

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/135/2018-ICCIFD

ATA/222/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 février 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Vincent Solari, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision incidente du Tribunal administratif de première instance du 29 novembre 2019 (DITAI/561/2019)

EN FAIT

- 1) Par courrier du 23 mars 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé Monsieur A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), pour les périodes fiscales 2001 à 2007. Elle avait constaté qu'il louait un appartement et exerçait une activité lucrative à Genève.
- 2) Par courrier du 31 octobre 2012, l'AFC-GE a informé l'intéressé de ce que la procédure en rappel d'impôt serait étendue aux périodes fiscales 2008 à 2011, confirmé qu'elle considérait que son domicile fiscal était à Genève et décidé de l'assujettir de manière illimitée dans le canton.
- 3) Suite à une réclamation adressée par M. A_____ contre le courrier susmentionné, l'AFC-GE a, le 12 décembre 2017, rendu deux décisions, notifiées à M. A_____ et Madame A_____, son épouse, et maintenu celle du 31 octobre 2012.
- 4) a. Le 12 janvier 2018, les époux A_____ ont formé recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées et conclu à leur annulation.
b. Par jugement du 29 octobre 2018, le TAPI a rejeté ledit recours.
- 5) a. Le 30 novembre 2018, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à l'annulation des décisions de l'AFC-GE du 12 décembre 2017.
b. Par arrêt du 30 avril 2019, la chambre administrative a partiellement admis le recours des époux A_____.

Elle a constaté la péremption du droit de les taxer pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003. En outre, elle a annulé le jugement du TAPI et lui a renvoyé la cause pour instruction complémentaire, notamment relativement à l'assujettissement illimité des époux A_____ dans le canton de Genève, et nouvelle décision dans le sens des considérants.
- 6) Le 3 juillet 2019, la chambre administrative a reçu, de manière anonyme, un rapport de police concernant une procédure pénale P/1_____/2018 dont les époux A_____ faisaient l'objet.

- 7) Par courrier du 23 juillet 2019 la chambre administrative a transmis ledit rapport au TAPI, lequel l'a ensuite transmis aux parties le 25 septembre 2019.
- 8) Par courrier du 26 septembre 2019, les époux A_____ ont prié le TAPI d'écartier ledit rapport des moyens de preuve, dans la mesure où il ne concernait pas la présente cause, constituait une atteinte manifeste à leur droit de la personnalité et où son apport à la procédure était clairement irrégulier.
- 9) Par pli du 4 octobre 2019, le TAPI a indiqué aux intéressés qu'il considérait que le rapport de police devait faire partie du dossier.
- 10) a. Le même jour, le TAPI a adressé au Ministère public de Genève une demande de transmission de certaines pièces de la procédure pénale P/1_____/2018, en application de l'art. 101 al. 2 du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0).

b. Le 28 octobre 2019, le Ministère public a donné suite à cette demande et a adressé les pièces demandées au TAPI.
- 11) Lors de l'audience de comparution personnelle du 29 octobre 2019, le TAPI a informé les parties de la réception desdites pièces et de leur versement à la procédure, précisant que leur audition ne porterait pas sur ces pièces, une audition complémentaire étant envisagée à leur propos afin de respecter leur droit d'être entendu.
- 12) Par courrier du 7 novembre 2019, les époux A_____ ont demandé au TAPI de reconsidérer sa décision, considérant qu'une telle manière de procéder était contraire à l'art. 10A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).
- 13) Par décision du 29 novembre 2019 (DITAI/561/2019), le TAPI a admis comme moyen de preuve la copie du rapport de police du 11 avril 2019 rendu dans la procédure pénale P/1_____/2018 et dit que les documents transmis le 28 octobre 2019 dans le cadre de l'entraide entre autorités par le Ministère public, parmi lesquels figurait ledit rapport, faisaient également partie de la procédure.

Le droit d'être entendu des époux A_____ n'avait pas été violé dans la mesure où ils avaient pu se déterminer par deux courriers des 26 septembre 2019 et 7 novembre 2019. L'admissibilité dudit rapport de police devait s'examiner à la lumière de l'art. 22 al. 2 LPA et des principes jurisprudentiels découlant du droit à un procès équitable prévu par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Le rapport déposé de manière anonyme auprès de la chambre administrative constituait une preuve illicite et sa transmission anonyme semblait, *prima facie*, être constitutive d'une atteinte à la personnalité des intéressés. Toutefois, la production dudit rapport ne leur avait pas causé un préjudice irréparable, étant issu d'une procédure pénale les

concernant directement. De plus, après mise en balance de leur intérêt privé à ce que ce rapport ne soit pas versé à la procédure administrative et de l'intérêt public à procéder à une taxation complète sur la base de tous les éléments disponibles, il apparaissait que, vu les périodes fiscales considérées et le montant du rappel d'impôt conséquent qui en découlerait, si les faits litigieux reprochés aux intéressés devaient être avérés, ils seraient suffisamment graves pour retenir un intérêt prépondérant de la collectivité publique. Enfin, le rapport litigieux avait pu être obtenu licitement par le TAPI, par le biais de la demande officielle au Ministère public, et les pièces de la procédure pénale avaient été régulièrement transmises, de sorte qu'il s'agissait de preuves versées licitement à la procédure.

- 14) Par acte déposé le 12 décembre 2019, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative contre la décision incidente précitée, concluant à son annulation et à ce que soient rejetés comme moyens de preuve la copie du rapport de police du 11 avril 2019 et les documents transmis le 28 octobre 2019 par le Ministère public, et ainsi dire que ces documents devaient être écartés de la procédure, les frais devant être laissés à la charge de l'État.

La décision attaquée leur causait un préjudice irréparable. Selon la jurisprudence fédérale, le dommage allégué ne devait pas être à proprement parler « irréparable » mais il suffisait qu'il soit « d'un certain poids ». De plus, la décision qui autorisait l'utilisation de preuves ne causait en général pas de préjudice irréparable, à moins que « en vertu de la loi ou de circonstances spécifiques à l'affaire, le caractère illicite des moyens de preuve ne s'impose d'emblée ». En l'espèce, le TAPI avait admis le caractère illicite du moyen de preuve et il y avait donc lieu de retenir que l'admission du rapport de police dans la procédure administrative leur causait un préjudice irréparable. Tel était également le cas des pièces transmises par le Ministère public.

Au fond, le rapport de police transmis anonymement violait gravement la sphère privée des recourants qui « en raison des agissements malveillants d'un tiers anonyme » étaient forcés de se justifier dans la procédure fiscale sur des faits qui relevaient de la compétence des autorités pénales. Or, il y avait une absence de lien entre les deux procédures. L'intérêt privé des recourants excédait largement l'intérêt public, compte tenu de la grave atteinte à leur sphère privée et du manque de pertinence des preuves illicites dans la procédure administrative. L'ensemble des pièces pénales versées à ladite procédure étant illicite, elles devaient en être écartées « du moins jusqu'à ce que la procédure pénale ait fait l'objet d'un jugement entré en force ».

- 15) Dans sa réponse du 13 janvier 2020, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours et, subsidiairement, à son rejet.

La décision rendue par le TAPI était une décision incidente qui n'était susceptible d'un recours qu'aux conditions strictes de l'art. 57 let. c LPA. Or, en

l'espèce, les recourants n'avaient pas démontré que cette décision leur causait un préjudice irréparable. En effet, même dans l'hypothèse où elle serait confirmée par l'instance supérieure, ils conservaient la possibilité de recourir à la chambre administrative contre le jugement final du TAPI ; de plus, même si ce dernier devait se fonder en partie sur des éléments de preuve provenant de la procédure pénale, les époux A_____ auraient la possibilité de contester toutes les conclusions et d'apporter tous les moyens de preuve utiles dans le cadre d'un recours à la chambre administrative, laquelle disposait du même pouvoir d'examen et de décision que l'autorité inférieure.

Au surplus et au fond, c'était à juste titre que le TAPI avait rappelé que la disposition de l'art. 10A LPA avait une portée très limitée en droit fiscal, s'agissant de « domaines réglés exhaustivement par le droit fédéral ». De plus, il existait un intérêt public prépondérant évident à ce que les faits litigieux puissent être établis sur la base de tous les éléments disponibles, dans la mesure où l'importante soustraction d'impôt reprochée aux recourants serait constitutive, si elle était confirmée, d'une grave atteinte aux intérêts de la collectivité publique. Enfin, l'AFC-GE avait été informée de l'existence de la procédure pénale et avait la possibilité, soit d'en informer le TAPI, soit de demander elle-même au Ministère public l'accès au dossier pénal ; les pièces en question pouvaient donc en tout état être obtenues de façon licite par l'intimée ou le TAPI.

- 16) Dans leur réplique du 17 février 2020, les recourants ont persisté dans leurs conclusions. Ils n'avaient pas fondé leur argumentation sur le seul art. 10A LPA mais soutenaient que la question litigieuse portait sur l'exploitation dans la procédure fiscale de preuves obtenues en violation de leur sphère privée garantie par la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et l'art. 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101). Pour le reste, ils ont persisté dans leur argumentation. Enfin, si la chambre administrative ne devait pas faire droit à leurs conclusions, il conviendrait à tout le moins d'ordonner au TAPI « de procéder à un tri des pièces remises par le Ministère public et de se limiter aux seules pièces qui seraient pertinentes pour l'instruction de la présente cause, ce afin de limiter l'atteinte portée à la sphère privée des recourants ».
- 17) Sur, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) La chambre administrative est la juridiction de recours ordinaire contre les décisions incidentes des autorités administratives et le recours doit être interjeté devant elle dans les dix jours suivant leur notification (art. 132 al. 1 et 2 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 57 al. 1

let. c et 62 al. 1 let. b LPA ; ATA/9/2017 du 10 janvier 2017 ; ATA/923/2014 du 25 novembre 2014).

- 2) La décision querellée, qui admet comme moyens de preuve des documents issus d'une procédure pénale, est une décision de nature procédurale, prise en cours de procédure et qui n'y met pas fin. Elle doit être qualifiée de décision incidente au sens de l'art. 4 al. 2 LPA, ce qui n'est pas contesté par les parties. Interjeté contre une telle décision, dans le respect du délai de recours légal de dix jours et devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous cet angle.
- 3) Le litige porte sur l'admission par le TAPI comme moyens de preuve de la copie du rapport de police du 11 avril 2019 rendu dans une procédure pénale et de documents transmis le 28 octobre 2019 par le Ministère public.
- 4) Aux termes de l'art. 57 let. c LPA, les décisions incidentes sont susceptibles d'un recours, 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.
- 5) a. L'existence d'un préjudice irréparable présuppose un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit immédiatement annulée ou modifiée (ATF 127 II 132 consid. 2a ; 126 V 244 consid. 2c ; 125 II 613 consid. 2a ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2018, 2^{ème} éd. p. 432 n. 1265 ; Bernard CORBOZ, Le recours immédiat contre une décision incidente, SJ 1991 p. 628 ; ATA/9/2017 précité ; ATA/982/2015 du 22 septembre 2015 et jurisprudence citée). La chambre de céans a précisé à plusieurs reprises que l'art. 57 let. c LPA devait être interprété à la lumière des principes tirés de l'art. 93 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110) dont il reprend la teneur (ATA/982/2015 précité ; ATA/867/2015 du 25 août 2015).

Constitue un préjudice irréparable, au sens de l'art. 93 al. 1 let. a et b LTF, celui qui ne peut être ultérieurement réparé par une décision finale entièrement favorable au recourant (ATF 138 III 46 consid. 1.2 ; 134 III 188 consid. 2.1 et 2.2 ; 133 III 629 consid. 2.3.1). Un intérêt économique ou un intérêt tiré du principe de l'économie de la procédure peut constituer un tel préjudice. Tel serait le cas lorsque la décision incidente refuserait à une personne la possibilité d'intervenir comme partie à la procédure avec le risque de devoir recommencer entièrement la procédure avec une autre partie (ATF 131 I 57 consid. 1.2 ; 127 II 132 consid. 2a ; 126 V 244 consid. 2c ; 125 II 613 consid. 2a). En revanche, le simple fait d'avoir à subir une procédure et les inconvénients qui y sont liés, ne constituent toutefois pas en soi un préjudice irréparable (ATF 133 IV 139 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_149/2008 du 12 août 2008 consid. 2.1 ; ATA/9/2017 précité ; ATA/827/2015 du 11 août 2015). Un dommage de pur fait, tel que la prolongation de la procédure ou un accroissement

des frais de celle-ci, n'est notamment pas considéré comme un dommage irréparable de ce point de vue (ATF 133 III 629 consid. 2.3.1 ; 131 I 57 consid. 1).

b. Lorsqu'il n'est pas évident que le recourant soit exposé à un préjudice irréparable, il lui incombe d'expliquer dans son recours en quoi il serait exposé à un tel préjudice et de démontrer ainsi que les conditions de recevabilité de son recours sont réunies (ATF 136 IV 92 consid. 4 ; ATA/1622/2017 du 19 décembre 2017 ; ATA/1217/2015 du 10 novembre).

6) a. La LPA ne règle pas le sort des preuves obtenues illégalement. Pour la doctrine, la problématique doit être traitée en relation avec le principe du procès équitable inscrit à l'art. 29 al. 1 Cst. et 6 par. 1 CEDH. Selon certains auteurs, les preuves obtenues par des moyens illégaux ne peuvent être utilisées que si elles auraient pu être recueillies d'une façon légale ou si un intérêt public important le justifie (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 190 ; Pierre MOOR / Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., 2011, p. 297). D'autres précisent que les moyens de preuve obtenus sans respecter des prescriptions d'ordre doivent faire l'objet d'une pesée d'intérêts pour être exploités : il s'agit de mettre en balance, d'une part, l'intérêt public à la manifestation de la vérité et, d'autre part, l'intérêt de la personne concernée à ce que le moyen de preuve ne soit pas exploité (Christoph AUER, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, ad art. 12 PA). D'autres, enfin, plaident pour une application analogique des règles très détaillées contenues à l'art. 141 CPP, lesquelles seraient l'expression du procès équitable selon l'art. 29 al. 1 Cst. (voir les références doctrinales citées au consid. 3.1 de l'ATF 139 II 95). En procédure civile, le législateur n'a pas renvoyé au système prévu pour la procédure pénale, mais a opté pour une formulation laissant au juge un large pouvoir d'appréciation. À teneur de l'art. 152 al. 2 du code de procédure civile du 19 décembre 2008 (CPC - RS 272), le tribunal ne prend en considération les moyens de preuve obtenus de manière illicite que si l'intérêt à la manifestation de la vérité est prépondérant.

b. S'agissant du Tribunal fédéral, il déduit du droit à un procès équitable l'interdiction de principe d'utiliser des preuves acquises illicitement (ATF 139 II 7 résumé in SJ 2013 I 179 ; ATF 136 V 117 consid. 4.2.2). L'exclusion de tels moyens n'est toutefois pas absolue, le juge devant opérer une pesée des intérêts en présence (ATF 131 I 272 consid. 4). Ces règles sont également applicables aux procédures régies par la maxime d'office, telle la présente procédure (art. 19 LPA). L'utilisation de moyens de preuves acquis en violation de la sphère privée ne doit en outre être admise qu'avec une grande réserve (ATF 139 II 7 résumé in SJ 2013 I 179 ; ATF 120 V 435 consid. 3b).

7) En vertu de l'art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), relatif au pouvoir de décision de la chambre administrative, cette dernière prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau

déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

- 8) a. En l'espèce, les recourants allèguent un préjudice irréparable et contestent la décision du TAPI, en raison du fait que ce dernier a constaté le caractère illicite du moyen de preuve – soit le rapport de police litigieux – mais a néanmoins admis son apport à la présente procédure. Leur cas serait une exception au principe selon lequel une décision autorisant l'utilisation de preuve ne cause « en général » pas de préjudice irréparable, dans la mesure où, en raison de circonstances spécifiques à la présente affaire, le caractère illicite du moyen de preuve s'imposait d'emblée.

Leur argumentation sur ce point apparaît toutefois vague et peu concrète. Ils n'exposent en particulier pas en quoi ils seraient, à ce stade de la procédure, exposés à un dommage irréparable du seul fait que les documents incriminés provenant de la procédure pénale seraient versés à la procédure administrative. Ils ne démontrent pas non plus un intérêt à ce que la décision du TAPI soit immédiatement annulée ou modifiée. En effet, en application de l'art. 54 LPFisc notamment, les recourants ont et auront tout loisir de faire valoir leurs arguments dans le cadre de l'instruction de la procédure actuellement en cours devant le TAPI et conservent, le cas échéant, la possibilité de recourir contre le jugement que ce dernier rendra ultérieurement, après l'instruction complète du dossier, s'ils l'estiment mal fondé. On ne discerne pas non plus en quoi un éventuel intérêt économique des recourants serait atteint, l'instance judiciaire saisie par voie de recours ayant les mêmes compétences que l'autorité de taxation et pouvant ainsi décider en faveur ou en défaveur des recourants.

Dans ces circonstances, la chambre administrative considère qu'un tel préjudice n'existe pas, de sorte que les conditions de recevabilité ne sont pas remplies sous l'angle du dommage irréparable.

- 9) a. La seconde hypothèse de l'art. 57 let. c LPA suppose cumulativement que l'instance saisie puisse mettre fin une fois pour toutes à la procédure en jugeant la question tranchée dans la décision préjudicielle ou incidente et que la décision finale immédiate qui pourrait ainsi être rendue permette d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (ATF 133 III 629 consid. 2.4.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C_413/2018 du 26 septembre 2018 consid. 3). Pour qu'une procédure soit « longue et coûteuse », il faut que la procédure probatoire, par sa durée et son coût, s'écarte notablement des procès habituels (arrêt du Tribunal fédéral 4A_162/2015 du 9 septembre 2014 consid. 2 et les références citées). Tel peut être le cas lorsqu'il faut envisager une expertise complexe ou plusieurs expertises, l'audition de très nombreux témoins, ou encore l'envoi de commissions rogatoires dans des pays lointains (ATA/1018/2018 du 2 octobre 2018 consid. 10d et les références citées).

b. En l'espèce, il n'est à juste titre pas soutenu par les recourants qu'en statuant immédiatement sur l'objet incident, il pourrait être mis fin à la procédure ou qu'une procédure longue et coûteuse serait évitée, tant l'admission que le refus des pièces litigieuses à ce stade n'étant pas susceptible d'entraîner de tels effets. La seconde hypothèse de l'art. 57 LPA n'est par conséquent pas non plus réalisée.

Faute de remplir les réquisits de l'art. 57 let. c LPA, le recours sera déclaré irrecevable.

10. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera en revanche allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

déclare irrecevable le recours interjeté le 12 décembre 2019 par Madame et M. A_____ contre la décision incidente du Tribunal administratif de première instance du 29 novembre 2019 ;

met à la charge solidaire de Madame et M. A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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

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 Vincent Solari, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :