

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2406/2023-ICC

ATA/15/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 janvier 2026

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 septembre 2025 (JTAPI/950/2025)**

EN FAIT

- A. a.** Par jugement du 19 août 2024, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a admis le recours interjeté par l'hoirie de feu B_____, soit pour elle A_____, unique héritier et exécuteur testamentaire, contre la décision sur réclamation du 19 juin 2023 de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE).

L'AFC-GE n'avait pas réussi à démontrer que la défunte était encore domiciliée à Genève lors de son décès. Les prémisses sur lesquelles elle s'était fondée apparaissaient erronées et les documents, comprenant des mentions purement formelles ou dénuées de valeur probante, n'étaient pas suffisants pour l'établir. L'hoirie avait fourni certains éléments permettant de retenir que le centre des intérêts personnels de la défunte était en Égypte et qu'elle s'était constituée un nouveau domicile fiscal dans ce pays (profil C_____ ; attestation de décès ; location d'un appartement sur place ; etc.). Sa succession ne s'était ainsi pas ouverte à Genève.

Le TAPI a alloué à la recourante une indemnité de procédure de CHF 2'000.-, mise à la charge de l'AFC-GE.

L'acte de recours était accompagné d'une soixantaine de pièces.

b. L'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision.

- B. a.** Le 25 septembre 2024, A_____, avocat UE/AELE actif devant les juridictions genevoises, a formé réclamation contre le jugement précité auprès du TAPI.

b. Le TAPI a prononcé la suspension de l'instruction de la réclamation jusqu'à droit jugé sur le recours formé par l'AFC-GE.

c. Par arrêt du 4 février 2025, entré en force, la chambre administrative a rejeté ce recours.

d. Par jugement du 8 septembre 2025, notifié le lendemain, le TAPI a rejeté la réclamation formée par A_____.

La conclusion tendant à ce que le TAPI examine la conformité au droit supérieur des art. 2 et 4 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03) était irrecevable. La première disposition concernait la fixation des émoluments, alors qu'aucun n'était dû par l'hoirie, et la seconde était abrogée depuis 1992.

Le TAPI n'était pas tenu d'allouer une indemnité correspondant aux honoraires effectifs, mais uniquement une participation à ces derniers. L'indemnité de CHF 2'000.- paraissait raisonnable au vu de l'activité déployée (recours de huit pages, dont trois et demie de développement ; un courrier pour un changement de

conseil ; réplique de 17 pages, dont cinq d'argumentation ; aucune audience), de l'absence de complexité particulière de l'état de fait, de la difficulté moyenne de la question juridique et de la pratique en la matière. La réunion d'éventuels nombreux justificatifs pour le besoin de la cause relevait du devoir de collaboration du recourant et non d'un critère à prendre en compte.

- C. a.** Par acte remis à la poste le 9 octobre 2025, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant, préalablement, au constat de la non-conformité au droit supérieur des art. 2 et 6 RFPA et 87 al. 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Principalement, il a requis l'annulation du jugement attaqué, l'allocation d'une indemnité de « CHF 50'595.64 – 46'105.75 relatifs aux honoraires de [ses conseils] » et l'octroi d'une indemnité de procédure d'au moins CHF 3'000.- pour la procédure de réclamation. Il a également pris des conclusions subsidiaires, plus subsidiaires et alternatives (*sic*).

Le TAPI avait violé son droit d'être entendu et commis un déni de justice en déclarant sa conclusion irrecevable. En vertu du code de procédure civile du 19 décembre 2008 (CPC - RS 272) (*sic*), il aurait dû l'interpeller à propos de sa coquille, consistant en l'indication de l'art. 4 RFPA au lieu de l'art. 6, d'autant qu'il avait compris, tout comme l'AFC-GE, quelle disposition était visée, la première étant abrogée. Le juge pouvait constater d'office l'inconstitutionnalité d'une disposition et, agissant en personne, il devait bénéficier d'un traitement favorable sous l'angle du formalisme.

Figuraient en annexes des notes d'honoraires pour l'activité déployée du 22 mars 2022 au 26 août 2024, par ses trois conseils consécutifs, d'un total d'une centaine d'heures, dont à tout le moins sept pour la rédaction de la réplique. Le temps consacré à certaines activités, notamment l'analyse de la décision litigieuse et la rédaction du recours, n'était pas indiqué. Étaient également jointes des factures d'un huissier et de fiduciaires pour des dépenses effectuées, en partie, avant le prononcé de la décision sur réclamation de l'AFC-GE.

- b.** Le 18 octobre 2025, A_____ a complété son recours, sans qu'un délai lui ait été accordé pour ce faire.

L'inconstitutionnalité des normes invoquées devait entraîner la nullité du jugement. L'absence d'examen de cette question par le TAPI lui avait causé un préjudice irréparable.

La notification de la décision par l'AFC-GE la veille des fêtes était contraire à la bonne foi et l'avait obligé à mandater un conseil différent de celui habituel, augmentant les coûts à sa charge. Il avait subi un traitement inéquitable au vu de l'écart entre les honoraires requis pour une défense efficace et l'indemnité octroyée.

L'ouverture de la voie de la réclamation, indépendamment d'un recours au fond, violait le principe de l'unité de la procédure, découlant notamment de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110) et du code de procédure

pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0) (*sic*), et n'était pas conforme au droit supérieur.

Le TAPI avait enfreint son obligation de motivation en ne se référant pas aux factures et notes d'honoraires produites. Il avait fait preuve d'arbitraire dans l'appréciation de la difficulté du dossier, lequel était complexe et avait nécessité de nombreuses heures de recherches, de contacts avec les autorités et de déplacements à l'étranger.

L'indemnité de CHF 2'000.-, équivalant à 3% des honoraires (CHF 60'985.64) – représentant eux-mêmes 81% de la somme réclamée par l'AFC-GE – ne respectait pas le principe de la proportionnalité et aurait dû correspondre au plafond de CHF 10'000.-.

c. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans les termes de son mémoire de première instance, selon lequel la réclamation ne pouvait qu'être rejetée au vu de la jurisprudence.

L'analyse du TAPI ne prêtait pas le flanc à la critique. Il était infondé de qualifier le recourant, avocat de profession, de « plaideur non assisté » pour solliciter un traitement plus favorable.

d. Dans sa réplique, le recourant a conclu nouvellement au constat de la non-conformité au droit fédéral de l'art. 87 al. 4 LPA.

L'AFC-GE ne contestait pas ses allégations relatives à la non-conformité des normes invoquées, de sorte qu'elles devaient être tenues pour établies selon le CPC (*sic*). Il ne devait pas être considéré comme un avocat de profession. Inscrit au barreau d'un État membre de l'Union européenne, il n'était pas censé connaître le droit suisse. L'interdiction de formalisme excessif ne faisait pas de distinction en fonction de la profession du plaideur non assisté.

e. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).

2. Le recourant se plaint d'une violation du principe de l'unité de la procédure.

2.1 Le Tribunal fédéral a implicitement admis la conformité au droit – pourvu qu'elle soit coordonnée avec les recours déposés devant lui – de la procédure de réclamation sur émolument et indemnité de l'art. 87 al. 4 LPA, sauf dans les cas où il existe une disposition de droit fédéral susceptible d'entrer en conflit avec la procédure de réclamation (ATF 144 I 208 consid. 5), ce qui n'est pas le cas en l'occurrence.

2.2 En l'espèce, l'arrêt rendu par la chambre de céans sur le fond est entré en force et ne peut plus faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral, étant relevé que le TAPI avait suspendu la procédure de réclamation jusqu'à droit jugé sur le recours sur le fond. La procédure de réclamation est ainsi conforme au droit.

Le grief sera dès lors écarté.

- 3.** Dans sa réplique, le recourant conclut subsidiairement au constat de la non-conformité au droit supérieur de l'art. 87 al. 4 LPA.

3.1 La juridiction peut autoriser une réplique et une duplique si ces écritures sont estimées nécessaires (art. 74 LPA).

3.2 La réplique ne peut contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés dans la réponse. Elle ne peut en principe pas être utilisée afin de présenter de nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C_130/2015 du 20 janvier 2016 consid. 2.2 = SJ 2016 I 358 ; ATA/1190/2022 du 29 novembre 2022 consid. 2b). Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/1221/2021 du 16 novembre 2021 consid. 3a ; ATA/434/2021 du 20 avril 2021 consid. 1b).

3.3 En l'espèce, ce n'est qu'au stade de la réplique que le recourant conclut, subsidiairement, pour la première fois, au constat de la non-conformité au droit supérieur de l'art. 87 al. 4 LPA. La recevabilité de ce nouveau chef de conclusions formulé au stade de la réplique est douteuse. Cela étant, même s'il fallait l'admettre, cela ne changerait pas l'issue du litige, comme cela sera exposé ci-après.

- 4.** Le recourant conclut au constat de la non-conformité au droit fédéral des art. 2 et 6 RFPA ainsi que 87 al. 3 LPA.

4.1 Selon un principe général de procédure, des conclusions constatatoires ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues (ATF 141 II 113 consid. 1.7 ; 135 I 119 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_621/2024 du 30 avril 2025 consid. 1.5).

4.2 En l'espèce, le recourant conclut préalablement au constat de la non-conformité des dispositions précitées. Il requiert cependant principalement l'annulation du jugement attaqué, ce qui constitue une conclusion formatrice. Ses conclusions constatatoires sont ainsi irrecevables.

- 5.** Le recourant a déposé une écriture spontanée le 18 octobre 2025 – après l'échéance du délai de recours et avant le stade de la réplique – par laquelle il a fait valoir de nouveaux griefs.

5.1 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/1301/2020 du 15 décembre 2020 consid. 2b).

Le recourant doit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse, afin que la juridiction administrative puisse déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre (art. 65 al. 2 LPA ; ATA/223/2023 du 7 mars 2023 consid. 1.2).

5.2 Sur demande motivée du recourant dont le recours répond aux exigences de l'art. 65 al. 1 à 3 LPA, la juridiction saisie peut l'autoriser à compléter l'acte de recours et lui impartir à cet effet un délai supplémentaire convenable (art. 65 al. 4 LPA).

5.3 En l'espèce, le recourant a déposé une écriture spontanée après l'échéance du délai de recours et fait valoir de nouveaux griefs, sans qu'un délai lui ait été accordé pour ce faire. Leur recevabilité est dès lors douteuse, dans la mesure où ils élargissent l'objet du litige. Cette question peut toutefois souffrir de rester indécise compte tenu des considérants qui suivent.

6. Le recourant reproche au TAPI d'avoir commis un déni de justice et fait valoir une violation de son droit d'être entendu sous l'angle de l'obligation de motivation.

6.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) implique notamment l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Il suffit cependant que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 II 154 consid. 4.2). L'autorité n'est pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties et peut se limiter aux questions décisives (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 142 II 154 consid. 4.2). 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 être implicite et résulter des différents considérants (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

6.2 La violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée (ATF 141 V 495 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_740/2017 du 25 juin 2018 consid. 3.2). Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité précédente, comme la chambre de céans *in casu* (art. 61 LPA ; ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_46/2020 du 5 mai 2020 consid. 6.2). La possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de la violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir eu le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/915/2024 du 6 août 2024 consid. 5.4).

6.3 En l'espèce, le TAPI a déclaré le chef de conclusions tendant à l'examen de la conformité au droit supérieur des art. 2 et 4 RFPA irrecevable et n'a pas procédé à l'examen de ladite conformité de l'art. 6 RFPA. Cela étant, l'acte de recours devant le TAPI ne faisait aucune référence à cette disposition et l'art. 4 RFPA figurait tant dans les conclusions que dans les développements de celui-ci. Il ne s'agit ainsi manifestement pas d'une coquille. En tout état, le recourant a eu l'occasion de faire valoir son grief dans le cadre de la procédure de recours. Ainsi, même à supposer l'existence d'une violation du droit d'être entendu par le TAPI du fait qu'il n'aurait pas traité un grief, celle-ci serait réparée dans la procédure de recours devant la chambre de céans.

Le TAPI a relevé l'activité déployée devant lui par le conseil du recourant et fait ainsi implicitement référence aux notes d'honoraires. Il a apprécié la complexité de l'état de fait, la difficulté de la question juridique et la pratique en matière d'indemnité de procédure. Une telle motivation est suffisante, ce d'autant plus que le TAPI a précisé n'être pas tenu d'allouer une indemnité correspondant aux honoraires effectifs, mais uniquement une participation à ces derniers. On comprend de la motivation du jugement querellé (cf. consid. 9) que le détail des notes d'honoraires n'était pas décisif pour fixer l'indemnité et que, conformément à la jurisprudence, celles-ci n'avaient pas à être mentionnées explicitement.

Par conséquent, les griefs seront écartés.

- 7.** Est litigieux le montant de l'indemnité allouée au recourant, qui se plaint d'un abus du pouvoir d'appréciation, d'une violation du principe de la proportionnalité et d'un traitement inéquitable.

7.1 Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou lorsqu'elle viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 143 III 140 consid. 4.1.3).

7.2 Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; 138 I 305 consid. 4.4).

7.3 La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 LPA ;

ATA/750/2025 du 8 juillet 2025 consid. 2.1). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité de CHF 200.- à CHF 10'000.- pour les frais indispensables causés par le recours, y compris les honoraires d'un mandataire (art. 87 al. 2 LPA ; art. 6 RFPA).

La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'indemnité allouée, qui ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/846/2025 du 5 août 2025 consid. 2.1 ; ATA/297/2025 du 25 mars 2025 consid. 2.3 ; cf. aussi art. 6 RFPA). Pour déterminer le montant de l'indemnité, il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échanges d'écritures et d'audiences. Il doit intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et de manière générale la complexité de l'affaire (ATA/846/2025 précité consid. 2.2 ; ATA/750/2025 du 28 juillet 2025 consid. 2.4 ; ATA/218/2025 du 4 mars 2025 consid. 2.4).

7.4 En l'espèce, le recourant conclut à l'allocation d'une indemnité de CHF 50'595.65, correspondant aux frais exposés pendant les procédures sur le fond de réclamation et de recours.

Le recours comportait huit pages, dont seulement trois et demie d'argumentation. La réplique comprenait 17 pages, dont environ cinq de développements juridiques. Une soixantaine de pièces étaient produites. La cause n'a pas nécessité d'instruction approfondie, puisqu'aucune audience n'a été tenue.

La question juridique, limitée à établir le domicile de la défunte au jour de son décès, revêtait une difficulté modérée. L'état de fait ne présentait pas de complexité particulière. Seuls quelques-uns des documents produits se sont avérés déterminants pour trancher la question précitée.

Dans ces circonstances, l'indemnité de CHF 2'000.- n'apparaît pas contraire aux principes régissant sa fixation. Elle apparaît, au demeurant, plutôt généreuse au vu de la pratique de la chambre administrative (ATA/594/2025 du 27 mai 2025 [CHF 1'000.-] ; ATA/539/2025 du 13 mai 2025 [CHF 1'500.-]). Il convient de rappeler que l'indemnité de procédure ne représente qu'une participation aux honoraires. De plus, en l'occurrence, le recourant fait valoir plus d'une centaine d'heures d'activité, qui n'ont pas été chiffrées précisément à défaut d'indication sur certaines notes d'honoraires, notamment du temps consacré au recours. Ce nombre comprend, en partie, une activité déployée avant celui-ci et doit être relativisé au vu des changements de conseil, qui ont inévitablement entraîné une hausse d'activité.

Le recourant fait encore valoir des débours (factures d'un huissier et de fiduciaires). Toutefois, il n'allègue ni n'établit que ces dépenses auraient été engagées dans le cadre de la procédure de première instance.

Le montant de CHF 2'000.- de l'indemnité doit par conséquent être confirmé.

Enfin, le recourant semble se prévaloir d'un agissement contraire à la bonne foi de l'AFC-GE. Ce grief constitue cependant un argument au fond qui ne se rapporte

pas à la présente procédure, limitée au frais de la procédure. Pour le surplus, la notification de la décision sur réclamation est intervenue bien avant le début de la période de suspension des délais, qui, de surcroît, n'est pas applicable en droit fiscal.

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 9 octobre 2025 par A_____ contre le jugement JTAPI/950/2025 du 8 septembre 2025 ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 A_____ et à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY,
Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

J. RAMADOO

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :