

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1463/2009-ICCIFD

ATA/429/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 22 juin 2010**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Monsieur C \_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 janvier 2010 (DCCR/67/2010)**

---

## EN FAIT

1. Le 2 novembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a averti Madame et Monsieur C\_\_\_\_\_ (ci-après : M. C\_\_\_\_\_ ou le contribuable) de l'ouverture de procédures en rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct (IFD) relatif aux périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000, et pour l'impôt cantonal et communal (ICC) afférent aux années 2000 et 2001-A.
2. Le 13 décembre 2005, l'AFC a informé les contribuables que ladite procédure concernant l'ICC 2000 était achevée. Elle leur a remis un bordereau de rappel d'impôt 2000, comportant un supplément d'impôt de CHF 1'547'020,70 et les intérêts de retard y relatifs de CHF 249'199,25. L'AFC s'est réservée le droit d'infliger une amende portant sur ladite période fiscale.
3. Le 13 janvier 2006, M. C\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre le bordereau susvisé.
4. A la demande du contribuable, l'AFC a tenu en ses locaux, le 25 novembre 2008, une réunion relative aux procédures en rappel d'impôt, en présence du contribuable, de son conseil, de Messieurs X\_\_\_\_\_, directeur du service du contrôle, Y\_\_\_\_\_, expert-contrôleur, et de Madame Z\_\_\_\_\_, contrôlease. Selon le "rapport d'entretien" interne du même jour, M. C\_\_\_\_\_ relevait notamment que les demandes de sûretés effectuées sur sa maison étaient disproportionnées et abusives ; il considérait à ce titre que Mme Z\_\_\_\_\_ était vindicative et de mauvaise foi. Celle-ci rappelait que le Tribunal administratif, dans le cadre d'une autre procédure, avait considéré que ledit séquestre était proportionné (ATA/190/2008). M. X\_\_\_\_\_ confirmait le maintien des reprises, mais le contribuable pouvait toutefois soumettre à l'AFC une proposition raisonnable pour régler le dossier.
5. Dans un courrier du 17 décembre 2008 adressé à Mme Z\_\_\_\_\_, le conseil du contribuable a relevé ce qui suit : "Lors de l'entretien précité du 25 novembre 2008, vous avez affirmé que, comme les droits du fisc genevois afférent aux revenus réalisés pendant les années civiles antérieures, et tout particulièrement en 1993 et 1994, sont frappés de prescription, la taxation ne peut qu'être maintenue. J'ai immédiatement souligné, et répète par la présente, qu'une autorité administrative ne peut pas se "rattraper" en taxant sans justification une période parce que les périodes antérieures sont prescrites".
6. Par deux décisions sur réclamation du 19 décembre 2008, signées par M. Y\_\_\_\_\_ et Mme Z\_\_\_\_\_, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif de rappel d'impôt ICC 2000 ainsi qu'un bordereau rectificatif de rappel

d'impôt ICC 2000 fondé sur l'art. 17 al. 6 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05).

7. Le 19 décembre 2008 également, l'AFC a adressé aux contribuables un bordereau amende relatif à l'ICC 2000 de CHF 1'158'668.-, correspondant au montant de l'impôt soustrait. L'amende était fondée sur le fait que M. C\_\_\_\_\_ n'avait pas déclaré certains revenus provenant d'une activité lucrative. Ce bordereau était signé par M. Y\_\_\_\_\_ et Mme Z\_\_\_\_\_.
8. Le 13 janvier 2009, l'AFC a informé les contribuables que les décisions du 19 décembre 2008 étaient annulées.
9. Par trois décisions sur réclamation du 14 janvier 2009, signées par M. Y\_\_\_\_\_ et Mme Z\_\_\_\_\_, l'AFC a notifié aux administrés un nouveau bordereau rectificatif de rappel d'impôt ICC 2000 ainsi qu'un nouveau bordereau amende relatif à l'ICC 2000 s'élevant à CHF 1'175'050.-. Elle a par ailleurs annulé le bordereau de taxation relatif à la période "ICC 2001-A". Dans une lettre d'accompagnement, l'AFC précisait que l'amende correspondait au montant de l'impôt soustrait et qu'aucune circonstance aggravante ou atténuante n'avait été retenue.

Dans un courrier du 19 janvier 2009 adressé à Mme Z\_\_\_\_\_, le conseil du contribuable a notamment exposé avoir de très sérieuses raisons de douter de l'objectivité de l'administration. Celle-là n'avait en particulier pas démenti avoir tenu, lors de l'entretien du 25 novembre 2008, les propos résumés dans son courrier du 17 décembre 2008.

10. Le 3 février 2009, le contribuable a formé réclamation contre le bordereau amende ICC 2000 du 14 janvier 2009 et formé une demande de récusation à l'encontre de Mme Z\_\_\_\_\_ ainsi que de MM. Y\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ conformément à l'art. 10 al. 1 let. d de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Mme Z\_\_\_\_\_ avait indiqué lors de l'entretien du 25 novembre 2008 que, dans la mesure où les droits du fisc genevois étaient prescrits pour des revenus que le contribuable n'avait pas déclarés pendant les années 1993 et 1994, l'AFC ne pouvait que maintenir la position relative à la taxation des revenus réalisés en 1999 et 2000, en "compensation". Son conseil avait immédiatement réagi, relevant que cette affirmation était inadmissible et illégale. Ni M. X\_\_\_\_\_ ni M. Y\_\_\_\_\_ n'avaient contredit la position de Mme Z\_\_\_\_\_. Les courriers de son mandataire des 17 décembre 2008 et 19 janvier 2009 n'avaient en outre reçu aucune réponse. Dans ces conditions, les trois personnes précitées avaient démontré avoir une opinion préconçue dans l'affaire en cause, de sorte qu'il sollicitait leur récusation. Compte tenu de la position hiérarchique de M. X\_\_\_\_\_, ladite récusation devait porter sur l'ensemble des collaborateurs du service du contrôle de l'AFC.

Le contribuable a par ailleurs exposé des moyens au fond et fait valoir la prescription de l'amende contestée.

11. Par décision sur réclamation du 8 avril 2009, le directeur général de l'AFC, Monsieur A\_\_\_\_\_, a rejeté la demande de récusation du 3 février 2009. La séance du 25 novembre 2008 ne s'était pas déroulée selon les termes exposés par le contribuable. Tous les collaborateurs de l'AFC présents à cette réunion contestaient le fait que Mme Z\_\_\_\_\_ ait prononcé les propos incriminés. Il n'y avait donc pas eu motif de contredire ces prétendues affirmations.

Afin de dresser un état de la situation au 25 novembre 2008, M. X\_\_\_\_\_ avait notamment indiqué que les revenus non déclarés en 1994 - environ CHF 7'000'000.- - ne généraient pas d'impôt ICC, compte tenu de la prescription, et que l'AFC considérait le revenu non déclaré en 2000 - environ CHF 3'700'000.- - comme un revenu imposable. Le conseil du contribuable avait répliqué qu'il ne pouvait y avoir "compensation" et M. X\_\_\_\_\_ avait précisé qu'il n'en avait jamais été question. L'amende avait été fixée compte tenu de la "culpabilité" du contribuable et non sur la base d'une opinion préconçue.

Quoi qu'il en soit, même si les propos litigieux avaient été tenus, ils ne pouvaient justifier la récusation du service du contrôle.

Cette décision comportait dans son en-tête la référence suivante : "N/réf. : DHL/MC/w\_\_\_\_/loc".

12. Le 20 avril 2009, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif, concluant, sous suite de frais et dépens, à la récusation des collaborateurs ayant participé à l'entretien du 25 novembre 2008 ainsi qu'à l'ensemble du service de contrôle. Les propos litigieux démontraient que Mme Z\_\_\_\_\_ avait une opinion préconçue dans cette affaire, ce qui justifiait sa demande de récusation. La décision sur réclamation de l'AFC du 8 avril 2009 avait en outre été prise par les personnes mêmes dont la récusation était sollicitée, de sorte qu'elle devait être annulée.
13. Dans sa réponse du 25 juin 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. M. A\_\_\_\_\_ avait seul et de manière impartiale pris ladite décision. Le simple fait qu'il ait interrogé les personnes incriminées pour établir les faits ne permettait pas de conclure que ces dernières avaient participé à son élaboration. Par ailleurs, les collaborateurs ayant assisté à l'entretien de novembre 2008 contestaient le fait que Mme Z\_\_\_\_\_ ait tenu les propos litigieux. Quand bien même, ceux-ci ne suffisaient pas à justifier une quelconque récusation.
14. Le 28 juillet 2009, le contribuable a répliqué, confirmant les termes de son recours.

15. Le 27 octobre 2009, le Tribunal administratif a déclaré le recours irrecevable et l'a transmis à la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) comme objet de sa compétence (ATA/541/2009).
16. Le 13 novembre 2009, le contribuable a informé la CCRA qu'il persistait dans les termes de son recours et de sa réplique.
17. Le 27 novembre 2009, l'AFC a fait savoir à la CCRA qu'elle n'entendait pas recourir contre l'arrêt du Tribunal administratif. Elle persistait pour le surplus dans l'argumentation développée dans son écriture du 25 juin 2009.
18. Par décision du 26 janvier 2010 (DCCR/67/2010), la CCRA a rejeté le recours.

Les initiales mentionnées sur la décision de réclamation signée par M. A\_\_\_\_\_ ne signifiaient pas que les personnes visées avaient été appelées à la prise de celle-ci ou avaient participé de manière déterminante à son élaboration. Le fait que M. A\_\_\_\_\_ se soit entretenu avec Mme Z\_\_\_\_\_, MM. X\_\_\_\_\_ et Y\_\_\_\_\_, en vue d'instruire les faits, ne contrevenait pas aux principes régissant la procédure de récusation. La mention de Monsieur W\_\_\_\_\_, juriste, pouvait découler de diverses circonstances étrangères à toute problématique de récusation. Le contribuable n'avait ainsi pas démontré que ladite procédure aurait porté atteinte à l'indépendance de M. A\_\_\_\_\_.

La question de savoir si le démenti tardif de l'AFC relatif aux propos incriminés permettait de dénier toute crédibilité à la décision sur réclamation ou de déduire que celle-ci aurait été prise de manière partielle, pouvait rester ouverte. En effet, le conseil du contribuable avait eu connaissance du motif de récusation à l'encontre de Mme Z\_\_\_\_\_ dès l'entretien du 25 novembre 2008. Or, ce n'était que le 3 février 2009 qu'il avait sollicité la récusation de cette dernière, soit après la décision sur réclamation du 14 janvier 2009. Dès lors, ladite demande était tardive.

19. Le 1er mars 2010, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif. Il a conclu, sous suite de frais et dépens, à la récusation de Mme Z\_\_\_\_\_, de MM. Y\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_, ainsi que de l'ensemble des collaborateurs du service du contrôle.

La demande de récusation avait été formée in limine litis, soit d'entrée de cause, et non tardivement comme le retenait à tort la CCRA. Elle était par conséquent recevable.

Sur le fond, les propos de Mme Z\_\_\_\_\_, démentis tardivement, devaient être tenus pour établis et démontraient l'opinion préconçue des collaborateurs du service de contrôle.

Par ailleurs, il avait une autre raison de douter du traitement objectif de son dossier. En effet, l'AFC lui avait tout d'abord notifié des décisions en décembre 2008, assorties d'une amende, pour les annuler quelques jours plus tard, en lui en signifiant de nouvelles. Or, sa réclamation avait été déposée en janvier 2006 et il était surprenant qu'après un examen de près de trois ans, l'intimée commette une erreur. Un tel mode de faire était de nature à ébranler la confiance du contribuable envers l'AFC et constituait un deuxième motif de récusation.

Enfin, il était inadmissible que les personnes dont la récusation était sollicitée participent à un titre ou à un autre à la prise de décision relative à leur propre récusation. Dès lors la décision sur réclamation devait être annulée.

20. La CCRA a déposé son dossier le 30 avril 2010 sans observations.
21. Dans sa réponse du 30 avril 2010, l'AFC, concluant au rejet du recours, a exposé que M. A\_\_\_\_\_, pour prendre position sur la demande du contribuable, avait dû s'entretenir avec les personnes dont la récusation était sollicitée. Sur la base des informations recueillies, il s'était forgé une opinion et avait pris sa décision, ce qui ne contrevenait pas aux principes régissant la procédure de récusation. Il n'était pas allégué, ni établi, que ce dernier avait un parti pris. Aucun élément ne démontrait par ailleurs que la seule mention des initiales des personnes incriminées impliquait que ces dernières aient participé à l'élaboration de la décision litigieuse. Dès lors, celle-ci était parfaitement valable.

Le contribuable avait en outre agi tardivement en ne déposant une demande de récusation formelle qu'en février 2009 et non aussitôt après l'entretien de novembre 2008, au cours duquel il avait eu connaissance du motif légitimant, de son point de vue, une telle demande, qui était, partant, irrecevable.

Quoi qu'il en soit, les collaborateurs ayant participé à l'entretien de novembre 2008 réfutaient le fait que Mme Z\_\_\_\_\_ ait tenu les propos contestés. La problématique de la prescription avait certes été évoquée par M. X\_\_\_\_\_, mais au vu du déroulement de la séance, cette question semblait réglée. Même dans l'hypothèse où la version du contribuable devait être retenue, les propos incriminés ne pouvaient justifier la récusation sollicitée. Les reprises relatives à l'année fiscale 2000 avaient été déterminées sur la base d'éléments concrets, principalement les relevés bancaires du contribuable. L'amende avait quant à elle été établie en fonction du montant de l'impôt soustrait, après analyse de la "culpabilité" du contribuable. Il n'avait jamais été question de compensation.

22. Le 31 mai 2010, le recourant a répliqué. La note d'entretien établie par l'AFC suite à la réunion du 25 novembre 2008 ne constituait qu'un document à usage interne, non signé et non soumis à son approbation. Celui-ci ne valait donc pas procès-verbal. Il avait par ailleurs été établi de "manière tendancieuse" car plusieurs faits rapportés n'étaient pas conformes à ce qu'il avait exposé. La

problématique de la prescription que les collaborateurs reconnaissent avoir abordée lors de cet entretien n'était en outre pas mentionnée dans ladite note. Il persistait pour le surplus dans les termes et conclusions de son recours.

23. Par courrier du 8 juin 2010, l'intimée a renoncé à dupliquer.

### 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.
  - a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1, la LIPP abroge la LIPP-I-II-III-IV.
  - b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. En vertu de son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, ce qui est le cas en l'espèce.
3. La question à trancher est celle de savoir si la récusation des collaborateurs du service de contrôle de l'AFC sollicitée est bien fondée.  
  
Il convient tout d'abord de déterminer si la décision sur réclamation de l'AFC du 8 avril 2010 est valable à la forme et au fond.
4.
  - a. A teneur de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. La garantie d'un tribunal indépendant et impartial instituée par les art. 30 al. 1 Cst. et 6 § 1 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) - qui ont, de ce point de vue, la même portée (ATF 125 V 501 consid. 2b) - permet, indépendamment du droit de procédure cantonal, 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. Il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat, mais seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération (ATF 134 I 238 consid. 2.2 ; 20 consid. 4.2 ; 133 I 1 consid. 5.2 et 6.2 ; 131 I 24 consid. 1.1 et les arrêts cités). La simple affirmation de la partialité ne suffit pas ; il faut prouver que le juge est effectivement prévenu. En effet, l'impartialité se présume, jusqu'à preuve du contraire (A. AUER/G. MALINVERNI/M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol II, 2ème éd. : Les droits fondamentaux, Berne 2006, p. 576 ch. 1238). Dans ce domaine, la jurisprudence exige des faits qui justifient objectivement la méfiance. Celle-ci ne saurait reposer sur le seul sentiment subjectif d'une partie ; un tel sentiment ne peut être pris en considération que s'il est fondé sur des faits concrets et si ces derniers sont, en eux-mêmes, propres à justifier objectivement et raisonnablement un tel sentiment chez une personne réagissant normalement (ATF 118 Ia 286 consid. 3d, 111 Ia 263 consid. 3a et les réf. citées ; cf. aussi ATF 125 I 122 consid. 3a). Une partie est en revanche fondée à dénoncer une apparence de prévention lorsque, par des déclarations avant ou pendant le procès, le juge révèle une opinion qu'il a déjà acquise sur l'issue à donner au litige (ATF 125 I 119). Selon la jurisprudence, d'éventuelles erreurs de procédure ou d'appréciation commises par un juge ne suffisent pas à fonder objectivement un soupçon de prévention. Seules des fautes particulièrement graves et répétées pourraient avoir cette conséquence ; même si elles paraissent contestables, des mesures inhérentes à l'exercice normal de la charge du juge ne permettent pas de suspecter celui-ci de partialité (ATF 113 Ia 407 consid. 2 ; 111 Ia 259 consid. 3b/aa).

b. Aux termes de l'art. 10 al. 1 let. d LPFisc, dans sa teneur en vigueur avant le 1er janvier 2010, toute personne appelée à prendre une décision ou à participer de manière déterminante à l'élaboration d'une décision ou d'un prononcé conformément à la législation fiscale est tenue de se récuser si elle peut avoir une opinion préconçue dans l'affaire. La récusation peut être demandée par toute personne participant à la procédure (art. 10 al. 2 LPFisc). Les litiges en matière de récusation sont tranchés par l'autorité compétente selon la LPA, et en vertu de la procédure prévue par cette loi (art. 10 al. 3 LPFisc).

c. En vertu de l'art. 15 al. 1 à 4 LPA, les dispositions de la LOJ, concernant les causes de récusation des juges sont applicables par analogie aux membres des juridictions administratives. Les membres des autorités administratives appelés à rendre ou à préparer une décision doivent notamment se récuser s'ils ont un intérêt personnel dans l'affaire (al. 2 let. a), et s'il existe des circonstances de nature à faire suspecter leur partialité (al. 2 let. d).

La demande de récusation doit être présentée sans délai à l'autorité. La récusation des membres des juridictions administratives a lieu selon les règles des

---

art. 96 à 101 de la LOJ (al. 3). La décision sur récusation d'un membre d'une autorité collégiale est prise par cette autorité en l'absence de ce membre (al. 4).

d. Lorsqu'une récusation est sollicitée, le juge récusé ne peut être présent à la délibération sur récusation (art. 100 LOJ; ATF 122 II 471 consid. 2b ; ATF 114 Ia 278; ATA P. du 24 juin 1997, E. du 8 mai 1990 et les références citées et ATA S. du 9 février 1999). Le même principe est valable lorsque la demande de récusation concerne une personne visée par l'art. 10 al. 1 LPFisc par renvoi de ce même article.

e. 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 et les arrêts cités p. 227 ; EGLI/KURZ, La garantie du juge indépendant et impartial dans la jurisprudence récente, in Recueil de Jurisprudence neuchâteloise [RJN] 1999 p. 28 ss. ; voir aussi Arrêts du Tribunal fédéral 1P.703/1998 et 1B\_27/2009). En particulier, il est contraire à la bonne foi d'attendre l'issue d'une procédure pour tirer 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. Il appartient ainsi aux parties de faire valoir sans délai, sous peine de péremption, les motifs de récusation. Une demande de récusation tardive apparaît en effet abusive lorsque son auteur laisse la procédure suivre son cours et invoque après coup des moyens dont il connaissait l'existence (ATF 124 I 121 consid. 2 ; 121 I 225 consid 3 ; 119 Ia 221 consid. 5a ; 118 Ia 282 consid. 3a). La demande de récusation introduite tardivement est déclarée irrecevable (cf. ATF 128 V 82 consid. 2b ; 126 III 249 consid. 3c).

f. En matière administrative, les faits doivent en principe être établis d'office et, dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle procède à cette recherche, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent pas. Il n'en demeure pas moins que, lorsque les preuves font défaut, ou si l'on ne peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, la règle de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) est applicable par analogie : pour les faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombe à celui qui entend se prévaloir de ce droit (Arrêt du Tribunal fédéral 5A.3/1999 consid. 5a du 18 janvier 2000 ; ATF 112 Ib 67 ; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 19991, vol II, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, no 2021 et les réf. citées).

5. Il convient dès lors de déterminer si la décision sur réclamation de l'AFC du 8 avril 2010 a été prise conformément aux dispositions légales sur la récusation.

Il est acquis, et non contesté, que celle-ci comporte dans son en-tête les initiales "N/réf. : DHL/MC/w\_\_\_/loc", qui, en sus de M. A\_\_\_\_\_ (DHL), font

référence à MM. X\_\_\_\_\_ (MC) et W\_\_\_\_\_ ainsi qu'à Mme Z\_\_\_\_\_ (loc), tous trois visés par la demande de récusation du recourant.

M. A\_\_\_\_\_ a affirmé avoir pris seul la décision litigieuse, certes après s'être entretenu avec Mme Z\_\_\_\_\_ et MM. X\_\_\_\_\_ et Y\_\_\_\_\_, en vue d'instruire les faits. Or, le recourant n'a pas établi à satisfaction de droit que la mention de ces initiales impliquait que les collaborateurs concernés aient participé à l'élaboration de ladite décision et que la procédure de récusation ait été de ce fait violée.

Ainsi, cette décision a été prise conformément au droit. Il convient dès lors d'examiner son bien-fondé.

6. Dite décision retient que la demande de récusation du contribuable est tardive, et, partant, irrecevable.

Le contribuable s'est insurgé, dans ses courriers des 17 décembre 2008 et 19 janvier 2009 adressés à Mme Z\_\_\_\_\_, contre les propos que cette dernière aurait tenus lors de l'entretien du 25 novembre 2008. Or, son conseil n'a déposé une demande de récusation formelle que le 3 février 2009 à l'occasion de sa réclamation contre le bordereau amende ICC 2000 du 14 janvier 2009, alors qu'il avait connaissance du motif de récusation dès l'entretien du 25 novembre 2008.

Il convient tout d'abord de constater que les courriers à l'attention de Mme Z\_\_\_\_\_ ne valent pas demande de récusation, étant dépourvus de conclusions.

Par ailleurs, la demande du 3 février 2009 n'a pas, contrairement à ce que soutient le recourant, été déposée in limine litis, mais après que l'AFC ait rendu une décision, le 14 janvier 2009. Or, il appartient aux parties de faire valoir sans délai, sous peine de péremption, les motifs de récusation. Une demande tardive apparaît en effet abusive lorsque son auteur laisse la procédure suivre son cours et invoque après coup des moyens dont il connaissait l'existence, ce que précisément le recourant a fait. Il y a ainsi lieu de constater que la demande de récusation a été introduite tardivement et qu'elle est de ce fait irrecevable.

7. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe. Aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 1<sup>er</sup> mars 2010 par Monsieur C\_\_\_\_\_ contre la décision du 26 janvier 2010 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur C\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

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'art. 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 Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

le vice-président :

F. Glauser

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :