

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2885/2019-ICCIFD

ATA/225/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 février 2020

En section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Nicolas Merlino, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision sur requête de suspension du Tribunal administratif de première instance du 24 janvier 2020 (DITAI/46/2020)

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, ressortissant américain, exerce la profession de marchand d'art et de diamantaire. Installé à Genève en 1997, il y vit depuis 2002 au bénéfice d'une autorisation d'établissement. Il est assujéti aux impôts de manière illimitée en Suisse. Il allègue être salarié de la société A_____ SA, dont il possède l'intégralité du capital-actions, inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 25 avril 1997 et ayant pour but la transaction, le commerce de pierres précieuses, de joaillerie et de bijouterie, et d'objets d'art.
- 2) Par bordereaux des 11 avril 2006, 22 mai 2007 et 14 avril 2008, tous entrés en force, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé M. A_____ pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) respectivement à hauteur de CHF 128'450.25 pour l'ICC 2004 et de CHF 14'941.- pour l'IFD 2004 ; de CHF 115'206.20 pour l'ICC 2005 et de CHF 9'016.90 pour l'IFD 2005 ; et de CHF 110'467.05 pour l'ICC 2006 et CHF 7'054.55 pour l'IFD 2006.
- 3) Le 9 septembre 2014, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt pour les années 2004 à 2011, et en soustraction d'impôt pour l'année 2012.

Lors des contrôles effectués en juillet et août 2014 au siège de la société précitée, les enquêteurs avaient découvert plusieurs éléments financiers non déclarés par l'intéressé, notamment des comptes bancaires, une collection d'œuvres d'art, des prestations appréciables en argent et un immeuble à l'étranger.
- 4) Le 20 décembre 2016, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2004 à 2006. Le montant des suppléments d'impôt, des intérêts et des amendes totalisait CHF 10'875'541.45.
- 5) Le 23 janvier 2017, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux en concluant à leur annulation et à la poursuite de l'instruction du dossier.
- 6) Le 8 octobre 2018, l'AFC-GE a, considérant que le recouvrement des créances fiscales était menacé, adressé à M. A_____ deux demandes de sûretés pour l'ICC et l'IFD de 2004 à 2014, totalisant respectivement CHF 37'515'702.80 et CHF 3'028'724.-.
- 7) Le 22 octobre 2018, M. A_____ a sollicité de l'AFC-GE la reconsidération des décisions de demande de sûretés précitées en concluant à leur annulation et subsidiairement à la réduction du montant des sûretés à CHF 7'000'000.-. Le 24 octobre 2018, l'AFC-GE a rejeté la demande de reconsidération.

8) Par actes du 9 novembre 2018, M. A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les demandes de sûretés précitées, concluant notamment à leur annulation. Par jugement du 13 mai 2019, le TAPI a rejeté le recours.

9) Par acte déposé le 14 juin 2019, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des actes en lien avec la demande de sûretés.

Par arrêt du 20 décembre 2019 (ATA/1851/2019), la chambre administrative a partiellement admis le recours de M. A_____. Elle a confirmé l'existence d'une menace pour les droits du fisc, mais a réduit le montant des sûretés de CHF 40'544'699.25 à CHF 27'714'935.60.

10) Entre juin et juillet 2019, M. A_____ et l'AFC-GE ont mené des négociations et se sont mis d'accord sur une solution globale chiffrant les impôts, les rappels d'impôt, les amendes et les intérêts à un montant de CHF 13'762'000.-.

11) Par décision du 5 juillet 2019 concernant les années fiscales 2004 à 2006, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation de M. A_____ et a rectifié les bordereaux de rappels d'impôt 2004 à 2006. Les amendes 2006 ont été recalculées et celles de 2004 et 2005 annulées en raison de la prescription.

12) Le 7 août 2019, M. A_____ a déposé auprès de l'AFC-GE une demande de reconsidération concernant les périodes fiscales 2004 à 2014.

Les décisions concernées par sa demande formaient un tout interdépendant. Il se justifiait de les traiter ensemble. Sa demande concernait des décisions rendues dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, de soustraction et tentative de soustraction pour les périodes fiscales 2004 à 2014. Celles-ci n'étaient pas entrées en force. Leur modification pouvait intervenir d'office ou sur requête. L'argumentation figurant dans son recours envoyé le même jour au TAPI contre les bordereaux de rappel d'impôt 2004 à 2006, et ceux d'amende 2006 faisait partie intégrante de sa demande.

13) Le même jour, soit le 7 août 2019, M. A_____ a interjeté recours devant le TAPI contre la décision précitée du 5 juillet 2019, en concluant à son annulation et à la suspension de l'instance jusqu'à droit connu sur sa demande de reconsidération. Il a également conclu à sa comparution personnelle et à celle de témoins.

Compte tenu de sa demande de reconsidération, les décisions attaquées, non entrées en force, pouvaient être modifiées. L'issue de la procédure de reconsidération était de nature à influencer celle sur recours.

- 14) Le 23 décembre 2019, l'AFC-GE s'est opposée à la demande de suspension, une procédure de reconsidération ne pouvant pas intervenir si les taxations et amendes n'étaient pas encore entrées en force.
- 15) Le 7 janvier 2020, le TAPI a transmis à M. A_____ la réponse précitée et lui a octroyé un délai au 29 janvier 2020 pour répliquer.
- 16) Le 14 janvier 2020, M. A_____ a invité le TAPI à statuer sur sa demande de suspension. Il désirait répliquer « en temps voulu ».
- 17) Le 20 janvier 2020, le TAPI a informé l'intéressé de son intention de se prononcer sur sa demande de suspension et a annulé le délai de réplique octroyé.
- 18) Le 23 janvier 2020, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension de la procédure.

Elle avait exprimé sa position sur la suspension dans sa réponse du 23 décembre 2019. Son éventuelle décision sur la demande de reconsidération serait défavorable à M. A_____. Elle ne pourrait pas remplacer les décisions attaquées du 5 juillet 2019. L'intéressé n'avait aucun intérêt juridique et actuel à une décision de reconsidération dont la teneur serait identique à ses propres conclusions formulées dans le cadre de la réponse précitée.

- 19) Par décision du 24 janvier 2020, le TAPI a rejeté la demande de suspension de l'instruction du recours de M. A_____.

La solution du litige sur recours ne dépendait pas du sort de la procédure de reconsidération. En outre, M. A_____ pouvait soulever devant l'instance de recours les mêmes faits, arguments juridiques et moyens de preuve, celle-ci disposant des compétences équivalentes à celles de l'autorité de taxation dans ce domaine.

- 20) Par acte expédié le 6 février 2020, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre la décision précitée, en concluant préalablement à ce que la suspension de la cause n° A/2885/2019 pendant par-devant le TAPI soit ordonnée jusqu'à droit jugé par la chambre de céans. Il a aussi conclu principalement à son annulation et à ce que la suspension de la procédure devant le TAPI dans la cause n° A/2885/2019 soit ordonnée. Subsidiairement, il a conclu à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause au TAPI dans le sens des considérants.

La décision attaquée lui causait un préjudice irréparable dans la mesure où elle empêchait le traitement global de ses taxations de 2004 à 2014 et l'exposait à des risques de décisions contradictoires et à de multiples procédures de recours. Elle était en contradiction avec le principe de l'économie de procédure dans la mesure où elle ne permettait pas de clore son différend avec l'AFC-GE. Malgré

son recours déposé devant le TAPI, il n'avait pas renoncé à essayer de trouver un accord avec l'AFC-GE. Il avait déposé sa demande de reconsidération devant l'autorité de taxation et sa requête de conciliation devant le TAPI à des fins de dialogue. En outre, la décision attaquée lui causait un préjudice économique qui ne pouvait pas être réparé par une décision finale qui lui serait favorable, celle-ci devant porter uniquement sur les périodes fiscales 2004 à 2006.

Son droit à la réplique avait été violé. Les observations de l'AFC-GE du 23 janvier 2020 lui avaient été transmises après la notification de la décision attaquée.

- 21) Ensuite de quoi, 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; ATA/9/2017 du 10 janvier 2017 ; ATA/923/2014 du 25 novembre 2014).
- 2) Une décision refusant de suspendre une procédure administrative en application de l'art. 14 LPA 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. 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 ces angles.
- 3) Le litige porte sur le refus du TAPI de prononcer la suspension de la procédure de recours pendante devant son instance en attendant le sort d'une demande de reconsidération déposée par le recourant auprès de l'AFC-GE.
- 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.
 - a. L'existence d'un préjudice irréparable présuppose un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit immédiatement annulée ou modifiée (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 constitue 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. Dans son arrêt ATA/9/2017 précité, la chambre de céans a, dans ce cas d'espèce, nié que le refus de suspendre une procédure administrative puisse constituer un dommage irréparable au sens de l'art. 57 al. 1 let. c LPA.

c. 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).

d. La condition selon laquelle le recours est ouvert si son admission peut conduire immédiatement à une décision finale est guidée par des motifs d'économie de procédure (ATF 127 I 92 consid. 1b ; 117 II 349 consid. 2a ; 107 II 349 consid. 2). Tel est le cas lorsque la juridiction amenée à statuer peut mettre fin une fois pour toute à la procédure en jugeant différemment la question tranchée dans la décision incidente (ATF 132 III 785 consid. 4.1). La décision finale doit également permettre d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (ATF 118 II 91 consid. 1a ; 116 II 738 consid. 1b.aa).

- 5) Selon l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions.

L'art. 14 LPA est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie (ATA/1520/2017 du 21 novembre 2017 ; ATA/1103/2017 du 18 juillet 2017). La suspension de la procédure ne peut pas être ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais principalement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend (ATA/630/2008 du 16 décembre 2008). Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondée sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/1103/2017 précité ; ATA/26/2017 du 17 janvier 2017).

- 6) a. En l'espèce, le recourant allègue d'abord un préjudice irréparable en raison de la violation par le TAPI de son droit à la réplique.

Dans sa réponse du 23 décembre 2019 au recours du 7 août 2019, l'autorité intimée s'est prononcée sur la demande de suspension de la procédure devant le TAPI. Elle s'est en substance opposée à celle-ci indiquant qu'une procédure de reconsidération ne saurait intervenir alors que les taxations contestées n'étaient pas encore entrées en force et étaient contestées par la voie d'une procédure ordinaire de recours devant l'autorité judiciaire compétente qui pouvait, le cas échéant, rectifier celles-ci en faveur ou en défaveur du recourant. Cette écriture a été transmise au recourant le 7 janvier 2020, en lui octroyant un délai au 29 janvier 2020 pour répliquer. Le 14 janvier 2020, le recourant a invité le TAPI à statuer sur sa demande de suspension et le 20 janvier 2020, le TAPI l'a informé de son intention de se prononcer sur celle-ci et a annulé le délai de réplique octroyé. Le 23 janvier 2020, l'autorité intimée à qui le courrier précité du recourant du 14 janvier 2020 avait été adressé a réaffirmé son opposition à la suspension de la procédure en se référant à sa réponse du 23 décembre 2019.

Dans ces circonstances, la communication du courrier de l'autorité intimée du 23 janvier 2020 au recourant avant la prise de la décision contestée ne s'imposait pas. Le TAPI pouvait considérer que la position de l'AFC-GE au sujet de la demande de suspension de la procédure de recours était déjà connue du recourant depuis la notification de la réponse du 23 décembre 2019. Aucun élément pertinent inconnu du recourant n'a été articulé à ce sujet par l'autorité intimée dans son courrier précité. Le droit à la réplique du recourant n'a ainsi pas été violé, celui-ci ayant déjà, le 14 janvier 2020, pris position au sujet des observations de l'autorité intimée sur la suspension de la procédure en invitant le

TAPI à statuer sur sa demande et en annonçant désirer répliquer « en temps voulu ».

Au demeurant, le recourant n'est pas privé de la possibilité de faire valoir ses moyens relatifs à la violation de règles de procédure qu'il dénonce. Il pourra dans le cadre d'un éventuel recours à la chambre de céans contre le jugement du TAPI qui lui serait défavorable, se plaindre à nouveau de la violation de ses droits procéduraux et se prévaloir, en cas d'admission d'une telle violation, des conséquences procédurales que celle-ci entraîne.

Le grief du recourant sera sous cet angle écarté.

b. Le recourant allègue ensuite un préjudice irréparable en raison de la violation du principe de l'économie de procédure et de l'atteinte à ses intérêts économiques par la décision attaquée.

Le recourant a saisi l'AFC-GE d'une demande de reconsidération en soutenant que, les décisions du 5 juillet 2019 n'étant pas encore entrées en force, elles pouvaient être modifiées d'office ou sur requête par l'autorité de taxation. Il a en outre saisi le TAPI d'un recours contre ces mêmes décisions. En raison de l'effet dévolutif, la compétence de traiter la cause revient désormais au TAPI, ce que le recourant ne conteste pas. Il invoque néanmoins l'art. 67 al. 2 LPA, qui permet à l'autorité de taxation de revoir sa décision à tout moment. Cette autorité a cependant d'ores et déjà indiqué dans ses observations précitées que son éventuelle décision sur la demande de reconsidération serait défavorable au recourant et ne pourrait pas remplacer les décisions du 5 juillet 2019. Dans ces circonstances, on ne discerne pas en quoi le principe de l'économie de procédure aurait été violé par le TAPI au sens de la jurisprudence précitée, ni en quoi l'intérêt économique du recourant est 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 du recourant pour les années fiscales ici concernées. Ainsi, l'admission du recours ne mettrait pas fin au litige pour les années fiscales 2004 à 2006 et ne serait pas de nature à permettre au recourant d'éviter une procédure longue et coûteuse, puisque ce dernier aurait la possibilité d'interjeter un recours au TAPI contre une décision de reconsidération qui lui serait défavorable ou devant la chambre de céans contre une décision du TAPI qui lui serait également défavorable.

Quant au règlement global des taxations du recourant de 2004 à 2014, un accord ne peut être d'emblée exclu devant le TAPI, le recourant alléguant avoir déposé une requête de conciliation à des fins de dialogue, étant rappelé que, selon l'autorité intimée, celui-ci a fait preuve de mauvaise foi en recourant contre les décisions du 5 juillet 2019 et en demandant leur reconsidération alors qu'une solution globale chiffrant les impôts, les rappels d'impôt, les amendes et les

intérêts à un montant de CHF 13'762'000.- avait été trouvée entre les parties à l'issue des négociations menées entre juin et juillet 2019.

La seconde hypothèse visée par l'art. 57 let. c LPA n'étant ainsi pas réalisée, le grief du recourant sera également écarté sous cet angle.

c. Faute de remplir les réquisits de l'art. 57 let. c LPA, le recours sera déclaré irrecevable, ceci sans qu'il y ait besoin d'ouvrir une instruction vu le caractère manifeste de cette irrecevabilité (art. 72 LPA).

d. La chambre de céans ayant statué sur la demande de suspension de la procédure de recours, la requête de mesures provisionnelles devient sans objet.

- 7) Vu l'issue du recours, un émoulement de CHF 800.- sera mis à la charge du recourant (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 6 février 2020 par Monsieur A_____ contre la décision sur requête de suspension du Tribunal administratif de première instance du 24 janvier 2020 ;

met un émoulement de CHF 800.- à la charge de Monsieur A_____ ;

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 Nicolas Merlino, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :