avoirs bancaires de sa raison individuelle durant les périodes fiscales 1997, 1998 et 1999, c'est à bon droit que la Commission de recours lui a refusé le droit au remboursement de l'impôt anticipé d'un montant de 95 centimes pour 1996 et de 1 fr. 80 respectivement 2 fr. 80 pour 1997 et 1998, ce remboursement n'étant autorisé que jusqu'à concurrence, en l'espèce égale à zéro, des impôts payés sur ces rendements (art. 51 al. 2 OIA). Les considérations du recourant relatives à sa situation en matière de taxe sur la valeur ajoutée et les obligations qui en découlent ainsi que sa situation personnelle, si honnête est-elle, ne changent rien à cette constatation.
4.4 Par conséquent, en refusant au recourant le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les revenus produits par les avoirs bancaires et postaux détenus en Suisse par le recourant, son épouse et son fils, la Commission de recours a correctement appliqué le droit fédéral.
5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet de la requête de récusation et du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 1'000 fr. est mis à charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fiscale cantonale et à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 4 décembre 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: