

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/249/2016-PROC

ATA/1156/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 août 2017

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COUR DE JUSTICE - CHAMBRE ADMINISTRATIVE

EN FAIT

- 1) Par arrêt du 8 décembre 2015 (ATA/1307/2015), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours formé par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) contre le jugement du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) du 14 juin 2013 (JTAPI/687/2013) annulant les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende relatifs à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 2001 à 2003 notifiés à Monsieur A_____ le 15 juillet 2010, confirmés sur réclamation le 19 novembre 2010, et allouant à ce dernier une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à la charge du département des finances.

Aucun émolument n'était perçu. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- était allouée à M. A_____, à la charge de l'État de Genève.

- 2) Le 25 janvier 2016, M. A_____ a saisi la chambre administrative d'une réclamation sur indemnité de procédure, concluant à la condamnation de l'état de Genève à lui verser la somme de CHF 120'000.-, au minimum de CHF 45'900.-, TVA en sus, à ce titre afin d'assurer une pleine et entière prise en charge des frais liés à sa défense.

Si l'art. 87 al.2 LPA ne contenait aucune règle précise en matière de fixation de l'indemnité de procédure, hormis un plafond de CHF 10'000.- établi par le règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les art. 8 à 13 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 (FITAF - RS 173.320.2), applicable par renvoi des art. 144 al. 4 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 64 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021), prévoyait quant à eux des critères précis applicables en l'espèce. Ainsi, les honoraires d'avocat devaient être calculés sur la base d'un tarif horaire d'au moins CHF 200.- et de CHF 400.- au plus. Vu le taux horaire usuel des avocats genevois, ce chiffre devait encore être porté à CHF 450.-, puis triplé conformément à l'art. 12 des us et coutumes du barreau genevois, compte tenu des enjeux de la cause et de la complexité du dossier. À cet égard, il rappelait qu'un montant d'impôt de plus de CHF 4'000'000.- lui avait été réclamé. En comparaison avec la pratique des justices civile et pénale, l'indemnité accordée était dérisoire alors qu'il avait risqué d'être placé définitivement dans une situation d'insolvabilité. Pour le surplus, il se réservait la possibilité d'agir ultérieurement en responsabilité contre l'État de Genève.

À l'appui de sa réclamation, M. A_____ a notamment joint le relevé horaire détaillé de l'activité de son conseil, totalisant trente-quatre heures réparties de la manière suivante :

- quatre heures pour la « procédure de contrôle et de réclamation » entre le 11 septembre 2009 et le 2 août 2009 ;
- neuf heures quinze pour la « procédure devant le TAPI » entre le 23 novembre 2010 et le 15 novembre 2011,
- dix-huit heures pour la « procédure devant la Cour » entre le 3 avril 2012 et le 11 décembre 2015,
- deux heures quarante-cinq pour la « procédure d'opposition à indemnité de procédure ».

3) Le 24 mars 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet de la réclamation, dans la mesure de sa recevabilité.

M. A_____ reprochait à tort à la chambre administrative de ne s'être référée qu'au droit cantonal, sans se fonder sur la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - 172.021), voire les procédures civile et pénale. Tant la doctrine que la jurisprudence citées s'accordaient sur l'inapplicabilité du FITAF, édicté par le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) sur la base de l'art. 16 al. 1 let. a de la loi sur Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005 (LTAF - RS 173.32), dans le cas d'espèce, s'agissant d'une procédure de type administrative menée devant une juridiction administrative cantonale. En outre, l'indemnité allouée n'avait pas à correspondre à une participation effective et substantielle aux honoraires d'avocat du contribuable. Il était ainsi exclu qu'elle constitue une source d'enrichissement, voire un moyen pour le recourant d'obtenir un éventuel dédommagement. Finalement, les procédures civile, pénale et administrative étaient indépendantes les unes des autres, chacune ayant ses propres particularités. Même les montants adjugés par le Tribunal fédéral n'avaient pas à correspondre à l'entier de ce qu'un avocat pouvait demander à son client à titre d'honoraires (art. 15 al. 1 let. a et 68 al. 2 LTF). In casu, la nature de l'indemnité réclamée demeurait équivoque, sans lien avec les honoraires réellement facturés. Elle prenait davantage la forme d'une réparation demandée à l'État de Genève. L'activité déployée par le conseil de M. A_____ totalisait trente heures pour la procédure devant le TAPI et la chambre administrative. Ce chiffre était néanmoins augmenté, majoré, puis multiplié par trois, sur la base de règles inapplicables au cas d'espèce, pour atteindre des sommes sans commune mesure avec les difficultés et l'ampleur de la procédure. Le conseil du recourant tentait certainement par ce biais, d'inclure les honoraires en lien avec la procédure en rappel d'impôt proprement dite. Celui-ci ne pouvait faire valoir que les honoraires concernant exclusivement la procédure devant la

chambre administrative, pas même ceux relatifs à la procédure par-devant le TAPI. L'indemnité de CHF 2'000.- octroyée par ce dernier à M. A_____ n'avait d'ailleurs pas été contestée par celui-ci. Ainsi, la fixation de l'indemnité de procédure, qui ne constituait qu'une participation aux honoraires de l'avocat, n'avait pas à être motivée et relevait de l'appréciation du juge. Les dépens ne pouvaient dépasser les honoraires effectivement dus ni constituer une source d'enrichissement pour son bénéficiaire. Enfin, d'éventuels abus étaient prohibés et devaient être sanctionnés. Les règles sur les dépens étaient des normes spéciales de responsabilité qui primaient les dispositions générales régissant la responsabilité de l'État.

- 4) Aucune des parties n'ayant formulé de requête complémentaire et/ou exercé son droit à la réplique dans le délai imparti au 8 avril 2016, la cause a été gardée à juger le 14 avril 2016, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

- 1) Adressée en temps utile devant la juridiction compétente, la réclamation est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 87 al. 4 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Dans sa réclamation, M. A_____ considère que les dépens accordés par la chambre de céans dans son arrêt du 8 décembre 2015 (ATA/1307/2015) auraient dû être fixés sur la base de la législation relative à la procédure administrative fédérale ; puis, augmentés et triplés selon les prescriptions des us et coutumes du barreau genevois ; ce, afin de lui octroyer une indemnisation totale de ses honoraires d'avocat, comparable à ce qu'une juridiction civile ou pénale lui aurait attribué et compte tenu du préjudice qu'il aurait subi, imputable à l'État, en raison de la procédure fiscale dont il a fait l'objet.
- 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/510/2016 du 14 juin 2016 consid. 2 ; ATA/581/2009 du 10 novembre 2009 et les références citées).

L'art. 6 RFPA, intitulé « indemnité », prévoit que la juridiction peut allouer à une partie, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de CHF 200.- à CHF 10'000.-.

- 4) a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la juridiction de céans, les décisions des tribunaux en matière de dépens n'ont pas à être motivées, l'autorité

restant néanmoins liée par le principe général de l'interdiction de l'arbitraire (ATF 114 Ia 332 consid. 2b p. 334 ; 111 Ia 1 ; 111 V 48 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_245/2011 du 7 juillet 2011 consid. 2.2 ; 5D_106/2010 du 28 février 2011 consid. 4.1 ; 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 6.1 ; 5A_502/2008 du 4 mars 2009 consid. 4.1 ; ATA/544/2010 du 4 août 2010 consid. 3 ; ATA/430/2010 du 22 juin 2010 et les références citées). Cela étant dit, lorsque l'objet du litige porte uniquement sur la question des dépens, il appartient au juge de motiver, même succinctement, sa décision en application de la jurisprudence relative à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et au droit d'être entendu (arrêt du Tribunal fédéral 2D_35/2016 du 21 avril 2017 consid. 3.1).

b. La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation également quant à la quotité de l'indemnité allouée et, de jurisprudence constante, celle-ci ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/510/2016 précité ; ATA/430/2010 précité ; ATA/681/2009 du 22 décembre 2009 ; ATA/554/2009 du 3 novembre 2009 ; ATA/236/2009 du 12 mai 2009), ce qui résulte aussi, implicitement, de l'art. 6 RFPA dès lors que ce dernier plafonne l'indemnité à CHF 10'000.-. Enfin, la garantie de la propriété (art. 26 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2010 du 24 août 2010).

c. 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. Quant au montant retenu, il doit intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et de manière générale la complexité de l'affaire (ATA/392/2014 du 27 mai 2014 consid. 3e ; ATA/544/2010 du 4 août 2010). La fixation des dépens implique une appréciation consciencieuse des critères qui découlent de l'esprit et du but de la réglementation légale (arrêt du Tribunal fédéral 2D_35/2016 précité consid. 6.2 et les réf. citées).

- 5) L'organisation du contentieux fiscal est complexe car elle doit tenir compte des règles particulières de répartition des compétences fiscales entre la Confédération et les cantons. Certains impôts fédéraux sont perçus par la Confédération (impôt anticipé, droit de timbre, taxe sur la valeur ajoutée), tandis que d'autres le sont par les cantons (impôt fédéral direct). En outre, les cantons perçoivent, parallèlement à la Confédération, des impôts directs, ainsi que, de façon exclusive, d'autres impôts, tels que les impôts sur les successions et les donations (Xavier OBERSON, in Philippe BÉGUIN/François BELLANGER/Denis BERDOZ/Marc BUGNON/Hans-Peter HOCHREUTENER/Xavier OBERSON/Per PROD'HOM/Yves ROBERT/Kaloyan STOYANOV/ Henri TORRIONE, Les procédures en droit fiscal, 3^{ème} éd., 2015, p. 745).

Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a posé le principe d'un parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs, fondé sur les art. 145 LIFD et 50 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Selon cette jurisprudence, l'art. 145 LIFD, en relation avec l'art. 50 LHID, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un canton a instauré une double instance de recours en matière d'impôts directs cantonaux, il doit également prévoir ce système pour l'impôt fédéral direct. En outre, lorsque le canton a instauré une seule instance de recours, la même autorité doit être compétente en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt direct cantonal; s'il a opté pour une double instance de recours, la seconde instance doit nécessairement être commune (Xavier OBERSON, op. cit., p. 749 et les réf. citées).

L'art. 145 al. 2 LIFD renvoie en outre aux art. 140 à 144 LIFD, lesquels s'appliquent par analogie devant les autorités cantonales de recours, y compris la chambre de céans. S'agissant des frais en général, l'art. 144 LIFD prévoit notamment que pour l'allocation des dépens, l'art. 64 al. 1 à 3 PA s'applique par analogie (al. 4) et que le montant des frais de la procédure devant la commission cantonale de recours est fixé par la législation cantonale (al. 5). Les dispositions cantonales de procédure s'appliquent donc à titre subsidiaire, comme le prévoit le renvoi de l'art. 144 al. 5 LIFD et l'absence de renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD à l'art. 65 al. 5 PA (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2017, p. 1781 n. 6 ad art. 144 LIFD). Le montant de l'indemnité est ainsi régi par le droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_846/2013 du 28 avril 2014 consid. 3.4 et 2C_802/2013 du 28 avril 2014 consid. 3.1, in RF 69 2014, 731).

- 6) a. La loi fédérale sur la libre circulation des avocats du 23 juin 2000 (LLCA - RS 935.61), en particulier ses art. 12 et 13, fixe les principes applicables à l'exercice de la profession d'avocat en Suisse.

Ces règles professionnelles sont des normes destinées à régler, dans l'intérêt public, la profession d'avocat, afin d'assurer son exercice correct et de préserver la confiance du public à leur égard (ATF 135 III 145 consid. 6.1); elles se distinguent des règles déontologiques ou us et coutumes qui émanent des associations professionnelles. Ces dernières règles déontologiques conservent néanmoins une portée juridique limitée, dans la mesure où elles peuvent servir à interpréter et à préciser les règles professionnelles et où elles expriment une conception largement répandue au plan national (ATF 136 III 296 précité consid. 2.1). Il en va de même du droit cantonal (ATF 131 I 223 précité consid. 3.4; ATF 130 II 270 consid. 3.1).

b. Selon l'art. 12 des us et coutumes du barreau genevois, les honoraires doivent être proportionnés au temps consacré, à l'importance, à la difficulté de l'affaire, au résultat obtenu et à la situation du client (al. 1). Parce qu'il intéresse

l'avocat au seul résultat du litige, le pacte « *de quota litis* » est prohibé. L'avocat peut cependant convenir, dans un pacte « *de palmario* », que des honoraires de diligence seront augmentés d'une prime de résultat (al. 2). Lorsqu'il conclut une convention d'honoraires, l'avocat a le devoir de renseigner convenablement son client (al. 3). Si le client est susceptible de bénéficier de l'assistance juridique, l'avocat est tenu de l'en informer (al. 4). Tout partage d'honoraires avec un tiers est interdit (al. 5). Il est recommandable de demander des provisions ou d'émettre des factures intermédiaires régulières. En cas de défaut de paiement, l'avocat peut cesser d'occuper à condition de ne pas le faire en temps inopportun (al. 6).

- 7) a. À titre liminaire, il sied de relever que le relevé horaire d'activité du conseil de M. A_____, joint à la réclamation de celui-ci, mentionne, outre le temps consacré à la « procédure devant la Cour », celui imparté à « la procédure de contrôle et de réclamation » auprès de l'AFC-GE, ainsi qu'à la « procédure devant le TAPI ». Or, le texte même de l'art. 87 al. 2 LPA précise que l'indemnité de procédure concerne les frais occasionnés par le recours, de sorte qu'elle ne s'étend en principe qu'à l'instance en cours (ATA/751/2012 du 30 octobre 2012 consid. 4). Ceci est d'autant plus valable en l'espèce que le TAPI n'a pas perçu d'émolument, ayant ordonné la restitution de l'avance de frais à M. A_____, et qu'il a alloué à ce dernier une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à la charge du département des finances. Dans son mémoire de réponse du 19 août 2012 adressé à la chambre administrative, il avait d'ailleurs conclu à la confirmation du jugement précité, à la condamnation de l'AFC-GE en tous les frais de la procédure et à l'allocation d'une équitable indemnité de procédure.

En outre, M. A_____ n'a pas fait recours contre l'arrêt du 8 décembre 2015 (ATA/1307/2015), qui n'annulait pas formellement le jugement du TAPI du 14 juin 2013 (JTAPI/687/2013), mais a seulement déposé la réclamation dont est objet, portant uniquement sur l'indemnité de CHF 2'000.- accordée par la chambre de céans.

Ainsi, seule l'activité déployée par le conseil de M. A_____ dans le cadre du recours par-devant la chambre de céans relatif à la procédure administrative A/4501/2010, peut faire l'objet d'une indemnisation à ce stade.

- b. En ce qui concerne la procédure par-devant la seconde instance cantonale, le mandataire de l'intéressé a déposé un mémoire de réponse de seize pages, ainsi que deux courriers, l'un d'une page et l'autre de deux pages en fin d'instruction. Une audience de comparution personnelle des parties lors de laquelle M. A_____ était assisté de son conseil a également eu lieu le 17 février 2014. L'arrêt du 8 décembre 2015 (ATA/1307/2015) comprend vingt pages en totalité. Le litige portait sur le droit pour l'AFC-GE d'opérer des reprises sur la fortune et sur le revenu de M. A_____ pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003, ainsi que sur les amendes prononcées à l'issue d'une procédure ouverte en rappel d'impôt et en soustraction fiscale. Le total des montants réclamés au titre de suppléments

d'impôt, intérêts de retard et amendes, s'élevait à près de CHF 9'000'000.-. Il ressort du relevé horaire d'activité produit par M. A_____ dans la présente procédure que cette activité a représenté dix-huit heures de travail de la part de son conseil.

Contrairement aux allégations du recourant et conformément aux principes et à la jurisprudence susrappelés, il convient d'appliquer les dispositions de droit cantonal au cas d'espèce, et non pas celles issues de la procédure administrative fédérale.

Il en résulte que, s'agissant de la quotité de l'indemnité, le pouvoir d'appréciation des juridictions administratives, y compris la chambre de céans, s'exerce dans la fourchette de CHF 200.- à CHF 10'000.- prévue par le RFPA. Cette considération renvoie au principe même que l'indemnité de procédure de la LPA ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat. Il ne saurait dès lors y avoir place pour une application des us et coutumes du barreau genevois, ni, par conséquent, être donné suite à la demande d'indemnisation pleine et entière formulée par M. A_____. Les montants réclamés à ce titre apparaissent d'ailleurs pour le moins excessifs, sans compter le fait que l'octroi d'une indemnité de procédure ne saurait compenser un éventuel dommage, prétendu à tort in casu.

Cela étant dit, il convient néanmoins d'admettre que l'affaire en question dénotait une certaine complexité factuelle et juridique, pouvant justifier une charge de travail plus importante que dans l'examen d'autres cas davantage accessibles.

Compte tenu de ces circonstances et du caractère de participation susmentionné de l'indemnité de procédure, le montant de celle allouée dans l'arrêt attaqué doit être porté à CHF 3'000.-.

- 8) Par ailleurs, le « time-sheet » versé par M. A_____ en l'occurrence, indique que son conseil a consacré deux heures quarante-cinq minutes au traitement de cette procédure. Dans la mesure où sa conclusion en modification de son indemnité comprend cette activité, celle-ci sera prise en considération ci-après, quand bien même elle ne fait pas l'objet d'une demande formelle séparée en ce sens.
- 9) Conformément à la pratique constante de la juridiction de céans, aucun émolument ne sera perçu dans la présente cause (ATA/7/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/608/2012 du 11 septembre 2012). Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée à M. A_____ à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable la réclamation sur indemnité du 25 janvier 2016 de Monsieur A_____ contre l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice du 8 décembre 2015 (ATA/1307/2015) ;

au fond :

l'admet ;

annule partiellement le dispositif de l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice du 8 décembre 2015 dans la cause A/1307/2015 en tant qu'il alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève;

dit que, dans la procédure A/1307/2015, une indemnité de procédure de CHF 3'000.- est allouée à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

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, 1004 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 de Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance, pour information.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :