



9C_549/2023

Arrêt du 25 octobre 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. _____,
représenté par Me Annette Micucci, avocate,
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, période fiscale 2008
(demande de révision),

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 9 août 2023
(A/2248/2023-PROC ATA/839/2023).

Faits :

A.

A.a. Le 18 avril 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 de A. _____ (ci-après: le contribuable) à l'encontre du jugement du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI) du 31 août 2022. Elle a annulé le jugement du TAPI dans le sens des considérants et a renvoyé la cause à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) de l'année 2008 au sens des considérants. Elle a confirmé le jugement pour le surplus. En bref, les bordereaux émis par l'Administration fiscale pour la période fiscale 2007 ont été annulés car frappés de prescription; le renvoi a été ordonné pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'année 2008 en tenant compte des rectifications qu'elle a admises en procédure.

B.

A. _____ a recouru contre l'arrêt du 18 avril 2023 devant le Tribunal fédéral. En parallèle, il a, le 4 juillet 2023, formé une demande de révision de cet arrêt auprès de la Cour de justice. Par arrêt du 9 août 2023, la juridiction cantonale a déclaré cette demande irrecevable. En substance, elle a considéré qu'il n'existait aucun motif de révision au sens de l'art. 80 let. a et b de la loi genevoise sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA/GE; rs/GE E 5 10).

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande en substance au Tribunal fédéral de réformer l'arrêt cantonal, en ce sens que la demande de révision du 4 juillet 2023 est recevable et admise et partant, ledit arrêt annulé. En outre, il conclut à ce que la récusation de B. _____ soit prononcée et à ce que toutes les pièces provenant de la Division des affaires pénales et enquêtes (ci-après: DAPE) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) soient écartées. Il conclut également à ce que les procédures de rappel d'impôt et d'amende relatives à l'année 2008 soient annulées.

D.

Par arrêt de ce jour, la Cour de céans a rejeté le recours de A. _____ contre l'arrêt cantonal du 18 avril 2023 (cause 9C_368/2023).

Considérant en droit :

1.

1.1. La décision attaquée est finale (art. 90 LTF) et a été rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte (cf. aussi les art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 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]).

1.2. Le recours a été déposé en temps utile et dans les formes requises par le recourant qui, destinataire de l'arrêt attaqué, a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (**ATF 147 IV 73** consid. 4.1.2; **142 III 364** consid. 2.4; **141 I 36** consid. 1.3).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 142 II 355** consid. 6; **139 II 373** consid. 1.6).

3.

3.1. Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a considéré que la demande de révision formée par le recourant à l'encontre de l'arrêt cantonal du 18 avril 2023 était irrecevable.

3.2. La juridiction cantonale a considéré que dès le 4 avril 2023, le recourant avait été en possession de documents qui selon lui incriminaient l'enquêteur B. _____ de la DAPE (chargé de l'enquête spéciale au sens de l'art. 190 ss LIFD contre A. _____). Or à cette date, le recours contre le jugement du TAPI du 31 août 2022 était encore pendant devant elle, puisque la cause avait été gardée à juger le 14 mars 2023 et qu'aucun arrêt n'avait encore été rendu. En n'ayant pas produit devant la Cour de justice les pièces nouvelles dont il se prévalait dans les jours suivant le 4 avril 2023, le recourant avait manqué d'agir dans un délai raisonnable accordé par la jurisprudence fédérale pour le dépôt d'une réplique spontanée (cf. **ATF 142 III 48** consid. 4.1.1; **133 I 98** consid. 2.2). Partant, ces documents ne pouvaient pas être pris en considération dans le cadre d'une procédure de révision, puisqu'une telle procédure ne permettait pas de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans le cadre d'une procédure ordinaire. En outre, le recourant n'avait pas allégué avoir requis l'ouverture d'une procédure pénale en lien avec les documents produits à l'appui de sa demande de révision, à savoir des copies de courriels échangés entre l'enquêteur de la DAPE et une dénommée C. _____. Or la production de ces documents n'était pas de nature à remplacer l'établissement d'un crime ou d'un délai par une telle procédure pénale. Partant, il n'existait pas de motif de révision au sens de l'art. 80 let. a et b LPA/GE.

4.

4.1. Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une violation de l'art. 112 LTF, puisque la partie "en fait" de l'arrêt entrepris comporterait seulement un résumé de la procédure, sans aucun établissement des faits. 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, notamment les dispositions légales appliquées. En l'occurrence, l'arrêt entrepris expose, certes de manière concise, les faits pertinents (soit notamment

l'existence de documents qui incrimineraient selon le recourant l'enquêteur de la DAPE et ses allégations, selon lesquels il existerait des contacts privilégiés problématiques entre les enquêteurs de l'AFC et une prostituée). Il fait en outre état des déductions juridiques tirées de ces faits (soit que la production de ces documents était tardive et qu'en tout état de cause, ils ne remplaçaient pas l'établissement d'un crime ou d'un délit par une procédure pénale, de sorte qu'il n'existait pas de motif de révision au sens de l'art. 80 LPA/GE), et ce conformément aux exigences fixées à l'art. 112 al. 1 let. b LTF (cf. **ATF 141 IV 244** consid. 1.2.1; **135 II 145** consid. 8.2; arrêt 6B_179/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.1). A cet égard, la circonstance selon laquelle certains faits figurent dans la partie "en droit" de l'arrêt cantonal n'y change rien. Le grief doit être écarté.

4.2. Dans un second moyen, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, protégé par l'art. 29 al. 2 Cst. Il fait grief à la cour cantonale de n'avoir pas discuté "les faits sur la production des pièces le 25 avril 2023" et d'avoir "adopté une argumentation plaidée par personne (...) en construisant une analogie avec le délai de réplique spontanée (...) qui ne pouvait pas être envisagée". Selon le recourant, il aurait dû être interpellé "au vu du caractère inattendu de ce raisonnement par le juge".

4.2.1. Une autorité commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'elle n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir (**ATF 142 II 154** consid. 4.2; **135 I 6** consid. 2.1; **134 I 229** consid. 2.3). Elle viole en revanche le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (**ATF 143 III 65** consid. 5.2; **142 I 135** consid. 2.1; **138 I 232** consid. 5.1; **136 V 351** consid. 4.2). Pour satisfaire à l'obligation de motivation, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (**ATF 142 II 154** consid. 4.2 et les références). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (**ATF 141 V 557** consid. 3.2.1 et les références). Le droit d'être entendu ne porte en principe pas sur la décision projetée. L'autorité n'a donc pas à soumettre par avance aux parties, pour prise de position, le raisonnement qu'elle entend tenir (**ATF 145 I 167** consid. 4.1 et les références citées). Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité s'est appuyée sur des arguments juridiques inconnus, dont les parties ne pouvaient prévoir l'adoption (**ATF 148 II 73** consid. 7.3.1 et les références; arrêt 4A_417/2021 du 1er septembre 2022 consid. 4.2 et les références non publiés in **ATF 148 III 401**).

4.2.2. En l'occurrence, dans sa demande de révision du 4 juillet 2023, le recourant a fait valoir que la révision était justifiée pour deux motifs: d'une part, l'enquêteur de la DAPE se serait fait remettre des enregistrements illégaux, ce qui représenterait un délit au sens de l'art. 179ter CP. D'autre part, des "manoeuvres secrètes" avec C. _____, qu'il documentait à l'aide d'un échange de courriels entre ces deux personnes, devaient conduire à la récusation de l'enquêteur B. _____. Le recourant indiquait avoir fait part à la Cour de justice des "faits graves relatifs à [l']enquête fiscale" le 25 avril 2023. S'il est vrai que la cour cantonale n'a pas constaté formellement que le recourant avait produit une écriture le 25 avril 2023, déposée à cette date au guichet de la Cour de justice, soit après la date du prononcé de l'arrêt du 18 avril précédent dont la révision était demandée mais avant sa notification, elle s'est cependant prononcée en répondant aux arguments que le recourant a fait valoir à l'appui de sa demande de révision. Elle a en effet considéré que la production des documents litigieux était tardive et que ces pièces ne pouvaient pas suppléer l'établissement d'un crime ou d'un délit par une procédure pénale, de sorte qu'un motif de révision faisait défaut. Dès lors et contrairement à ce que soutient le recourant, la cour cantonale s'est bien déterminée sur le contenu matériel des documents qu'il souhaitait voir être pris en considération dans le cadre de la procédure cantonale au regard des règles sur la révision; le fait que les juges cantonaux en aient tiré une solution juridique différente n'emporte pas violation de l'art. 29 al. 2 Cst.

4.2.3. Par ailleurs, le grief du recourant relatif au "caractère inattendu" du raisonnement de la cour cantonale doit être écarté. En effet, la jurisprudence fédérale sur laquelle s'est fondée la Cour de justice pour se prononcer sur la recevabilité des pièces produites par le recourant a été publiée depuis longtemps au recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral (cf. **ATF 142 III 48** consid. 4.1.1; **133 I 98** consid. 2.2). Or l'avocat qui représente le recourant se doit de connaître les jurisprudences qui figurent dans ce recueil (cf. arrêt 4A_573/2021 du 17 mai 2022 consid. 4 et les références). De plus, dans le cadre d'une demande de révision, il est loin d'être inattendu de devoir examiner si une pièce aurait pu et dû être invoquée dans la procédure précédente, ce qui implique l'analyse des délais relatifs à la production des pièces durant celle-ci. Partant et contrairement à ce que prétend le recourant, le raisonnement des juges cantonaux ne revêtait aucunement un "caractère inattendu" qui aurait justifié une interpellation préalable des parties. Dans la mesure où la Cour de justice a considéré que les pièces produites ne remplaçaient pas la reconnaissance d'une infraction dans le cadre d'une procédure pénale et qu'elles ne sauraient être considérées comme concluantes (consid. 4.3.2 et 4.4 infra), il n'y a pas lieu d'examiner si la référence qu'ont faite les juges cantonaux à la jurisprudence citée était pertinente.

4.2.4. Pour le surplus, en citant simplement les art. 29 al. 1 Cst et 29a Cst., le recourant ne présente pas une motivation qui satisferait aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF. Il n'y a pas lieu de s'y attarder.

4.3. Le recourant se plaint également d'une violation arbitraire par la cour cantonale de l'art. 80 LPA/GE. Il fait valoir qu'il aurait produit à l'appui de sa demande de révision des pièces qui démontreraient que l'enquête de la DAPE, sur laquelle l'autorité intimée se serait largement fondée, serait potentiellement entachée de graves irrégularités. A cet égard, il avait allégué dans sa demande de révision cantonale que l'enquête de la DAPE aurait comprise des enregistrements illégaux au sens de l'art. 179ter CP. Or ces éléments auraient dû être pris en considération sur la base de la disposition de droit cantonal précitée. De plus, il n'avait pas été en mesure de produire ces pièces lors de la procédure ordinaire de sorte que la Cour de justice ne pouvait pas, sauf à violer l'art. 80 LPA/GE, déclarer sa demande de révision irrecevable.

4.3.1. Aux termes de l'art. 80 LPA/GE, dont le titre marginal est intitulé "révision, motifs", il y a notamment lieu à révision lorsque, dans une affaire réglée par une décision définitive, il apparaît qu'un crime ou un délit, établi par une procédure pénale ou d'une autre manière, a influencé la décision (let. a) ou que des faits ou des moyens de preuve nouveaux et importants existent, que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (let. b).

Selon la jurisprudence de l'instance précédente citée dans l'arrêt entrepris (cf. arrêt de la Cour de justice ATA/362/2018 du 17 avril 2018), l'art. 80 let. b LPA/GE vise uniquement les faits et moyens de preuve qui existaient au moment de la première procédure, mais n'avaient alors pas été soumis au juge (faits nouveaux «anciens»). Une preuve est considérée comme concluante lorsqu'il faut admettre qu'elle aurait conduit l'autorité administrative ou judiciaire à statuer autrement, si elle en avait eu connaissance, dans la procédure principale. Ce qui est décisif, c'est que le moyen de preuve ne serve pas à l'appréciation des faits seulement, mais à l'établissement de ces derniers. Lorsque aucune condition de l'art. 80 LPA/GE n'est remplie, la demande est déclarée irrecevable.

4.3.2. Il convient de faire le départ entre les deux motifs distincts de révision invoqués par le recourant, soit l'existence d'un motif de récusation à l'encontre de l'enquêteur d'une part, et le fait que la procédure serait entachée de graves irrégularités liées à des enregistrements illicites d'autre part.

4.3.2.1. S'agissant en premier lieu du motif de révision fondé sur la récusation de l'enquêteur de la DAPE, on rappellera que les enquêtes spéciales menées par l'AFC au sens de l'art. 190 LIFD sont conduites selon les dispositions de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif ([DPA; RS 313.0]; arrêt 1B_603/2020 du 10 mars 2021 consid. 2.1.2).

Par ailleurs, selon un principe général, 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 (**ATF 140 I 271** consid. 8.4.3 et les références; **138 I 1** consid. 2.2 et les références). En matière de procédure pénale au sens du CPP (cf. art. 58 al. 1 CPP), les réquisits temporels sont satisfaits en matière de demande de récusation lorsqu'elle est déposée dans les six à sept jours qui suivent la connaissance de la cause de la récusation (cf. arrêt 1B_536/2021 du 28 janvier 2022 consid. 3.1). Le Tribunal fédéral a également jugé en ce domaine qu'une demande de récusation - qui peut également être dirigée contre un inspecteur de police - déposée vingt jours après que l'intéressé a pris connaissance du motif de récusation était irrecevable pour cause de tardiveté (cf. arrêt 1B_497/2021 du 24 février 2022 consid. 3.2.1).

Le recourant indique avoir produit les pièces litigieuses qui fondent sa demande de récusation le 25 avril 2023, soit 21 jours après en avoir pris connaissance. Partant, il ne s'est pas prévalu immédiatement, ou à tout le moins dans des délais raisonnables qui ressortent de la jurisprudence exposée ci-avant et dont on peut s'inspirer en ce qui concerne une enquête soumise au droit pénal administratif, d'un motif de récusation dans le cadre de la procédure ordinaire alors pendante contre le jugement du TAPI du 31 août 2022. Dans ces circonstances, la Cour de justice n'a pas fait preuve d'arbitraire en considérant que le recourant avait présenté sa demande (de récusation contre l'enquêteur de la DAPE) tardivement en ne produisant pas les pièces "dans les jours suivants le 4 avril 2023". Elle était en droit de déclarer la demande de révision irrecevable au motif que le recourant aurait pu et dû faire valoir les éléments à l'appui de la demande de récusation dans le cadre de la procédure précédente.

4.4. Ensuite, s'agissant du second motif de révision, le recourant ne conteste pas le raisonnement de la cour cantonale, selon lequel aucune procédure pénale n'avait été initiée et que les pièces produites ne pouvaient pas suppléer l'établissement d'un crime ou d'un délit (au sens de l'art. 80 let. a LPA/GE) par le biais d'une telle procédure. Il n'y a rien à ajouter à l'argumentation des juges cantonaux.

En ce qui concerne finalement l'argumentation du recourant quant au caractère nouveau des pièces produites au sens de l'art. 80 let. b LPA/GE, elle n'est pas déterminante. Le recourant n'a pas exposé ni en instance cantonale ni devant la Cour de cassation en quoi les faits et pièces allégués auraient conduit la Cour de justice à statuer différemment. Il suffit à cet égard de constater (cf. art. 105 al. 2 LTF) que le rapport de la DAPE du 13 mai 2020, sur lequel la Cour de justice s'est notamment fondée pour confirmer le rappel d'impôt et l'amende pour soustraction fiscale (arrêt du 18 avril 2023, consid. 12.e par exemple), ne contient aucune référence à d'éventuels échanges avec C. _____ ni à des enregistrements que les enquêteurs auraient obtenus de celle-ci. Pour le surplus, on peut renvoyer, en ce qui concerne l'admissibilité de ce rapport dans le cadre de la procédure sur le fond, au considérant 9 de l'arrêt du Tribunal fédéral rendu ce jour dans la cause 9C_368/2023.

4.5. En définitive, c'est sans violer le droit fédéral et sans avoir procédé à une application arbitraire du droit cantonal que la Cour de justice a déclaré irrecevable la demande de révision du recourant, en l'absence

d'un motif au sens de l'art. 80 let. a et b LPA/GE.

5.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté.

6.

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

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section.

Lucerne, le 25 octobre 2023

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser