

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4228/2019-PROC

ATA/758/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 août 2020

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Romain Jordan, avocat

contre

COUR DE JUSTICE - CHAMBRE ADMINISTRATIVE

EN FAIT

- 1) Par jugement du 3 mai 2016, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a rejeté le recours formé par Monsieur A_____ contre les décisions de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) relatives aux procédures de rappel d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2001 à 2007, et aux amendes pour soustraction desdits impôts pour la même période. Le TAPI a mis un émolument de CHF 1'000.- à la charge de M. A_____, à qui il n'a pas alloué d'indemnité de procédure.
- 2) Le 2 août 2017 (ATA/1155/2017), la chambre de céans a admis partiellement le recours formé par le contribuable contre le jugement précité, constatant la prescription du droit de procéder à la taxation et du droit de sanctionner la soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'exercice fiscal 2001. Un émolument de CHF 1'000.- a été mis à la charge de M. A_____, et aucune indemnité de procédure n'a été allouée.
- 3) Par arrêt 2C_814/2017 du 17 septembre 2018, le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours du contribuable. Les rappels d'impôt et les amendes pour soustraction d'impôt pour la période fiscale 2002 étaient annulés, car prescrits. Il en allait de même pour les amendes relatives à l'année 2003. L'arrêt cantonal a été confirmé pour le surplus.

M. A_____ obtenant gain de cause seulement partiellement, le Tribunal fédéral a mis les frais judiciaires de CHF 4'500.- à concurrence de CHF 1'500.- (soit 1/3) à la charge de l'État de Genève et de CHF 3'000.- à la charge de M. A_____. Il a attribué à ce dernier des dépens réduits à la même proportion (soit CHF 1'500.-), à la charge de l'État de Genève, et a renvoyé la cause à la chambre de céans pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure cantonale.
- 4) Le juge délégué a fixé aux parties un délai, qualifié de non prolongeable, au 4 décembre 2018 pour se déterminer sur la suite à donner à l'arrêt du Tribunal fédéral, soit sur les frais et dépens de la procédure cantonale.
- 5) Par courrier posté le 4 décembre 2018, M. A_____ a sollicité une prolongation du délai pour se déterminer au 7 janvier 2019.
- 6) Le 5 décembre 2018, le juge délégué a refusé de prolonger le délai imparti ainsi que de tenir une audience de plaidoiries.
- 7) Par arrêt du 11 décembre 2018 (ATA/1343/2018), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a mis un émolument de

CHF 1'300.- à la charge de M. A_____, et a alloué à ce dernier une indemnité de procédure de CHF 700.-. à la charge de l'État de Genève.

La demande de prolongation de délai présentée par M. A_____ devait être refusée. En effet, le terme fixé était expressément décrit comme non prolongeable. Bien que court, il était suffisant, la répartition des frais et indemnités dans la procédure cantonale n'appelant pas de longs développements, et ne nécessitant aucune recherche particulière.

Le Tribunal fédéral avait retenu que M. A_____ n'avait que partiellement obtenu gain de cause, répartissant les frais de justice à raison de deux tiers pour M. A_____ et d'un tiers pour l'administration. Rien ne justifiait de s'écarter de cette appréciation. Il convenait ainsi de réduire l'émolument de CHF 1'000.-, qui avait été fixé pour la procédure devant la chambre de céans. Ce montant serait donc réduit d'environ 1/3 et ainsi ramené à CHF 650.-. Il en allait de même pour l'émolument de première instance, qui était fixé également à CHF 650.-, ce qui ramenait l'émolument total pour la procédure cantonale à CHF 1'300.-.

S'agissant de l'indemnité de procédure, si la cause présentait une certaine complexité, les arguments plaidés étaient peu pertinents, dès lors qu'il convenait de constater, avec le Tribunal fédéral, que M. A_____ n'obtenait finalement que partiellement gain de cause, et uniquement en raison de l'écoulement du temps. Au vu de ces éléments, l'indemnité de procédure était fixée, pour les deux instances cantonales, à CHF 700.-.

Conformément à la pratique de la chambre administrative, il n'était pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité de procédure pour la procédure de fixation des frais consécutive à l'arrêt du Tribunal fédéral.

- 8) Par acte posté le 27 décembre 2018, M. A_____ a formé réclamation auprès de la chambre administrative contre l'arrêt précité, concluant à ce que l'émolument soit ramené à CHF 500.- pour la procédure cantonale, l'indemnité de procédure pour la procédure cantonale devant être fixée à CHF 3'000.-, et une indemnité de procédure de CHF 500.- allouée pour la procédure consécutive à l'arrêt du Tribunal fédéral.

Le raisonnement consistant à se calquer sur la répartition décidée par le Tribunal fédéral était faux. En effet, la chambre administrative avait déjà partiellement donné gain de cause à M. A_____ dans son arrêt du 2 août 2017 et mis à sa charge un émolument de CHF 1'000.-, si bien que la répartition décidée par le Tribunal fédéral, devant lequel l'objet du litige s'était forcément réduit, ne pouvait être mutatis mutandis reportée. En outre, la chambre administrative reprenait tel quel l'émolument de CHF 1'000.- arrêté par le premier juge, alors qu'il avait été doublement censuré par la suite.

L'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 700.- était inexplicable et du reste inexplicé. Des audiences avaient été tenues, et de nombreux échanges d'écritures nécessaires. Quant au prétendu manque de pertinence des écritures, M. A_____ avait dû saisir le Tribunal fédéral pour voir certains de ses droits reconnus ; qu'il ait pu obtenir gain de cause en raison de l'écoulement du temps n'y changeait rien, sauf à vouloir le punir pour ce motif par le biais d'un refus d'indemnité.

Enfin, aucun argument ne permettait de justifier de n'allouer aucune indemnité pour la procédure consécutive à l'arrêt du Tribunal fédéral, qui était due uniquement à la violation du droit fédéral par la chambre administrative.

- 9) Par arrêt du 8 octobre 2019 (ATA/1479/2019), la chambre administrative a rejeté la réclamation et a mis à la charge de M. A_____ un émolument de CHF 500.-.

Si l'on tenait compte de l'ensemble de la procédure cantonale, et même en prenant en compte la prescription relative à l'année 2002, qui était intervenue pendant la procédure par-devant le Tribunal fédéral, le litige fiscal portait sur huit exercices et la taxation avait été confirmée pour six d'entre eux, les montants en jeu ne variant pas significativement sauf pour l'exercice 2008 où le rappel et l'amende étaient plus bas.

Cela aurait donc dû conduire, selon le principe voulant que les frais soient supportés par la partie qui succombe dans la mesure où elle succombe, à une répartition de l'émolument voisine de trois quarts à la charge de M. A_____ et un quart à la charge de l'État de Genève. Au lieu de cela, la chambre administrative avait retenu une répartition de deux tiers – un tiers, ainsi que l'avait fait le Tribunal fédéral. Cette répartition était favorable à M. A_____. De plus, compte tenu du travail induit par la cause pour la chambre administrative – une audience d'enquêtes avait été tenue, et l'arrêt comptait vingt-neuf pages dont presque vingt de développements en droit –, le montant de l'émolument n'apparaissait pas disproportionné. Il s'inscrivait, au demeurant, dans le quart le plus bas de la fourchette réglementaire.

S'agissant du montant de l'indemnité, même en retenant une répartition deux tiers – un tiers favorable à M. A_____, cela signifiait qu'en cas de gain de cause intégral, ce dernier se serait vu allouer une indemnité de CHF 3'600.- pour les deux instances, ce qui au vu de la pratique constante de la chambre administrative constituait un montant tout à fait usuel voire légèrement plus élevé que la moyenne, tandis que le montant demandé dans la réclamation aurait abouti à une indemnité de procédure de CHF 9'000.- en cas de plein gain de l'affaire, qui aurait été inhabituellement élevée. Le gain partiel de la cause était dû uniquement à l'intervention au cours des deux dernières instances de la prescription ; il convenait de prendre en compte, notamment pour la première instance cantonale,

que le jugement du TAPI était intégralement fondé au moment de son prononcé, la prescription ne pouvant être prise en compte par avance. Ceci diminuait donc encore la proportion dans laquelle M. A_____ avait eu gain de cause. La mention de cette circonstance dans la motivation n'équivalait en rien à une sanction ; du reste, si la chambre administrative avait souhaité agir de façon punitive à l'égard de M. A_____, elle aurait prononcé une amende au sens de l'art. 88 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) relatif à l'emploi abusif des procédures, ce qui n'avait pas été le cas.

Enfin, comme cela avait été annoncé dans l'ATA/1185/2018 du 6 novembre 2018, la pratique de la chambre administrative consistant à ne pas percevoir d'émolument en cas de réclamation sur émolument ou indemnité devait être revue, notamment pour éviter que de telles réclamations ne soient formées avec légèreté, comme c'était le cas en l'espèce.

- 10) Par acte du 14 novembre 2019, M. A_____ a élevé réclamation contre l'ATA/1479/2019, concluant préalablement à la récusation des juges ayant rendu l'arrêt précité et principalement à ce qu'aucun émolument ne soit mis à sa charge. La cause a été enregistrée sous numéro A/4228/2019.

Contrairement à sa pratique jusqu'alors constante, la chambre administrative avait mis un émolument à sa charge. Cette décision violait la LPA, puisqu'elle avait manifestement été prononcée pour le punir d'avoir formé une réclamation. Prévoir des frais pour la procédure de réclamation n'était pas conforme à la volonté du législateur et confinait à l'absurde, une réclamation en boucle pouvant intervenir à l'infini. Compte tenu des références à la « légèreté » de la réclamation et du contexte soudain et troublant ayant vu changer la pratique constante de la chambre administrative, les juges ayant rendu l'arrêt litigieux devaient se récuser. La chambre administrative avait du reste rendu divers arrêts sur réclamation en 2019 sans changer sa pratique.

Le changement de pratique en cause violait l'égalité de traitement car il ne reposait pas sur des motifs sérieux et objectifs. On devinait que la volonté motivant la démarche de la chambre administrative était de réduire sa charge de travail, voire de punir les réclamations estimées abusives, soit rien qui autorisât à revenir sur une pratique séculaire (sic) comme celle en cause. L'arrêt de 2018 avait émis la possibilité que la pratique change, sans en expliciter les motifs, et ne mentionnait aucunement qu'un tel changement puisse intervenir pour éviter que des réclamations soient formées avec légèreté ; « sauf à laisser entendre que ce changement serait appelé à s'appliquer à certains plus qu'à d'autres, ce que [l'on ne pouvait] imaginer un seul instant, un tel raisonnement pouvant alors relever de l'art. 312 [du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0)] » punissant l'abus d'autorité. La chambre administrative avait procédé de façon abrupte à un changement de pratique, sans qu'il ait pu en être informé au préalable.

- 11) La demande de récusation a été traitée par la délégation des juges de la Cour de justice en matière de récusation (ci-après : la délégation), sous le numéro de cause A/4233/2019.
- 12) Le 21 novembre 2019, le juge délégué a suspendu la cause A/4227/2019 jusqu'à droit jugé dans la cause A/4233/2019.
- 13) Par décision du 10 février 2020, la délégation a rejeté la demande de récusation.

Le fait que les cinq juges visés par la demande n'aient pas statué en faveur de M. A_____ et qu'ils aient appliqué une nouvelle pratique, annoncée antérieurement, n'avait pas à être considéré comme un indice de partialité. De surcroît, l'arrêt de la chambre administrative ayant été adopté à cinq juges, il ne pouvait être supposé d'emblée qu'il l'eût été à l'unanimité, l'opinion de chaque juge ne pouvant être connue en vertu du secret des délibérations. En outre, la composition à cinq juges était celle exigée par la loi pour un changement de jurisprudence. Le fait que les juges aient déposé une détermination commune ne faisait pas non plus naître une apparence de prévention.

- 14) Cette décision n'a pas été contestée.
- 15) Le 19 février 2020, le juge délégué a prononcé la reprise de la procédure.
- 16) Le 17 mars 2020, l'AFC-GE s'en est rapportée à justice sur le sort à donner à la réclamation.

Elle notait qu'au fond, elle avait eu gain de cause devant les instances cantonales, M. A_____ ne voyant son recours au Tribunal fédéral admis partiellement qu'en raison de la prescription du rappel d'impôt pour les années 2001 et 2002.

- 17) Le 20 mai 2020, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 12 juin 2020 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 18) Aucune des parties ne s'est manifestée.

EN DROIT

- 1) Adressée en temps utile devant la juridiction compétente, la réclamation est recevable de ces points de vue (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 87 al. 4 LPA).

- 2) Dans l'ATF 144 I 208, 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, comme en matière d'assurances sociales (ATF 144 I 208 consid. 5).
- 3) Se pose néanmoins la question de savoir si une réclamation au sens de l'art. 87 al. 4 LPA peut être formée à l'encontre d'un arrêt sur réclamation, et non d'un jugement ou d'un arrêt statuant sur le fond d'un litige.

Le texte de la disposition ne pose pas expressément une telle limite, et les travaux préparatoires ne permettent guère de l'interpréter. En effet, la procédure de réclamation ne figurait pas dans le projet de loi initial, et il n'y a donc pas d'exposé des motifs la concernant (MGC 1984 14/I 1506-1507 et 1630-1632). La procédure de réclamation a été introduite en commission parlementaire, le rapport la décrivant en ces termes : « la commission a introduit une procédure de réclamation permettant aux parties de contester le montant des frais de procédure, émoluments et indemnités, dans les trente jours dès la notification de la décision. Cette procédure de réclamation qui se déroule auprès de la même autorité qui a statué, selon les règles prévues aux articles 50 et suivants de la loi, est analogue à la procédure d'opposition qui existe en procédure civile » (MGC 1985 36/III 4391).

Du point de vue téléologique en revanche, le but de la réclamation consiste à pouvoir porter devant l'autorité qui a statué des questions secondaires par le biais d'une procédure simplifiée, plutôt que de devoir user de la voie du recours ordinaire. Il ne se conçoit pas de pouvoir répéter cette étape en cas de mise à charge d'un émolument ou pour tout autre motif, et l'art. 87 al. 1 LPA, doit être interprété en ce sens.

La présente réclamation sur réclamation sera dès lors déclarée irrecevable quand bien même il pourrait être entré en matière à son sujet, elle devrait être rejetée pour les motifs qui suivent.

- 4) a. La chambre de céans 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).

Selon l'art. 1 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêt au sens de l'art. 2 et les débours au sens de l'art. 3. En règle générale,

l'émolument d'arrêté n'excède pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, l'émolument peut dépasser cette somme, sans excéder CHF 15'000.- (art. 2 al. 1 RFPA).

b. Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (René RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 2^{ème} éd., 2014, n. 951).

La chambre administrative dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'émolument qu'elle met à charge de la partie qui succombe. Cela résulte notamment de l'art. 2 al. 1 RFPA dès lors que ce dernier se contente de plafonner – en principe – l'émolument d'arrêté à CHF 10'000.- (ATA/1185/2018 du 6 novembre 2018 consid. 2b ; ATA/378/2015 du 21 avril 2015 consid. 2).

c. Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/182/2018 du 27 février 2018 consid. 2). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu. Il est cependant notoire que, en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2 ; 133 V 402 consid. 3.1).

5) Le réclamant estime que le changement de pratique n'avait pas été dûment annoncé.

a. La notion de pratique administrative désigne en effet la répétition constante et régulière dans l'application d'une norme par les autorités administratives. De cette répétition peuvent apparaître, comme en ce qui concerne la jurisprudence, des règles sur la manière d'interpréter la loi ou de faire usage d'une liberté d'appréciation. Elle vise notamment à résoudre de manière uniforme des questions de fait, d'opportunité ou d'efficacité. Cette pratique ne peut être source de droit et ne lie donc pas le juge, mais peut néanmoins avoir indirectement un effet juridique par le biais du principe de l'égalité de traitement (ATA/596/2015 du 9 juin 2015 consid 7d et les références citées).

b. Un changement de pratique administrative doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs, c'est-à-dire rétablir une pratique conforme au droit, mieux tenir compte des divers intérêts en présence ou d'une connaissance plus approfondie des intentions du législateur, d'un changement de circonstances extérieures, de l'évolution des conceptions juridiques ou des mœurs. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. À défaut, elle doit être maintenue (ATF 135 I 79 consid. 3 ; 132 III 770 consid. 4 ; 127 I 49 consid. 3c ; 127 II 289 consid. 3a ; ATA/596/2015 précité).

c. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_18/2015 du 22 mai 2015 consid. 3). Il protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). La protection de la bonne foi ne s'applique pas si l'intéressé connaissait l'inexactitude de l'indication ou aurait pu la connaître en consultant simplement les dispositions légales pertinentes (ATF 135 III 489 consid. 4.4 ; 134 I 199 consid. 1.3.1).

En matière de changement de pratique, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que la modification d'une jurisprudence relative aux conditions de recevabilité d'un recours ne doit pas intervenir sans avertissement, si elle provoque la péremption d'un droit (ATF 140 IV 74 consid. 4.2).

- 6) En l'espèce, le changement de pratique a été annoncé dans l'ATA/1185/2018 au consid. 8 ainsi que dans l'ATA/897/2019 du 14 mai 2019 au consid. 8 et dans l'ATA/1478/2019 au consid. 6. Ces arrêts indiquent expressément que la pratique de la chambre administrative consistant à ne pas prélever d'émolument lorsqu'elle statue sur réclamation pourrait être amenée à changer, et que cela dépendrait des circonstances particulières du cas. La chambre de céans a par la suite plusieurs fois mentionné, lorsqu'elle ne prélevait pas d'émolument, qu'elle agissait ainsi selon sa pratique courante – et non plus selon sa pratique constante. Le changement de pratique ne consiste en outre ici pas à prélever systématiquement un émolument, mais seulement dans certains cas, comme cela est par exemple prévu en matière d'assurances sociales à l'art. 89H al. 1 LPA.

Quoi qu'il en soit, le changement de pratique litigieux porte sur le prélèvement de frais de justice ; s'il impose au réclamant une obligation nouvelle, il ne provoque en rien la péremption d'un droit et n'a en particulier pas conduit à une déclaration d'irrecevabilité de sa réclamation.

Le grief devait ainsi être écarté.

- 7) S'agissant de la pertinence du changement de pratique – laquelle est en l'occurrence longue mais ne peut par définition être séculaire, le Tribunal administratif ayant précédé la chambre de céans n'ayant été créé qu'en 1971 –, force est de constater que l'art. 87 al. 1 LPA ne fait pas de différence entre les types de procédure, et que la gratuité instaurée par la pratique de la chambre de

céans ne repose que sur la volonté de ne pas alourdir la procédure, notamment pour le justiciable qui cherche simplement à faire constater une erreur dans le prononcé ou la répartition des frais et indemnités de procédure (ATA/633/2020 du 30 juin 2020 ; ATA/450/2020 du 7 mai 2020 ; ATA/1594/2019 du 29 octobre 2019 ; ATA/932/2019 du 21 mai 2019 ; ATA/824/2016 du 4 octobre 2016). Ledit changement fait suite à une recrudescence du nombre de réclamations sur émoluments et indemnités, et est ainsi dicté par un changement de circonstances extérieures.

Plus spécifiquement, la décision attaquée met un émolument à la charge du réclamant en raison de la légèreté de sa réclamation, dès lors qu'il contestait l'usage de la répartition choisie par le Tribunal fédéral alors même qu'elle lui était favorable, et qu'il mettait en cause sans motifs particuliers le montant de l'indemnité retenue. La décision de prévoir un émolument était donc en l'espèce pleinement justifiée.

Le grief devait par conséquent être également écarté.

- 8) Dans la mesure où la présente réclamation met en cause le premier émolument issu du changement de pratique dénoncé, il n'y a pas lieu de prélever un émolument pour la présente procédure (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée vu notamment l'issue du litige (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

déclare irrecevable la réclamation formée par Monsieur A_____ le 14 novembre 2019 contre l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice du 8 octobre 2019 ;

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

communiqué le présent arrêt à Me Romain Jordan, avocat du réclamant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, Mme Krauskopf, MM. Verniory, et Mascotto, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :