

GE_GERICHTE JTAPI/992/2024 vom 7. Oktober 2024

GE Cour de justice, 2024-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_992_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/992/2024 du 7 octobre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/992/2024 del 7 ottobre 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours au tribunal à compter de la notification de la décision attaquée (art. 49 al. 1 LPFisc ; art. 140 al. 1 LIFD). La loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) prévoit que le délai de recours est de trente jours s'il s'agit d'une décision finale ou d'une décision en matière de compétence (art. 62 al. 1 let. a LPA), et de dix jours s'il s'agit d'une autre décision (art. 62 al. 1 let. b LPA). Le délai court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 62 al. 3 LPA). À teneur de l'art. 57 LPA, sont susceptible de recours notamment : let. a : les décisions finales et : let. c les décisions incidentes, si elles peuvent causer un préjudice irréparable ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse.

E. 3

La décision sur demande de récusation est une décision incidente, qui ne met pas fin à la procédure (art. 15 LPA ; art. 45 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 - PA - RS 172.021 ; art. 92 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110). En droit genevois, une telle décision est susceptible d'un recours immédiat car elle cause un préjudice irréparable, le recourant ayant un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit immédiatement annulée ou modifiée (ATF 126 V 244 consid. 2a ; ATA/1281/2022 du 20 décembre 2022 consid. 1 ; ATA/666/2018 du 26 juin 2018 consid. 2a et les références citées). La décision par laquelle l'AFC-GE refuse à un contribuable de consulter certaines pièces de son dossier est une décision incidente. La recevabilité d'un recours interjeté à l'encontre de cette décision n'est toutefois pas conditionnée à l'existence d'un préjudice irréparable (ATA/261/2020 du 3 mars 2020 consid. 2e et les réf. citées).

E. 4

En l'occurrence, la décision du 29 mars 2023 porte sur une question de récusation et de consultation des pièces du dossier. Il s'agit d'une décision incidente. Elle est

- 8/13 - A/1276/2023 susceptible de recours, sans que la contribuable n'ait à démontrer l'existence d'un préjudice irréparable, contrairement à ce que soutient l'AFC-GE dans ses écritures. En outre, l'intéressée a saisi le tribunal dans les dix jours à compter de sa notification. Partant, le recours doit être déclaré recevable.

E. 5

La société soutient que Mme E_____ aurait dû se récuser dans la procédure de rappel et de soustraction d'impôt ouverte à son encontre.

E. 6

À teneur des art. 10 al. 1 LPFisc et 109 al. 1 LIFD, toute personne appelée à prendre une décision ou à participer de manière déterminante à l'élaboration d'une décision ou d'un prononcé, en application de la présente loi, est tenue de se récuser : a. si elle a un intérêt personnel dans l'affaire ; b. si elle est le conjoint ou le partenaire enregistré d'une partie ou mène de fait une vie de couple avec elle ; c. si elle est parente ou alliée d'une partie en ligne directe ou en ligne collatérale jusqu'au troisième degré ; d. si elle représente une partie ou a agi pour une partie dans la même affaire ; e. si, pour d'autres raisons, elle pourrait avoir une opinion préconçue dans l'affaire.

La direction de l'administration fiscale cantonale est désignée pour trancher les litiges en matière de récusation concernant un fonctionnaire cantonal (art. 10 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).

E. 7

Le droit fédéral prévoit que la personne visée par la requête de récusation se prononce sur la demande (art. 36 al. 2 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110 ; art. 58 al. 2 du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 - CPP - RS 312.0 et art. 49 al. 2 du code de procédure civile du 19 décembre 2008 - CPC - RS 272).

E. 8

Selon la jurisprudence (ATF 140 I 326 consid. 5.1 et 5.2 = JdT 2015 I 322), l'art. 30 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 6 ch. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) confèrent à toute personne le droit de porter sa cause devant un tribunal établi par la loi, compétent, indépendant et impartial, sans influence de circonstances étrangères à l'affaire. Ce droit est violé lorsqu'il y a objectivement autour d'un membre d'un tribunal des circonstances susceptibles de créer une apparence de prévention et un danger d'opinion préconçue. Pour les autorités non judiciaires, l'art. 30 al. 1 Cst. et l'art. 6 ch. 1 CEDH ne s'appliquent pas. En revanche, l'art. 29 al. 1 Cst. garantit un traitement équitable ; l'exigence d'impartialité constitue un des éléments de ce droit fondamental.

- 9/13 - A/1276/2023

E. 9

Concrétisant l'art. 29 al. 1 Cst., l'art. 109 LIFD règle les motifs de récusation dans la procédure de l'IFD. Les procédures internes à l'administration ne sont toutefois pas soumises aux mêmes critères stricts que ceux qui s'appliquent aux autorités judiciaires indépendantes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2021 du 21 octobre 2021 consid. 4.2 et

4.3).

E. 10

Une impression de prévention est suscitée lorsque le membre d'une autorité fiscale a déjà été actif à plusieurs reprises pour une partie (ATF 116 Ia 485). L'activité antérieure exercée pour une partie n'est un motif de récusation au sens de l'art. 109 al. 1 let. c LIFD que si elle a eu lieu dans la même cause. Tel est par exemple le cas lorsque le fonctionnaire fiscal a auparavant conseillé ou représenté le contribuable en qualité de fiduciaire ou lorsque le membre d'une commission de recours a représenté ou conseillé le recourant devant l'autorité de taxation pour la taxation litigieuse. L'activité antérieure exercée pour une partie dans une autre affaire peut cependant, entre autres, entraîner une prévention au sens de l'art. 109 al. 1 let. d LIFD (Martin ZWEIFEL, Silvia HUNZIKER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème édition, 2022, art. 109, n. 20, p. 1946).

E. 11

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). Il faut toutefois accorder à l'intéressé au moins un bref délai pour se rendre compte de l'existence d'une procédure de récusation et formuler une requête en ce sens. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les motifs de récusation doivent en règle générale être invoqués dans environ la semaine, alors que l'attente pendant plusieurs semaines n'est pas autorisée (arrêts 1B_217/2020 du 3 juillet 2020 consid. 3.51).

E. 12

En l'espèce, l'autorité intimée soutient que la demande de récusation est périmée, parce que l'intéressée savait depuis le 31 août 2021 que Mme E_____ traitait son dossier. De son côté, la recourante motive sa requête par le fait qu'elle avait mandaté F_____ SA depuis 2008 et ce jusqu'au 8 mars 2023, date à laquelle cette Étude avait cessé d'occuper. Elle fait valoir que Mme E_____ a eu accès à des informations en lien avec la contribuable elle-même au cours des années durant lesquelles elle a travaillé dans ce cabinet, à savoir de 2012 à 2018.

E. 13

La question pourrait se poser de savoir si, lorsqu'elle a été amenée à traiter la procédure fiscale de la recourante à l'AFC-GE, Mme E_____ n'aurait pas dû se récuser et ce, même si elle n'avait pas été chargée de son dossier lorsqu'elle travaillait auprès de l'Étude F_____ SA. Le tribunal laissera toutefois cette question ouverte au vu de ce qui suit.

- 10/13 - A/1276/2023 Par pli du 31 août 2021, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la recourante une procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'une procédure pour soustraction d'impôt concernant l'impôt à la source 2014 à 2020. Étant donné que ce courrier a été signé par Mme E_____, la société devait nécessairement présumer que la précitée avait connaissance de son dossier. Elle devait ainsi faire valoir un éventuel motif de récusation à bref délai. Or, elle n'a sollicité la récusation de la prénommée que le 20 mars 2023, soit un an et sept mois plus tard. Une attente si longue se révèle contraire au principe de la bonne foi, de sorte que ladite requête doit être rejetée pour cause de péremption. Certes, il ne

ressort pas des pièces du dossier que Mme E_____ a eu l'occasion de se déterminer sur la requête de récusation dirigée contre elle, alors que tel aurait dû être le cas. Toutefois, au vu du sort du grief soulevé par la recourante, il n'y a pas lieu de renvoyer la cause à l'AFC-GE.

E. 14

La société demande que l'AFC-GE lui transmette une copie intégrale des pièces nos 2 à 6 et 8 à 15.

E. 15

Les personnes chargées de l'application de la législation fiscale ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux (art. 110 al. 1 LIFD ; 11 al. 1 LPFisc).

E. 16

Le secret fiscal est un « secret de fonction qualifié », car sa protection est plus étendue que celle du secret de fonction, en raison de la nature particulière des relations entre le contribuable et l'administration. Les contribuables sont tenus par la loi de révéler leur situation personnelle et financière aux autorités fiscales ; cette obligation constitue une atteinte légale à leur sphère intime et privée. En contrepartie, le secret fiscal les protège en sauvegardant cette sphère vis-à-vis des tiers. La violation du secret de fonction n'entraîne pas forcément celle du secret fiscal, car le premier a pour but la protection des intérêts publics et le second celle de la sphère privée du contribuable ; par exemple, un fonctionnaire qui divulgue le contenu d'une directive interne ne porte pas atteinte à la sphère privée d'un contribuable, mais viole le secret de fonction (Andrea PEDROLI in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 110, § 2, p. 1533).

E. 17

Le secret fiscal couvre les faits qui sont portés à la connaissance des autorités fiscales et des autorités judiciaires dans le cadre de leurs activités officielles. Cela comporte tous les faits que le contribuable et les tiers (privés et autres autorités) communiquent aux autorités dans le cadre d'informations, de renseignements, d'attestations, de rapports et de notifications au cours d'une procédure de taxation, de perception, de garantie, d'inventaire, de mise sous scellés, de recours ou d'une procédure pénale fiscale (comme le prévoit expressément l'art. 111 al. 1 2ème phr. LIFD pour les faits établis par les autorités ou portés à leur connaissance dans le cadre de l'assistance administrative entre autorités fiscales), (Martin ZWEIFEL,

- 11/13 - A/1276/2023 Silvia HUNZIKER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, op. cit., art. 110, n. 10, p. 1993).

E. 18

Les art. 114 al. 2 LIFD et 17 al. 2 LPFisc prévoient que le contribuable peut consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées. Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition que des intérêts publics ou privés ne s'y opposent pas. Lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au

surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve ; il confirme son refus, à la demande de celui-ci, par une décision susceptible de recours (art. 17 al. 4 et 5 LPFisc ; art. 114 al. 3 et 4 LIFD).

E. 19

L'art. 114 al. 3 LIFD est apparenté à l'art. 28 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021), (arrêt du Tribunal fédéral 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.1).

E. 20

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal administratif fédéral F-1954/2017 du 8 avril 2019 consid. 4.2), les restrictions au droit de consulter le dossier doivent respecter le principe de la proportionnalité. Il requiert qu'en limitant le droit de consulter une pièce du dossier, l'autorité opte pour la mesure qui soit la moins invasive possible, en préférant, par exemple, l'anonymisation (« caviardage ») de certains passages d'un texte au refus de divulguer le texte intégral en n'en résumant que les éléments essentiels. Elle est dès lors tenue de procéder à un examen des intérêts en cause pour chaque pièce ; en cas de limitation du droit d'être entendu, elle motive dûment un éventuel refus ; le cas échéant elle a l'obligation – sous réserve d'intérêts prépondérants contraires – de communiquer le contenu essentiel de chaque pièce, en veillant à respecter les intérêts en cause de manière idoine. La partie doit se voir communiquer le contenu essentiel d'un document (ou de sa part tenue secrète). Cela signifie qu'elle doit être informée, sur quels points la décision se fonde sur les documents litigieux. Les intérêts à protéger, ainsi que ceux de la partie déterminent dans quelle mesure la description doit être précise et détaillée. La description doit être suffisamment concrète, afin que l'intéressé puisse prendre position de manière substantielle, respectivement puisse contester correctement une décision (Stefan C. BRUNNER in Christoph AUER, Markus MÜLLER, Benjamin SCHINDLER, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2ème éd., 2018, art. 28, n. 5, p. 446).

E. 21

En l'espèce, l'AFC-GE soutient que la requête de consultation de pièces litigieuses doit être déclarée irrecevable, étant donné qu'elle concerne principalement MM. C_____, B_____ ou D_____ et non la recourante. Celle-ci doit obtenir des informations par le biais de ses administrateurs ou associés. Par ailleurs, dès lors que l'Étude F_____ SA a représenté les différentes parties, elle disposait de

- 12/13 - A/1276/2023 toutes les pièces utiles. Enfin, le 29 mars 2023, elle a communiqué à la société le contenu essentiel des pièces nos 2 à 6 et 8 à 15.

E. 22

L'AFC-GE prétend que trois des salariés de la recourante ont perçu des prestations soumises à l'IS, à savoir MM. C_____, B_____ et G_____ et que la contribuable n'a pas prélevé l'IS sur des rémunérations en liens avec des options issues du plan d'intéressement _____. Le total des reprises fixé par l'AFC-GE dans son bordereau du 14 février 2023 s'élève à CHF 12'080'513.-. Ainsi qu'il ressort de la « liste récapitulative 2018 » annexée, ce montant se décompose comme suit : CHF 194'707.- pour M. G_____, CHF 2'692'867.- pour M. C_____ et CHF 9'192'939.- pour M. B_____. Le tribunal a pris connaissance des pièces nos 2 à 6, 8 à 15, ainsi que 28 à 32 produites sous le couvert du secret fiscal par l'AFC-GE, en annexe à sa réponse du

E. 25

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du

E. 30

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/13 - A/1276/2023

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