



**9C 709/2023**

**Arrêt du 11 décembre 2023**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A.\_\_\_\_\_,  
représenté par Mes Charles Poncet et Stéphane Grodecki, avocats,  
recourant,

*contre*

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève,  
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2008 à 2015 (demandes de sûretés),

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 3 octobre 2023 (A/810/2022-ICCIFD ATA/1089/2023).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A.A.\_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable) a été domicilié dans le canton de Genève jusqu'au 19 décembre 2021, date à laquelle il a annoncé son départ à l'étranger. Son épouse réside toujours dans ce canton.

**A.b.** A l'issue d'une procédure de rappel d'impôt et en soustraction relative à l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et aux impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2001 à 2008, dont le contribuable a été informé en juillet 2011, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a, le 14 décembre 2018, notifié aux contribuables des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende IFD et ICC pour les années 2005 à 2008. Ils ont formé réclamation. Le 18 novembre 2020, l'Administration fiscale a informé les époux A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2009 à 2018. En se fondant notamment sur un rapport du 15 décembre 2021 de la Division des affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: DAPE), l'administration a,

le 21 décembre 2021, notifié aux contribuables des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende IFD et ICC pour les années 2009 à 2015. Ils ont également formé réclamation.

**A.c.** Le 15 novembre 2022, l'Administration fiscale a partiellement admis les réclamations formées contre les bordereaux de taxation, en tant qu'elle a notamment corrigé les bordereaux de rappel d'impôt 2007 et 2008, mais a maintenu les bordereaux de taxation et d'amende IFD et ICC des périodes 2009 à 2015.

**A.d.** Entre-temps, le 7 février 2022, l'Administration fiscale a adressé au contribuable deux demandes de sûretés en garantie du paiement des impôts, rappels d'impôts, amendes, frais et intérêts relatifs à l'IFD et aux ICC des années 2007 à 2015. Ces demandes de sûretés se montaient à 3'594'308 fr. 25 plus intérêt à 4 % sur 1'703'005 fr. 95 dès le 7 février 2022 pour l'IFD et à 9'665'570 fr. 55 plus intérêt à 2,51 % sur 4'749'015 fr. 15 dès le 7 février 2022 pour les ICC. Le même jour, elle a également adressé des ordonnances de séquestre à l'office des poursuites de Genève portant sur les montants susmentionnés. Des actifs ont été séquestrés sur cette base.

## **B.**

**B.a.** Par jugement du 28 novembre 2022, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI) a rejeté les recours formés par A.A. \_\_\_\_\_ contre les décisions du 7 février 2022.

**B.b.** Le 3 octobre 2023, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a partiellement admis le recours du contribuable. Elle a donné acte à l'Administration fiscale de ce que la demande de sûretés s'élève, pour l'IFD des périodes 2008 à 2015, à 3'293'523 fr. 10 plus intérêt à 4 % sur 1'479'529 fr. 95 dès le 7 février 2022 et, pour les ICC des années 2008 à 2015, à 8'942'769 fr. 60 plus intérêt à 2,51 % sur 4'177'384 fr. 90 dès le 7 février 2022. Elle a annulé le jugement du TAPI dans cette mesure et l'a confirmé pour le surplus. En bref, tenant compte de la prescription des créances fiscales relatives à l'année 2007, elle a retenu qu'il convenait de déduire les montants y relatifs des demandes de sûretés, comme l'avait demandé l'Administration fiscale.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A. \_\_\_\_\_ conclut en substance à la réforme de l'arrêt cantonal du 3 octobre 2023, en ce sens que le jugement du TAPI du 28 novembre 2022 est annulé, le juge C. \_\_\_\_\_ est récusé et les décisions de sûretés de l'Administration fiscale sont annulées.

## **Considérant en droit :**

### **1.**

La présente procédure concerne des mesures de sûretés visant à garantir à titre provisoire le paiement d'impôts. Cette procédure est indépendante du fond, de sorte que, conformément à la jurisprudence (ATF 134 II 349 consid. 1.4; arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 1.1 et la référence), il s'agit d'une décision finale (art. 90 LTF). Cette décision a par ailleurs été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup de l'une des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. art. 146 LIFD et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

Pour le reste, le recours a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF) par le recourant, qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

### **2.**

**2.1.** Qu'elles aient été prononcées en application du droit fédéral ou du droit cantonal, les mesures de sûretés fiscales constituent des mesures provisionnelles de droit public au sens de l'art. 98 LTF (arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 2.1.2 et les références). En cas de recours

contre des décisions portant sur des mesures provisionnelles, seule peut être invoquée, selon l'art. 98 LTF, la violation des droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral, qui applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), n'examine cependant de tels griefs que s'ils ont été invoqués et motivés par le recourant conformément à l'art. 106 al. 2 LTF. Selon cette disposition, le grief de la violation des droits fondamentaux et de normes de droit cantonal et intercantonal doit être expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 146 IV 114 consid. 2.1; 143 IV 500 consid. 1.1; 142 III 364 consid. 2.4).

Par ailleurs, lorsqu'il doit statuer sur un recours portant sur une demande de sûretés, le Tribunal fédéral limite son examen à un contrôle *prima facie* de la situation (arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 2.1.3 et la référence).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF.

### 3.

Le litige s'inscrit dans le contexte des demandes de sûretés requises du contribuable par l'intimée en garantie de l'IFD et des ICC relatifs aux années fiscales 2008 à 2015. Le recourant s'en prend sur trois points de nature formelle à l'arrêt attaqué. Il soutient que la décision cantonale aurait été rendue en violation de l'art. 112 LTF, de son droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. ainsi que de l'art. 30 Cst., la Cour de justice ayant rejeté la demande de récusation formée à l'encontre de C. \_\_\_\_\_, juge assesseur du TAPI qui avait, aux côtés de deux autres magistrats, rendu le jugement du 28 novembre 2022.

### 4.

Le recourant se plaint tout d'abord d'une violation des art. 112 al. 1 let. b LTF et 29 al. 2 Cst., en ce que la partie "en fait" de l'arrêt cantonal se limiterait à un résumé de la procédure, sans aucun établissement des faits. Il en découlerait que la cour cantonale n'aurait établi aucun élément en lien avec les sûretés, leur justification ou la vraisemblance des créances fiscales sur lesquelles elles se fondent, alors qu'il s'agirait de "faits qui sont pourtant déterminants pour appliquer la règle de droit ensuite".

**4.1.** Selon l'art. 112 al. 1 let. b LTF, les décisions qui peuvent faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral doivent contenir les motifs déterminants de fait et de droit. Il résulte de cette norme que lesdites décisions doivent indiquer clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant (cf. ATF 141 IV 244 consid. 1.2.1). Sur les points de fait décisifs et litigieux, le Tribunal fédéral doit savoir ce que l'autorité précédente a en définitive retenu, écarté ou considéré comme non prouvé. Un état de fait insuffisant empêche l'application des règles de droit pertinentes à la cause et constitue donc une violation du droit (arrêt 6B\_179/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.1 et les arrêts cités; cf. ATF 135 II 145 consid. 8.2).

**4.2.** En l'occurrence, l'arrêt entrepris expose les faits pertinents, soit notamment que le contribuable n'est plus domicilié en Suisse depuis le 19 décembre 2021 et s'est vu notifier les décisions sur réclamation du 15 novembre 2022, relatives aux rappels d'impôt et amendes prononcés pour l'IFD et les ICC des années 2008 à 2015. La Cour de justice a en outre fait état des déductions juridiques tirées de ces faits, puisqu'elle a analysé les conditions permettant de requérir des sûretés d'un contribuable en vertu de l'art. 169 LIFD (sur ces conditions, cf. arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 7 et les références) et selon le droit cantonal genevois applicable. En particulier, les juges cantonaux ont considéré qu'en raison du domicile à l'étranger du recourant, il existait un cas de séquestre. Il ressortait par ailleurs de l'enquête menée par la DAPE que le contribuable aurait commis des soustractions portant sur des montants importants d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2015, en ayant notamment omis de déclarer des salaires et/ou des distributions de bénéfices, ces éléments apparaissant suffisamment vraisemblables pour fonder les créances fiscales en cause. En outre, les juges précédents ont considéré que l'intimée avait repris à son compte les éléments imposables tels que déterminés par la DAPE, de sorte que les créances fiscales correspondantes avaient été rendues plausibles. S'agissant du montant des amendes prononcées par l'Administration fiscale, elles n'apparaissent pas *prima facie* excessives au vu des circonstances. Partant et contrairement à ce que prétend le recourant, l'arrêt déféré répond parfaitement aux exigences fixées à l'art. 112 al. 1 let. b LTF. A cet égard, la circonstance selon laquelle certains faits figurent dans la partie "en droit" de l'arrêt cantonal n'y change rien. Pour autant que ce grief puisse être examiné (consid. 2.1), il doit être écarté.

**4.3.** Il doit en aller de même du motif tiré d'une violation de l'art. 29 al. 2 Cst., puisque les faits établis et les constatations qu'en a tiré la juridiction cantonale permettraient au contribuable de comprendre les raisons pour lesquelles l'instance précédente a confirmé les demandes de sûretés litigieuses (sur le droit d'être entendu fondé sur l'art. 29 al. 2 Cst. en lien avec l'exigence de motivation, cf. par exemple, [ATF 146 II 335](#) consid. 5.1; [141 IV 249](#) consid. 1.3.1).

## 5.

**5.1.** Le recourant reproche également à la Cour de justice d'avoir violé l'art. 30 al. 1 Cst., en ce qu'elle a considéré que le TAPI avait statué dans une composition régulière le 28 novembre 2022. Il fait valoir qu'il existerait un motif de prévention à l'encontre de C.\_\_\_\_\_, car ce juge assesseur aurait "confirmé", en tant que membre de la juridiction de première instance appelée à juger du cas du contribuable, des sûretés relatives à une période fiscale pendant laquelle il avait été précisément directeur général de l'Administration fiscale. Le recourant en déduit que ce magistrat n'aurait pas disposé de l'indépendance suffisante.

**5.2.** La Cour de justice a considéré que le grief du recourant avait été invoqué tardivement, car il lui aurait appartenu de se manifester dès le dépôt de son recours devant le TAPI afin de demander la récusation du juge assesseur en question. De plus, la procédure de rappel d'impôt avait été ouverte le 5 juillet 2011, soit plusieurs années après le départ de l'Administration fiscale du juge C.\_\_\_\_\_, qui avait été, selon les indications du recourant, "directeur des affaires fiscales" auprès de l'intimée de 1991 à 2004, puis directeur général de 2005 à 2007. Selon la Cour de justice, rien ne permettait ainsi d'admettre que celui-ci n'aurait pas tranché la cause en toute objectivité.

**5.3.** 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. Les tribunaux d'exception sont interdits. Cette disposition permet de demander la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à susciter des doutes quant à son impartialité. Elle vise à éviter que des circonstances extérieures à l'affaire 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 partielle du magistrat. Cependant, seuls les éléments objectivement constatés doivent être pris en considération; les impressions purement individuelles ne sont pas décisives ([ATF 144 I 159](#) consid. 4.3; arrêt [9C\\_317/2023](#) du 6 septembre 2023 consid. 5.1 et les références).

La partie qui a connaissance d'un motif de récusation doit l'invoquer aussitôt, sous peine d'être déchue du droit de s'en prévaloir ultérieurement. Il est en effet contraire aux règles de la bonne foi de garder en réserve le moyen tiré de la composition irrégulière du tribunal pour ne l'invoquer qu'en cas d'issue défavorable de la procédure ([ATF 140 I 271](#) consid. 8.4.3; [139 III 120](#) consid. 3.2.1; [138 I 1](#) consid. 2.2). Cela ne signifie pas que la composition concrète de la Cour amenée à statuer doit nécessairement être expressément communiquée au justiciable. Il suffit que l'information ressorte d'une publication générale facilement accessible, en particulier sur internet, par exemple dans un annuaire officiel ([ATF 140 I 271](#) consid. 8.4.3; [139 III 120](#) consid. 3.2.1). Cela suppose toutefois que la composition concrète du tribunal soit suffisamment prévisible pour que la partie doive s'attendre à ce que la personne dont la récusation est demandée y siège effectivement en faisant preuve de l'attention voulue ([ATF 139 III 120](#) consid. 3.2.1; [128 V 82](#) consid. 2b; arrêt [2C\\_1216/2013](#) du 27 mai 2014 consid. 6.4). Sous l'angle de la prévisibilité, il faut ainsi prendre en considération la composition habituelle du tribunal et rapporter cet élément au nombre total des membres qui le composent. Ainsi, si une Cour siège habituellement à trois juges et qu'elle ne compte parmi ses membres qu'un président, deux assesseurs - dont celui contesté - et deux assesseurs suppléants, il faut alors admettre que le justiciable pouvait s'attendre à ce que cet assesseur siège effectivement, de sorte qu'il doit demander sa récusation sans attendre que le jugement ne soit rendu (arrêt [9C\\_643/2007](#) du 16 juin 2008 consid. 2.2). Une telle prévisibilité n'existe en revanche pas si une autorité de recours siège habituellement à trois membres et qu'elle en comporte quinze (cf. arrêt [2C\\_1216/2013](#) du 27 mai 2014 consid. 6.4) ou quarante (arrêt [9C\\_317/2023](#) du 6 septembre 2023 consid. 5.1 et 5.4).

## 5.4.

**5.4.1.** En premier lieu et contrairement à ce qu'a retenu la Cour de justice, le recourant n'était pas déchu du droit de se prévaloir du motif de récusation à l'encontre de C. \_\_\_\_\_ au stade du recours au TAPI.

Selon l'art. 44 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17), le TAPI siège, lorsqu'il est compétent pour statuer en matière fiscale, dans la composition d'un juge qui le préside et de deux juges assesseurs spécialisés dans les affaires fiscales. Il ressort en outre des informations disponibles sur le site internet de cette juridiction qu'entre dix et douze juges assesseurs la composent (cf. <https://justice.ge.ch/fr/contenu/tribunal-administratif-de-premiere-instance> [consulté le 29 novembre 2023]). Partant et compte tenu de ce nombre de juges assesseurs répertoriés sur le site officiel du TAPI, le recourant ne pouvait pas s'attendre à ce que C. \_\_\_\_\_ fasse nécessairement partie du collège de trois juges qui était appelé à examiner son affaire. On ne saurait dès lors lui reprocher de ne pas avoir formulé sa demande de récusation immédiatement lors du dépôt de son recours devant la première instance cantonale de recours. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'examiner le grief du recourant en lien avec une argumentation prétendument inattendue de la cour cantonale, au mépris, selon lui, de l'art. 29 al. 2 Cst.

**5.4.2.** Cependant, et à la suite de la juridiction cantonale, il convient de retenir que le TAPI a statué dans une composition conforme à l'art. 30 al. 1 Cst. En effet, et contrairement à ce que prétend le recourant, le fait que C. \_\_\_\_\_ ait été directeur général de l'intimée durant l'une des années fiscales qui faisait l'objet de la procédure de sûretés au niveau cantonal (soit 2007, année qui n'est plus litigieuse en instance fédérale), ne suffit pas pour admettre un motif de récusation à l'encontre du juge assesseur. Il n'est pas allégué et encore moins prouvé que C. \_\_\_\_\_ serait intervenu personnellement d'une manière ou d'une autre dans le cadre de la procédure de taxation du recourant concernant l'année à laquelle il se réfère (comp. **ATF 140 I 240** consid. 2.4). Le contribuable ne démontre pas davantage que le prénommé aurait pris position, en sa qualité de directeur général, sur les questions alors litigieuses et ce quand bien même que le Tribunal fédéral a considéré que l'Administration fiscale était une administration organisée de manière hiérarchique (cf. **ATF 140 I 240** consid. 2.4). En outre, les procédures de rappel d'impôt concernant les périodes fiscales subséquentes à l'année 2007 ont été ouvertes, alors que C. \_\_\_\_\_ avait quitté l'Administration fiscale; il ne peut donc y avoir un motif de récusation sous cet angle, comme l'a retenu à bon droit la cour cantonale.

La référence que fait le recourant à l'**ATF 138 I 1** n'y change rien, dès lors que dans la cause alors jugée, le Tribunal fédéral avait nié un motif de prévention à l'encontre d'un juge qui avait préalablement travaillé pour une association de protection des locataires, parce qu'il n'avait pas été établi que la magistrate avait été impliquée, en tant qu'avocate de cette organisation, dans des procédures litigieuses alors pendantes devant le Tribunal des baux et loyers, dont la juge était membre (**ATF 138 I 1** consid. 2.3). Enfin, c'est en vain que le recourant cite un arrêt du Tribunal fédéral publié in SJ 2018 I 282 (recte: 283) : la décision qui y est reproduite concerne l'exigence pour une cour d'appel cantonale de motiver le changement dans sa composition entre l'arrêt de renvoi et l'arrêt final; elle n'est pas pertinente en l'occurrence.

## **6.**

Mal fondé, le recours doit être rejeté.

## **7.**

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2008 à 2015.

#### **2.**

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux 2008 à 2015.

#### **3.**

Les frais de la procédure fédérale, arrêtés à 17'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

**4.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4<sup>ème</sup> section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 11 décembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser