

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

JUGEMENT

DU TRIBUNAL CORRECTIONNEL

Chambre 7

21 décembre 2018

MINISTÈRE PUBLIC

ENTITES A_____, domiciliés _____, partie plaignante, assistée de Me Conseil de
ENTITES A_____

contre

X_____, né le _____ 1956, domicilié Chemin de Z_____ 42, _____, prévenu,
assisté de Me Conseil de X_____

Y_____, né le _____ 1956, domicilié Chemin de Z_____ 40, _____, prévenu,
assisté de Me Conseil de Y_____

Siégeant : Mme Alexandra BANNA, présidente, Mme Isabelle CUENDET et Mme Sabina MASCOTTO, juges, Mme Chloé MAGNENAT, greffière-juriste délibérante, M. Alain BANDOLLIER, greffier

P/13897/2015

CONCLUSIONS FINALES DES PARTIES :

Le **Ministère public** conclut à la condamnation de :

- X_____, sans circonstance atténuante, de faux dans les titres commis dans l'exercice des fonctions publiques (art. 317 CP), de gestion déloyale des intérêts publics (art. 314 CP) et au prononcé d'une peine privative de liberté de 4 ans;
- Y_____, sans circonstance atténuante, de faux dans les titres (art. 251 CP), d'escroquerie par métier (art. 146 al. 1 et 2 CP), d'instigation ou de complicité de gestion déloyale des intérêts publics (art. 24 et 214 CP) et au prononcé d'une peine privative de liberté de 5 ans.

Il demande que les prévenus soient condamnés, conjointement et solidairement, au frais de la procédure, qu'il soit fait bon accueil aux conclusions civiles et se réfère à l'annexe de son acte d'accusation s'agissant du prononcé d'une créance compensatrice à l'encontre de Y_____ et de son allocation au lésé. Il se réfère également à l'annexe de son acte d'accusation s'agissant des confiscations, précisant que la prévoyance professionnelle de Y_____ doit être confisquée, tout comme les avoirs séquestrés au nom du tiers-saisi, EPOUSE Y_____.

ENTITES A_____, partie plaignante, concluent à la culpabilité de X_____ des chefs de gestion déloyale des intérêts publics (art. 314 CP), d'escroquerie par métier (art. 146 al. 1 et 2 CP), subsidiairement de complicité d'escroquerie par métier et de faux dans les titres (art. 251 CP), et de Y_____ d'escroquerie par métier (art. 146 al. 1 et 2 CP), de faux dans les titres (art. 251 CP), d'instigation voire de complicité de gestion déloyale des intérêts publics.

Ils persistent dans leurs conclusions civiles du 30 novembre 2018, complétées lors de l'audience de jugement et concluent :

- à la condamnation, conjointe et solidaire, de X_____ et de Y_____ à leur verser la somme de CHF 28'037'230.28, avec intérêts à 5% l'an dès le 1^{er} avril 2011, à titre de réparation du dommage matériel,
- à la condamnation, conjointe et solidaire, de X_____ et Y_____ à leur verser la somme de CHF 525'409.-, à laquelle s'ajoute le temps de l'audience de jugement (au tarif horaire de CHF 550.- pour Me Conseil de ENTITES A_____ et CHF 450.- pour sa collaboratrice) à titre de frais de défense,
- à ce qu'il soit constaté que les factures de Y_____ des 4, 6 et 7 juillet 2015 sont indues.

Ils demandent également :

- la restitution aux ENTITES A_____ de tous les avoirs séquestrés,
- la restitution aux ENTITES A_____ du solde des comptes bancaires de CABINET Y_____ SA (anciennement CABINET Y_____ SA),

- que les autorités compétentes soient invitées, en tant que de besoin, à procéder à la réalisation des valeurs patrimoniales confisquées non liquides.

Subsidiairement, ils demandent :

- la confiscation de tous les avoirs séquestrés,
- la confiscation des comptes bancaires de CABINET Y_____ SA (anciennement CABINET Y_____ SA),
- que les autorités compétentes soient invitées, en tant que de besoin, à procéder à la réalisation des valeurs patrimoniales confisquées non liquides,
- le prononcé d'une créance compensatrice d'un montant équivalent à la différence entre les montants confisqués et leurs prétentions civiles,
- l'allocation des valeurs patrimoniales confisquées ou du produit de leur réalisation,
- à l'allocation aux ENTITES A_____ des créances compensatrices prononcées en faveur de l'Etat,
- à ce qu'il leur soit donné acte de qu'ils cèdent à l'Etat la part correspondante de leur créance.

Plus subsidiairement, ils demandent :

- la confiscation de tous les avoirs séquestrés,
- la confiscation des comptes bancaires de CABINET Y_____ SA (anciennement CABINET Y_____ SA),
- le prononcé d'une créance compensatrice d'un montant équivalent à leurs prétentions civiles,
- l'allocation des créances compensatrices prononcées en faveur de l'Etat,
- à ce qu'il leur soit donné acte de qu'ils cèdent à l'Etat la part correspondante de leur créance.

Par ailleurs, ils concluent à ce que les frais de la procédure soient mis à la charge de X_____ et de Y_____.

EPOUSE Y_____, tiers saisi, conclut à la levée des séquestres prononcés sur son compte bancaire n° 1_____ ouvert auprès de BANQUE 1_____, n° 2_____ ouvert auprès de BANQUE 1_____ et sur le compte bancaire n° 3_____, dont elle est titulaire conjointement avec Y_____ auprès de BANQUE 2_____.

Y_____, prévenu, conclut à son acquittement et persiste dans les prétentions en indemnisation déposées le 7 décembre 2018 et complétées le 13 décembre 2018, soit la condamnation de l'Etat de Genève à lui verser les sommes de CHF 727'032.43 correspondant à ses frais de défense, de CHF 1'111'648.- à titre de réparation du

dommage économique subi, la moitié de cette somme devant être versée à HÔPICLOWNS GENEVE, et de CHF 10'000.- à titre de tort moral. Il conclut également au déboutement de la partie plaignante de ses conclusions civiles et à ce que les frais de la procédure soient laissés à la charge de l'Etat. Enfin il demande la levée de tous les séquestres prononcés et mentionnés dans l'annexe de l'acte d'accusation.

X_____, prévenu, conclut à son acquittement et persiste dans les prétentions en indemnisation déposées le 13 décembre 2018, soit la condamnation de l'Etat de Genève à lui verser la somme de CHF 519'624.50 correspondant à ses frais de défense, la somme de CHF 1'182'000.- à titre de réparation du dommage économique subi et de CHF 15'000.- à titre de tort moral, les frais de la procédure devant être mis à la charge de l'Etat de Genève. Enfin, il conclut au déboutement de la partie plaignante de ses conclusions civiles.

* * *

EN FAIT

- A. a.a.** Par acte d'accusation du 13 avril 2018, il est reproché à X_____, en sa qualité de chef du service des comptabilités des ENTITES A_____ (ci-après : ENTITES A_____), d'avoir pour les années 2008 à 2014, intentionnellement falsifié la comptabilité des ENTITES A_____, en particulier le compte "Frais & Honoraires de recouvrement", en ayant personnellement décidé, donné l'ordre de passer les écritures puis validé les écritures, pour réduire faussement les frais effectifs de recouvrement de CHF 57'931'717.40 dans la comptabilité en y comptabilisant, à tort et en violation des principes comptables applicables aux ENTITES A_____, des recettes qui n'avaient pas à figurer dans ce compte pour un total de CHF 35'172'841.65, dans le but de diminuer comptablement le montant effectif des dépenses de recouvrement pour respecter artificiellement le budget et masquer l'explosion des frais de recouvrement, impactant aussi bien le compte "Frais & Honoraires de recouvrement", que la comptabilité générale, les comptes des ENTITES A_____ et leurs résultats financiers, se procurant de la sorte un avantage illicite, à savoir le respect de ses objectifs de recouvrement, sans tenir compte des contraintes budgétaires,

faits qualifiés de faux dans les titres, au sens de l'art. 251 CP (ch. B.I.1), requalifiés juridiquement en faux dans les titres commis dans l'exercice d'une fonction publique, au sens de l'art. 317 CP, à l'ouverture des débats de l'audience de jugement.

a.b. Il est également reproché à X_____ d'avoir, de 2007 à 2015, en qualité de fonctionnaire et alors qu'il avait, en tant que chef du service des comptabilités, l'obligation de gérer les deniers publics avec parcimonie, intentionnellement lésé le patrimoine des ENTITES A_____, en ayant personnellement négocié avec Y_____, avocat à Genève, les conditions d'un mandat de recouvrement pour le compte des ENTITES A_____, en particulier différents "forfaits" appliqués à la facturation, en ayant validé toutes les factures de Y_____ dans lesquelles ces "forfaits" se retrouvaient

faussement sous couvert d'heures d'avocat, alors qu'il était le seul à pouvoir faire un contrôle du contenu des factures au vu de l'opacité et de la complexité de la facturation mise en place, acceptant que les ENTITES A_____ versent à Y_____ :

- CHF 42.- par sommation, montant qui couvrait uniquement la phase de sommation, ce qui a causé un dommage aux ENTITES A_____ de CHF 18'244'504.-;
- des montants disproportionnés sous forme de prétendus forfaits pour des activités au tarif d'avocat, alors qu'il s'agissait de pures prestations administratives, causant aux ENTITES A_____ un dommage supplémentaire de CHF 3'967'180.-;

dans le dessein, d'une part, de montrer à sa hiérarchie qu'il était efficient en matière de recouvrement alors que le modèle mis en place était, du point de vue des coûts, dommageable pour les ENTITES A_____ et, d'autre part, afin de permettre à Y_____ de s'enrichir indûment,

faits qualifiés de gestion déloyale des intérêts publics, au sens de l'article 314 CP (ch. B.I.2-2.3).

a.c. A titre subsidiaire, il est reproché à X_____, dans les circonstances décrites ci-dessus (*supra* a.b.), d'avoir violé son devoir de gérer correctement les biens des ENTITES A_____ et de sauvegarder leur patrimoine, en générant des dépenses hors de toute réalité économique et contraires aux accords convenus, violant ce devoir intentionnellement et causant ainsi un dommage de CHF 22'211'684.- au moins aux ENTITES A_____, en raison de la violation de ses devoirs,

faits qualifiés de gestion déloyale, au sens de l'article 158 CP.

a.d. A titre alternatif aux faits décrits ci-dessus (*supra* a.b. et a.c.), il est reproché à X_____ d'avoir, de 2007 à 2015, intentionnellement et astucieusement dissimulé aux ENTITES A_____ le coût effectif du recouvrement dans des proportions importantes, en ayant soigneusement compartimenté la transmission des informations sur le fonctionnement et le coût du recouvrement, étant au final le seul à connaître, comprendre, gérer, contrôler et valider le système et les frais de recouvrement, en dissimulant les forfaits payés à Y_____ (en particulier le forfait de CHF 42.- susmentionné) et au moyen d'une fausse comptabilité qui confortait l'établissement dans l'idée fausse que le budget fixé pour le recouvrement était respecté, faisant croire aux ENTITES A_____ qu'ils avaient dépensé CHF 20'820'280.- en frais de recouvrement, alors qu'en réalité la dépense se montait à CHF 57'931'717.40, amenant les ENTITES A_____ à verser à Y_____ CHF 50'297'302.57 d'honoraires et leur causant un dommage d'au minimum CHF 22'211'684.- et d'avoir agi de la sorte dans le but d'enrichir son ami Y_____,

faits qualifiés d'escroquerie, avec la circonstance aggravante du métier, au sens de l'article 146 al. 1 et 2 CP (ch. B.III.2.4-3).

b.a. Par le même acte d'accusation, complété par le Ministère public à l'ouverture des débats, il est reproché à Y_____ d'avoir, en sa qualité d'avocat inscrit au barreau de Genève, du 1^{er} octobre 2007 au 31 août 2015, intentionnellement envoyé aux ENTITES

A_____ 345 factures intitulées "contentieux", ou incorporé et/ou annexé ces factures à celles envoyées aux ENTITES A_____, détaillant des prestations d'avocat, se fondant sur des relevés facturant des prestations au nom de "INITIALES Y_____", soit Y_____, alors que ces heures de prétendu travail n'ont jamais été effectuées par le précité ou un autre avocat et ne correspondent à aucune activité d'avocat effective, ces relevés de prestations disposant d'une valeur probante accrue dans la mesure où ils sont destinés à justifier la dépense pour les ENTITES A_____, notamment auprès des services de comptabilité, des réviseurs internes et externes ou de la Cour des comptes, et que les *time-sheets* y relatifs étaient rarement envoyés aux ENTITES A_____, et d'avoir agi dans le but de se faire payer des prestations jamais effectuées,

faits qualifiés de faux dans les titres, au sens de l'article 251 CP (ch. C.IV.4).

b.b. Il est également reproché à Y_____ d'avoir, de 2007 à 2015, alors qu'il était mandaté en sa qualité d'avocat pour se charger du recouvrement des ENTITES A_____, trompé astucieusement les ENTITES A_____ pour les amener à lui payer plus de CHF 50'000'000.- d'honoraires pour du travail de recouvrement, les confortant notamment dans l'erreur de croire ces montants raisonnables, alors que ceux-ci ne respectaient pas les tarifs convenus et confirmés par courrier du 24 janvier 2007, en utilisant des fausses factures et en libellant faussement ces factures en heures de travail selon le tarif avocat formellement convenu avec les ENTITES A_____, alors qu'il s'agissait de prestations administratives, en tablant sur la confiance des ENTITES A_____ en ses qualités d'avocat et dans le chef de leur service des comptabilités, X_____, sur le fait que, sur un budget annuel de plus d'un milliard, ses manœuvres ne seraient pas détectées, en comptant sur X_____ qu'il savait se charger seul de la négociation de ses honoraires, ainsi que du contrôle et de la validation des factures, pour respecter les accords de rémunération convenus, sur le caractère incompréhensible de la relation contractuelle et des factures que seuls lui-même et X_____ étaient en mesure de comprendre, sur le fait que d'éventuels contrôles seraient déjoués par les falsifications du compte de charge dans lequel ses factures n'apparaissaient pas, alors qu'il avait très rapidement été conscient que les différents accords passés avec X_____ l'amenaient à percevoir plus de CHF 5'000'000.- d'honoraires par année, pour un travail essentiellement administratif, n'ayant aucun collaborateur juridique et employant entre 3 et 5 personnes, étant précisé que, personnellement, il consacrait environ 50% de son temps à ce dossier, causant aux ENTITES A_____ un dommage d'au minimum CHF 22'211'684.-, dans le but de s'enrichir de la somme de CHF 50'297'302.57,

faits qualifiés d'escroquerie, avec la circonstance aggravante du métier, au sens de l'article 146 al. 1 et 2 CP (ch. C.V.5).

b.c. Il est également reproché à Y_____ d'avoir, dans les circonstances décrites précédemment, intentionnellement instigué X_____ à agir contre les intérêts des ENTITES A_____, en lui proposant une structure tarifaire dommageable pour les ENTITES A_____, ce qu'il savait, pour l'amener à lui verser des montants disproportionnés, le confortant ensuite dans l'idée fausse qu'il s'agissait d'une opération rentable, causant de la sorte un dommage de CHF 22'211'684.- aux ENTITES A_____,

faits qualifiés d'instigation à gestion déloyale des intérêts publics, au sens des art. 24 et 314 CP (ch. C.VI.7), subsidiairement d'instigation à gestion déloyale, au sens des art. 24 et 158 CP (ch. C.VI.8).

B. Il ressort de la procédure les faits pertinents suivants :

a) Processus de recouvrement des ENTITES A

a.a) Les ENTITES A_____ sont une entreprise de droit public inscrite au Registre du commerce de Genève. Ils sont soumis à la Loi sur les établissements publics médicaux du 19 septembre 1980 (LEPM - K 2 05).

Ils ont pour but de fournir à chacun les soins que son état requiert (art. 2. al. 1 LEPM). Les ressources des établissements se composent notamment du produit de la facturation des frais relatifs aux services dispensés (art. 12 al. 2 let. a LEPM).

Les ENTITES A_____ disposent d'un budget annuel de fonctionnement d'un peu plus de CHF 1.7 milliard (2014), financé par des subventions versées par le canton (CHF 852 millions) et par la facturation de leurs prestations (CHF 853 millions) (cf. rapport n°96 de décembre 2015 de la Cour des comptes).

La responsabilité du recouvrement des créances au sein des ENTITES A_____ est du ressort du département des affaires économiques et financières (ci-après: DAEF), sous la direction de B_____ entre 2001 et décembre 2013 puis de C_____ dès 2014.

a.b) Le 1^{er} juillet 2001, X_____ a été engagé par les ENTITES A_____ en qualité de "responsable des comptabilités ENTITES A_____ à la DAEF". Il a été engagé en classe 25, annuité 09, percevant ainsi un salaire annuel brut de CHF 136'497.-. Il a été reclassé en classe 26, annuité 10, le 1^{er} juillet 2002, puis, le 1^{er} juillet 2004, il a été nommé fonctionnaire, en classe 27 annuité 10. Selon son cahier des charges de 2001, le but de sa fonction était de, notamment, garantir l'exactitude et l'exhaustivité des comptabilités générales, budgétaires, analytiques et auxiliaires des ENTITES A_____, établir les boucllements mensuels des comptes et présenter les états financiers du bilan et du compte d'exploitation, organiser et contrôler les procédures de mise en contentieux et émettre et envoyer les factures aux assurances et aux patients. Au titre de ses responsabilités principales, il devait : "*Définir et vérifier l'application des règles de comptabilisation et de contrôles des événements comptables en conformité avec la comptabilité coordonnée et les principes comptables admis*".

Dès le 1^{er} octobre 2011, X_____ a été promu "chef du Service des comptabilités". Son nouveau cahier des charges, signé en 2012, indiquait que le but de la fonction était de "*gérer, effectuer et contrôler les opérations financières et comptables, les opérations des débiteurs (...) et de fournir dans les délais la mise à disposition des états financiers mensuels et annuels complets*". Ses activités et responsabilités principales consistaient notamment à superviser l'ensemble des opérations de comptabilité générale de l'institution, garantir dans les délais la mise à disposition des états financiers mensuels et annuels complets, garantir l'encaissement des factures découlant de l'activité hospitalière et extrahospitalière des ENTITES A_____ et la facturation aux tiers.

X_____ dirigeait le Service des comptabilités, qui employait environ 80 personnes et regroupait quatre secteurs : le secteur des fournisseurs, le secteur des débiteurs, le secteur de la comptabilité générale et le secteur des caisses.

a.c) Par contrat du 16 avril 1992 et son avenant du 1^{er} avril 1993, les ENTITES A_____ ont confié à D_____ SA (ci-après : D_____ SA) le recouvrement de ses factures impayées. Le contrat prévoyait une cession à titre fiduciaire à fins d'encaissement des créances à D_____ SA, qui recevait les montants recouverts.

Le contrat prévoyait, dans ses conditions tarifaires, un montant forfaitaire de CHF 32.- par créance remise, une commission de 15% sur les créances recouvrées (10% + CHF 600.- dès < CHF 4'000.-) et une commission de 50% sur les montants recouverts sur les actes de défaut de biens (ci-après: ADB).

Malgré la lettre du contrat, le montant forfaitaire de 15% était également appliqué sur les créances irrécouvrables (cf. courriel d'D_____ SA aux ENTITES A_____ du 5 mars 2015, PP E-593).

Selon ce même contrat (art. 2.2. et 4.3.), D_____ SA s'engageait à verser mensuellement aux ENTITES A_____ le montant des créances encaissées, sous déduction des honoraires et frais dus par les ENTITES A_____.

Selon X_____, entre 2002 et 2006, en moyenne 10'200 factures par an représentant CHF 2'800'000.- ont été confiées à D_____ SA pour recouvrement (cf. courrier du 26 février 2007, PP E-286).

a.d) Dans le même temps, les ENTITES A_____ ont également recouru pour le recouvrement de leurs créances aux services de la société I_____ SA, dont le contrat a été résilié le 16 novembre 2005 (PP E-2'160).

a.e) Le 1^{er} juillet 2006, le système de paiement des frais de santé ambulatoires a été modifié pour passer du système dit du "*tiers-payant*" au système du "*tiers-garant*", avec pour conséquence une augmentation du volume des factures et de la mise en recouvrement de celles-ci.

La même année, la Cour de justice de Genève a, par arrêt du 13 octobre 2006, conclu à la nullité de la cession de créance des ENTITES A_____ en faveur d'D_____ SA. Dans un avis de droit du 19 décembre 2006, Me F_____, mandaté par les ENTITES A_____, a proposé de mettre un terme au contrat conclu avec D_____ SA au plus tard le 22 janvier 2007 eu égard à l'arrêt précité. Il proposait diverses solutions pour le recouvrement des créances.

Après avoir pris connaissance de cet avis de droit, B_____, directeur du DAEF a, par courriel du 3 janvier 2007 adressé à X_____ (PP E-243), demandé qu'une meilleure solution soit mise en place au plus vite, précisant que la nouvelle organisation devait reposer sur un concept clair qu'il devait avaliser avant sa mise en œuvre.

a.f) Dans ce contexte, X_____ a approché Y_____ pour se charger de l'ensemble du recouvrement des factures impayées des ENTITES A_____. Aucun appel d'offre n'a été effectué.

X_____ avait fait connaissance de Y_____ à l'Université de Genève, alors qu'ils étaient tous deux assistants du Professeur V_____. Y_____ était avocat depuis 1981 et, à tout le moins en 2007, exerçait seul au sein de son étude.

a.g) Dans le cadre de ces changements, les ENTITES A_____ ont décidé d'internaliser en partie le processus de recouvrement afin notamment de diminuer les coûts.

Dans une note du 17 janvier 2007 (PP E-47) adressée à B_____ par courriel du même jour (PP E-248), X_____ a exposé les avantages "*largement prépondérants*" et les inconvénients de confier le recouvrement à un mandataire qualifié, soit à un avocat, plutôt qu'à une société de recouvrement. A titre d'inconvénients, X_____ mentionnait ce qui suit :

"Actuellement le coût du contentieux est compensé avec les montants recouverts que nous transmetts D_____ SA. Ce coût est par conséquent inclus dans les diminutions d'actif (pertes sur débiteurs, utilisation de la provision, diminution du chiffre d'affaire, etc.). Ce montant devenant transparent, il ne pourra, vraisemblablement, plus être compensé comme par le passé.

Augmentation de travail pour le secteur des débiteurs, cette augmentation doit être nuancée car elle va être compensée par le fait que nous ne devons plus réconcilier les données avec D_____ SA que nous aurons une meilleure transparence des flux.

Pour le moment, le problème principal d'augmentation des activités au sein du secteur des débiteurs, provient essentiellement du passage du tiers payant au tiers garant pour l'ambulatoire, et n'est pas tellement lié au problème de contentieux."

X_____ a indiqué que le mandataire contacté, soit Y_____, avait donné son accord de principe et que les prochaines étapes consistaient en l'approbation par B_____ et E_____ du mandataire et en la mise en production du nouveau processus.

Par courriels du 18 janvier 2007, B_____ (PP E-351) et E_____ (PP E-242) ont approuvé, respectivement émis leur préavis favorable, au principe du nouveau modèle proposé par X_____. B_____ a posé comme condition que le montant budgétairement nécessaire soit communiqué à qui de droit. E_____ a demandé la désignation d'un avocat responsable de la phase judiciaire du recouvrement, "*la phase pré-judiciaire jusqu'à la requête de mainlevée étant gérée par les ENTITES A_____*".

Ce même 18 janvier 2007, E_____ et B_____ ont signé la procuration-type de l'Ordre des avocats de Genève en faveur de Me Y_____ lui donnant mandat de "*recouvrements de toutes créances*", avec faculté de substitution (PP A-44). Cette procuration a été renouvelée les 10 janvier 2013 (PP A-45) et 29 avril 2014 (PP A-46).

Le 22 janvier 2007, le contrat avec D_____ SA a été résilié.

a.h) Par courrier du 24 janvier 2007 adressé aux ENTITES A_____ à l'attention de X_____ (PP A-47), Y_____ a confirmé, sur papier à lettre avec en-tête de son Etude, ce qui suit :

"Suite à nos entretiens et comme convenu, je vous confirme que dans le cadre du mandat qui m'est confié par les ENTITES A_____ (recouvrement de créances),

l'activité déployée par mon Etude se fera au tarif horaire fixé à CHF 220.- augmenté au début de chaque nouvelle année de l'indexation selon l'indice suisse des prix à la consommation. En outre, il sera perçu un montant de 8% des montants encaissés par les ENTITES A_____ sur les créances recouvrées".

Par courriel du 26 janvier 2007 (PP E-244) adressé notamment à X_____, E_____ a répété être favorable à la solution proposée consistant en une gestion interne aux ENTITES A_____ "du contentieux dans les premiers stades de la procédure" puis le recours à un avocat, en la personne de Me Y_____.

Le mandat confié à Y_____ par les ENTITES A_____ n'a jamais été formalisé dans un contrat écrit et l'intéressé n'a transmis aux ENTITES A_____ aucun document autre que le courrier du 24 janvier 2007 s'agissant de ses conditions tarifaires et ce, durant toute la durée de la relation.

a.i) Dans un premier temps, le recouvrement des créances de patients domiciliés en Suisse et de certains patients domiciliés en France voisine a été confié à Y_____. En 2008, X_____ a confié en sus à Y_____ le recouvrement des créances des ENTITES A_____ envers une partie des assurances suisses.

a.j) Le 21 décembre 2007, les ENTITES A_____ ont signé un nouveau contrat avec D_____ SA chargé du recouvrement des créances des débiteurs domiciliés à l'étranger après envoi des sommations signées par Y_____. Les conditions tarifaires prévoyaient un montant de CHF 32.- pour chaque créance remise et une commission de 15% sur les créances recouvrées jusqu'à CHF 4'000.- puis un taux dégressif. Les frais administratifs facturés par des tiers étaient facturés aux ENTITES A_____ en sus. En outre, les ENTITES A_____ prenaient en charge le coût d'un collaborateur d'D_____ SA, qui travaillait au sein des ENTITES A_____.

b) Mission confiée à Y_____

b.a) En janvier 2007, afin de diminuer les coûts du recouvrement, une partie du processus de recouvrement a été internalisée au sein des ENTITES A_____.

Ainsi, contrairement à ce qui se faisait avec les sociétés de recouvrement jusqu'alors, en cas de non-paiement d'une facture, le service des débiteurs des ENTITES A_____ était chargé, après l'envoi de la facture et de deux rappels, de générer une sommation sur papier en-tête de l'Etude de Me Y_____, mais mentionnant comme adresse une case postale, le numéro de téléphone et une adresse email des ENTITES A_____ avec une proposition d'arrangement de paiement au verso. Une fois les sommations imprimées, X_____ les remettait personnellement à Y_____ à son Etude avec deux listes, émises par le service des débiteurs, la première mentionnant les factures mises au recouvrement et la seconde les sommations (nombre de "dossiers remis").

Ainsi, X_____ s'est rendu pour la première fois à l'Etude de Y_____ avec une liste de "sommation Me Y_____ ETRANGER du 1^{er} février 2007" (PP 105'387), mentionnant 209 factures et une liste des "sommation Me Y_____ ETRANGER du 1^{er} février 2007", comprenant 122 dossiers remis (PP 105'384). La semaine suivante, X_____ a amené de nouveaux lots de "sommation Me Y_____ du 9 février 2007" à signer.

Quasiment toutes les semaines qui ont suivi et jusqu'en 2015, X_____ s'est rendu en personne en l'Etude de Y_____ pour lui remettre les lots de sommations à signer avec les listes correspondantes de factures et de dossiers remis.

Les sommations rassemblaient les factures concernant un même débiteur, de sorte que si six factures étaient émises à l'encontre d'un patient (cf. PP 105'387, premier débiteur mentionné), un seul "dossier" était remis à Y_____ (cf. PP 105'384, premier débiteur mentionné), qui ne signalait qu'une seule sommation.

Une fois les sommations signées par Y_____, X_____ repartait avec celles-ci et les remettait au Service des débiteurs, qui les envoyait après les avoir mises sous pli, le prix du timbre étant à la charge des ENTITES A_____.

Au stade de la sommation, Y_____ n'ouvrait aucun dossier et ne tenait pas encore de base de données (cf. consid. infra). Il ne disposait d'aucune information concernant le débiteur autre que celles mentionnées sur les listes. Environ 10% des sommations envoyées faisaient l'objet d'erreurs d'adressage (adresses erronées, inexistante ou obsolètes) (cf. courrier du 4 mars 2016 de Y_____, PP F-1'165; audit 09/13 p. 12 "*le secteur des débiteurs pouvait enregistrer jusqu'à 600 retours de courrier par semaine pour courrier erroné*" PP E-551).

b.b) Au dos des sommations figurait une proposition d'arrangement de paiement valant reconnaissance de dette.

Les arrangements de paiement signés revenaient parfois aux ENTITES A_____ ou parfois à Y_____, qui les transmettait alors aux ENTITES A_____. Le service des débiteurs les validait et un courrier était adressé au débiteur sur papier en-tête de l'Etude de Y_____, signé par ce dernier.

b.c) En cas de non-paiement après sommation par les débiteurs domiciliés en Suisse, les ENTITES A_____ remplissaient et imprimaient une réquisition de poursuite (ci-après: RP), que X_____ amenait personnellement à Y_____ pour signature, avant de les ramener aux ENTITES A_____ pour envoi.

S'agissant des débiteurs domiciliés à l'étranger, la suite de la procédure de recouvrement était confiée à D_____ SA, qui émettait une nouvelle sommation avant d'examiner l'opportunité de poursuivre la procédure.

S'agissant des débiteurs assurances sises à l'étranger, la procédure s'arrêtait au stade de l'envoi de la sommation (PP E-811).

b.d) En cas d'opposition au commandement de payer, les ENTITES A_____ rassemblaient les pièces nécessaires au dépôt d'une demande de mainlevée (facture, sommation, commandement de payer) et les transmettaient à Y_____.

Y_____ a sous-délégué, par procuration-type de l'Ordre des avocats, la représentation des ENTITES A_____ devant les tribunaux à Me G_____ ainsi que dès 2011 à Me H_____ également.

Jusqu'à l'entrée en vigueur du Code de procédure civile unifié (CPC), Y_____ envoyait les demandes de mainlevée sous forme de masques à Me G_____, qui les complétait

puis les déposait au Tribunal (PV d'audition de Me G _____ du 21.01.2016, p. 3, PP E-1'003). Dès le 1^{er} janvier 2011, Y _____ a automatisé le processus et générait lui-même les demandes de mainlevée à déposer devant les Tribunaux après signature par Me G _____ et Me H _____ (PV d'audition de Me G _____ du 21.01.2016, p. 3, PP E-1'003; PV d'audition de Y _____ 26.11.2015, E-452).

b.e) En l'absence d'opposition au commandement de payer ou une fois un jugement de mainlevée obtenu, les ENTITES A _____ généraient une réquisition de continuer la poursuite (ci-après: RCP), acheminée personnellement par X _____ à Y _____ pour signature.

b.f) Dès novembre 2011, Y _____ tenait des bases de données *Excel* répertoriant toutes les procédures en cours ou closes ainsi que les paiements reçus par débiteur et par poursuite (soit les tableaux *Excel* suivants: "liste de base des dossiers", "liste de base des dossiers ADB", "hors canton liste de base", "AA – Assurance dossier de base type").

Ces bases de données étaient transmises aux ENTITES A _____ sur clé USB, la taille des fichiers rendant impossible une transmission par courriel (cf. PP F-8014).

b.g) La gestion des paiements exécutés par les débiteurs se faisait de manière différenciée.

Les paiements effectués au moyen du bulletin de versement original ou du bulletin de versement annexé à la sommation arrivaient sur les comptes bancaires des ENTITES A _____.

En revanche, lorsqu'un débiteur payait le montant de sa créance directement auprès des Offices des poursuites et faillites, ceux-ci le transmettaient à Y _____ tout d'abord par mandat de paiement postal puis, ultérieurement, par virement bancaire sur des comptes ouverts à cette fin par Y _____.

En outre, les paiements qui n'étaient pas effectués au moyen du bulletin de versement émis par le logiciel Cash In (avant sa mise en fonction ou dans le cadre d'une succession, des productions ou accords transactionnels) ne faisaient pas l'objet de réconciliation par débiteur dans les comptes des ENTITES A _____. Pour connaître les paiements effectués par débiteur, les ENTITES A _____ devaient utiliser les bases de données établies par Y _____.

Durant le mandat de Y _____, entre février 2007 et mai 2015, les créances mises au recouvrement totalisaient CHF 300'966'892.- et CHF 206'748'854.- d'entre elles ont été encaissées (cf. PP F-178 et E-525).

b.h) En l'absence de tout paiement, un ADB était délivré et transmis aux ENTITES A _____.

Dès juillet 2012 (PP F-16'525), X _____ a demandé à Y _____ de traiter les ADB et lui a remis tous les ADB en mains des ENTITES A _____. Y _____ les archivait après les avoir enregistrés dans une base de données *Excel* (ADB en cours et ADB encaissés,

PP F-16'524ss). Aucune démarche active n'était entreprise en lien avec ces ADB. En cas de rachat, Y_____ les transmettait à l'Office des poursuites et faillites.

En août 2015, Y_____ détenait 56'361 ADB pour une valeur nominale de CHF 63'348'310.25 (cf. courrier Conseil de Y_____ du 25.04.16, p. 5 et PP F-16'523). Entre le 9 juillet 2012, date de remise des ADB à Y_____ par les ENTITES A_____ et le 27 mai 2015, 1289 ADB pour un paiement de CHF 1'285'539.70 ont été rachetés et retournés aux Offices des poursuites et des faillites (PP F-16'524).

c) Méthode de facturation de Y

Y_____ a facturé ses honoraires aux ENTITES A_____ par le biais de trois types de factures différentes intitulées "sommations", "contentieux", respectivement "encaissements".

Une facture en début d'activité fait exception. Le 26 janvier 2007, Y_____ a sollicité une provision de CHF 15'000.- plus TVA, seule provision sollicitée et obtenue en cours de mandat. Cette provision a été déduite de la facture du 20 mars 2007 (PP 111'870), laquelle comprenait l'activité jusqu'à cette date en lien avec des entretiens, de la correspondance, des entretiens téléphoniques ou diverses démarches, sans autres précisions.

c.a) Factures "sommations"

c.a.a) Dès le premier lot de sommations confiées, soit le lot du 1^{er} février 2007 décrit ci-dessus, Y_____ a émis une facture "sommations" (PP 111'901) datée du 31 janvier 2007 pour un montant de CHF 8'778.-, hors TVA, laquelle correspondait à une somme de CHF 42.- pour chacune des 209 factures remises.

Le montant de CHF 42.- était ainsi facturé par facture remise et non par sommation signée (ex. 13 factures pour une sommation en page 5 de la liste du 7 février 2012, PP 104'621ss), mais ne figurait pas en tant que tel sur la facture de Y_____ et n'était pas identifiable sur celle-ci.

De 2007 à 2012, Y_____ facturait son activité "sommations" au nom de l'Etude Y_____. Dès 2013, il a introduit une facturation au nom de CABINET Y_____ SA, jusqu'à ce qu'en 2014, toutes les factures "sommations" soient établies au nom de la société précitée (cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

c.a.b) Les factures "sommations" de Y_____ étaient établies à chaque remise de lot de sommations par les ENTITES A_____, selon une répartition qui changeait de semaine en semaine. En effet, des factures différentes étaient émises notamment par groupe de débiteurs répartis alphabétiquement (série 2008/24, série 2009/23, série 2008/20, série 2009/27), pour les assurances ou les patients, pour les assurances étrangères ou les assurances suisses (série 2009/23 contra série 2011/51), pour les débiteurs étrangers ou suisses (série 2008/24 contra série 2011/49), ou pour patients décédés (série 2011/50 contra série 2011/49).

Pour établir ses factures, Y_____ se basait sur les répartitions indiquées dans les listes que lui remettait X_____ décrites *supra* ou opérait un comptage manuel des factures

en fonction du mode de facturation et ce, en présence de X_____. Ce comptage manuel apparaît sur quelques listes de factures par annotations au crayon (cf. par ex. PP 101'523 verso, 101'524, 101'530, 101'560ss, 101'584, 101'586).

A titre d'exemple, en lien avec le deuxième lot de sommations du 9 février 2007, Y_____ a émis treize factures différentes datées des 7, 8 ou 9 février 2007 (PP 111'888 ss) pour un total de CHF 135'720.- hors TVA :

- facture du 7 février 2007 de CHF 18'396.00, soit 438 factures x CHF 42.-
- facture du 7 février 2007 de CHF 1'008.00, soit 24 factures x CHF 42.-
- facture du 7 février 2007 de CHF 14'364.00, soit 342 factures x CHF 42.-
- facture du 7 février 2007 de CHF 17'094.00, soit 407 factures x CHF 42.-
- facture du 8 février 2007 de CHF 13'986.00, soit 333 factures x CHF 42.-
- facture du 8 février 2007 de CHF 13'314.00, soit 317 factures x CHF 42.-
- facture du 8 février 2007 de CHF 24'042.10, soit 532 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 5'418.00, soit 129 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 6'090.00, soit 145 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 5'670.00, soit 135 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 3'780.00, soit 90 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 8'232.00, soit 196 factures x CHF 42.-
- facture du 9 février 2007 de CHF 4'326.00, soit 103 factures x CHF 42.-

S'agissant des lots suivants, Y_____ a toujours émis plusieurs factures "sommations" par lot de factures, qu'il remettait directement à X_____ lors de sa venue (cf. PV audience de jugement du 11.12.18, p. 18).

Le montant de CHF 42.- indexés était facturé sur toutes les factures mises au recouvrement, quel que soit leur montant.

Le montant de CHF 43.20 (CHF 42.- indexés) a notamment été prélevé deux fois sur deux factures de CHF 8.80 respectivement CHF 6.60 (cf. également la liste du 7 février 2012, sur 424 factures, 385 d'entre elles concernent des montants inférieurs à CHF 30.-, PP 104'621).

c.a.c) Au cours de son mandat, un montant total de CHF 19'013'201.25 (TVA incluse) a été facturé par Y_____, en lien avec l'activité "sommation" (2'965'982.25 + 16'047'219.-, cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

En facturant CHF 42.- indexés par facture remise au lieu de facturer CHF 42.- indexés par sommation signée, Y_____ a facturé et encaissé CHF 7'342'976.95 de plus que s'il avait facturé CHF 42.- par sommation signée.

Facturation (hors TVA) INITIALES Y_____ sur "sommations"						
Année	Prix somm. (CHF)	Factures CH + Etr. (nb)	Factures CH + Etr. (CHF)	Somm. CH + Etr. (nb)	Somm. CH + Etr. (CHF)	Différence
2007	42.00	50'379	2'115'918.00	20'605	865'410.00	1'250'508.00
2008	42.85	48'612	2'083'024.20	22'714	973'294.90	1'109'729.30
2009	43.20	45'952	1'985'126.40	26'025	1'124'280.00	860'846.40
2010	43.25	62'105	2'686'041.25	29'970	1'296'202.50	1'389'838.75
2011	43.75	57'682	2'523'587.50	30'036	1'314'075.00	1'209'512.50
2012	43.20	38'872	1'679'270.40	25'967	1'121'774.40	557'496.00
2013	43.20	31'861	1'376'395.20	21'488	928'281.60	448'113.60
2014	43.05	26'177	1'126'919.85	19'397	835'040.85	291'879.00
2015	42.90	14'547	624'066.30	9'301	399'012.90	225'053.40
Total		376'187	16'200'349.10	205'503	8'857'372.15	7'342'976.95

En facturant CHF 42.- indexés par factures remises en lien avec des débiteurs étrangers, pour lesquels Y_____ ne s'est pas occupé de la suite du recouvrement, Y_____ a facturé et encaissé CHF 2'825'654.60.

Facturation (hors TVA) INITIALES Y_____ sur "sommations"			
Année	Prix somm. (CHF)	Factures Etr. (nb)	Factures Etr. (CHF)
2007	42.00	3'086	129'612.00
2008	42.85	2'277	97'569.45
2009	43.20	3'094	133'660.80
2010	43.25	19'937	862'275.25
2011	43.75	25'714	1'124'987.50
2012	43.20	3'450	149'040.00
2013	43.20	3'615	156'168.00
2014	43.05	2'942	126'653.10
2015	42.90	1'065	45'688.50
Total		65'180	2'825'654.60

c.b) Factures "contentieux"

c.b.a) Les factures "contentieux" étaient accompagnées de relevés de prestations mentionnant des activités à des dates données, sans précision du nom de l'avocat ayant traité l'affaire, ni du temps consacré ou du tarif appliqué. Ces éléments figuraient néanmoins dans des time-sheets (cf. classeurs H.C.1 à H.C. 18) conservés par Y_____, lesquels n'étaient pas envoyés aux ENTITES A_____.

L'activité "contentieux" a toujours été facturée au nom de l'Etude de Y_____.

La première facture "contentieux" a été adressée par Y_____ le 19 octobre 2007. Il ressort du time-sheet relatif à cette facture que celle-ci consistait principalement en la facturation de 55 RCP facturées 20 minutes chacune à CHF 220.- l'heure, soit 8h00 de RCP, activité déployée sous "INITIALES Y_____", soit Y_____. Les frais de photocopies étaient facturés en sus, tout comme les courriers adressés à l'Office des poursuites et des faillites ou à Me G_____ (facturés sous "K").

Le 13 novembre 2007, Y_____ a adressé une deuxième note d'honoraires intitulée "contentieux". A la lecture du time-sheet y relatif, il ressort que les honoraires consistaient principalement en 136 RCP facturées 20 minutes chacune, soit 45h20, à CHF 220.- l'heure sous "INITIALES Y_____" et 22 demandes en paiement déposées

par Me G_____ facturées chacune 20 minutes à CHF 225.- l'heure sous "INITIALES G_____" (G_____). Là également, les frais de photocopies (CHF 0.50 par page) et les courriers (CHF 20.- chacun + 1.- de timbre) étaient facturés en sus. Le 20 novembre 2007, Y_____ a adressé sa troisième note d'honoraires selon les mêmes tarifs.

Dès le 28 novembre 2007, les demandes en paiement ont été facturées 45 minutes à CHF 220.- l'heure au lieu des 20 minutes facturées précédemment (cf. facture "contentieux" du 5 décembre 2007).

c.b.b) Dès octobre 2007, Y_____ a facturé la quasi-intégralité des activités effectuées selon des tarifs fixes, en minutes à CHF 220.- l'heure indexés sous "INITIALES Y_____" (Y_____), " INITIALES G_____" (G_____), " INITIALES H_____" (H_____) ou en francs (sous K). Ces tarifs ont évolué durant la relation, certains forfaits étant ajoutés. Y_____ a formalisé ses tarifs dans des tableaux (PP 101'006, 101'007, E-1'455 et E-1'456) qui n'ont pas été transmis aux ENTITES A_____.

Les débours étaient également facturés par ce biais, tels les photocopies facturées ou les timbres, ainsi que les frais administratifs des avocats sous-traitants (pour un exemple de facturation: facture du 30.12.2008 dans clé USB PP F-16'507 = time-sheets H.C.2, PP 119'049).

Les frais et émoluments des tribunaux ou des Offices des poursuites et faillites étaient, quant à eux, facturés directement aux ENTITES A_____ ou faisaient l'objet d'une facture de débours à part (montant total facturé de 2007 à 2015: CHF 306'624.90, PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

c.b.c) Il ressort des time-sheets relatifs aux factures "contentieux" que, à titre exemplatif, les forfaits suivants étaient appliqués :

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Traitement RP et ouverture ("310")	/	CHF 8.-/dossier							
Demande de mainlevée	20 min par G____	patients : 45 min assurances : 60 min							
RCP (REQCONT)	20 min	15 min							
Dépens sur RCP ou sur mainlevée	/			sur RCP : 8 min sur mainlevée : 15 min					
Clôture ("110")	/	2min/dossier			3min/dossier				
Coordination et travail sur dossier ("255")	/			600min par semaine					
Frais divers ("K" ou "AG")	photocopies 0.50 la page lettres à 20.- + prix du timbre compliments à 10.- + prix du timbre								

Par les forfaits appliqués, Y_____ facturait au tarif de CHF 220.- de l'heure indexés, du temps de travail, qui dépassait parfois largement les 24 heures par jour.

A titre d'exemple :

- le 18 décembre 2008, Y_____ a facturé 39h30 sous les initiales "INITIALES Y_____", uniquement au titre des RCP,
- le 8 décembre 2008, il a facturé 1'137 clôtures de dossier, soit 37h54 sous les initiales "INITIALES Y_____",
- pour la seule journée du 28 février 2012, Y_____ a facturé au total 257 heures sous les initiales "INITIALES Y_____".

c.b.d) Au cours de son mandat de 2007 à 2015, un montant total de CHF 12'454'933.52 (TVA incluse) a été facturé par Y_____ en lien avec l'activité "contentieux" (cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

c.c) Factures "encaissements"

c.c.a) En sus des factures "sommations" et "contentieux", sur la base d'un tableau des encaissements établi par le service des débiteurs que X_____ lui remettait (e.g. PP 96/classeur 6, PP E-2'338, PP E-1'279, PP E-1'280, PP F-1'453), Y_____ facturait une commission de performance de 8% sur toutes les sommes encaissées sur les factures mises au recouvrement par les ENTITES A_____.

La commission de performance était donc également prélevée sur les paiements réalisés par des débiteurs domiciliés à l'étranger suite à l'envoi de la sommation, pour lesquels la suite du recouvrement était confiée à D_____ SA, et par des assurances suisses ou étrangères, alors que le processus de recouvrement se limitait à l'envoi d'une sommation.

Les notes de crédit figuraient sur le tableau des encaissements remis à Y_____ par X_____. Y_____ facturait ainsi également sa commission de performance sur les notes de crédit, bien que, selon X_____, "*une note de crédit annule toute la facture au lieu de la corriger, ce qui nécessite de refaire toute la facture. Par ailleurs, il n'y a aucun lien entre l'ancienne et la nouvelle facture*" (entretien de la Cour des comptes avec X_____ du 22 juillet 2014, PP 108'259). La commission de performance était donc facturée également sur des sommes qui n'étaient pas encaissées par les ENTITES A_____, alors que les notes de crédit représentaient une part non négligeable puisqu'elles se sont élevées à CHF 3'047'000.- en 2012 (PP E-2'338) ou à CHF 4'018'377.70 en 2014 (PP F-1'453).

c.c.b) En cours de mandat, au vu de l'augmentation des montants encaissés par les ENTITES A_____ provenant des assurances, la commission de performance de 8 % a été revue à la baisse et un taux dégressif a été convenu à leur égard (cf. p. 30 de l'audit du processus débiteurs douteux, PP F-18'596). Cette modification a été faite d'entente entre Y_____ et X_____, mais n'a fait l'objet d'aucune communication écrite aux ENTITES A_____, ce taux dégressif ne figurait que sur une note manuscrite de Y_____ que celui-ci a conservée par devers lui (PP 101'006; cf. courriel de X_____ du 5 juin 2015, PP E-881).

c.c.c) Un montant total de CHF 16'646'840.30, TVA incluse, a été facturé par Y_____ au titre de la commission de performance (cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

c.d) Factures "classement ADB"

A partir de 2010, Y_____ a également facturé un forfait-temps de 8 minutes à CHF 220.- de l'heure indexés pour la gestion des ADB par le biais de factures séparées intitulées "classement ADB".

Ces factures étaient établies au nom de l'Etude Y_____ de 2010 à 2012, puis, en 2013, une partie a été facturée au nom de CABINET Y_____ SA jusqu'à ce que toutes les factures "classement ADB" soient établies au nom de ladite société anonyme dès 2014 (cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

Un montant total de CHF 1'875'702.60 (TVA incluse) a été facturé par Y_____ à ce titre (cf. PP F-16'451 et clé USB F-16'507).

c.e) Montant global de la facturation

De février 2007 à septembre 2015, Y_____ a établi au total 2'217 factures pour une somme de CHF 50'297'302.57 (y. c. TVA) (PP F-16'451, factures clé USB PP F-16'507).

Facturation INITIALES Y_____ en CHF (TVA y.c.)					
Année	Factures "sommations"	Factures "encaissement"	Factures "contentieux"	Factures "ADB"	Total facturé
2007	2'276'501.70	193'591.70	56'685.00		2'526'778.40
2008	2'300'904.10	995'379.50	1'263'522.44		4'559'806.04
2009	2'766'634.00	2'696'835.45	1'575'916.23		7'039'385.68
2010	3'001'916.30	2'780'396.80	2'241'437.35		8'023'750.45
2011	2'909'655.00	2'805'989.50	2'235'238.00		7'950'882.50
2012	1'948'160.50	2'323'342.10	2'468'729.05		6'740'231.65
2013	1'718'947.40	1'979'190.00	1'895'089.35	132'737.30	5'725'964.05
2014	1'381'341.90	1'959'109.70	1'565'754.65	197'380.30	5'103'586.55
2015	709'140.35	913'005.55	932'098.75	72'672.60	2'626'917.25
Total	19'013'201.25	16'646'840.30	14'234'470.82	402'790.20	50'297'302.57

c.f) Facturation "au net"

Dès le 28 septembre 2009 et pendant toutes les années qui ont suivi, Y_____ a déduit les encaissements reçus directement (i.e. sur les comptes dont Y_____ était titulaire) de ses notes d'honoraires – factures "sommations", "contentieux" ou "encaissements" – de telle sorte que, d'une part, il n'ait jamais à rembourser de montant aux ENTITES A_____ et, d'autre part, il facture un "solde dû" très nettement inférieur à ses honoraires réels.

Ainsi, par facture du 28 septembre 2009 (1^{ère} facture "au net"), Y_____ a facturé un solde de CHF 3'508.75, alors que ses honoraires se montaient à CHF 351'007.55, somme qui regroupait les trois factures "contentieux" des 22, 24 et 25 septembre 2009 et les deux factures "encaissement" des 28 septembre 2009.

Ainsi, durant toute la période pénale, le total des honoraires de Y_____, factures "sommation", "contentieux" et "encaissement" confondus, s'est élevé à CHF 50'297'302.- (TVA incluse), mais seulement CHF 30'050'611.- ont été payés effectivement à Y_____, le solde de CHF 20'173'668.67 étant compensé avec les encaissements reçus (cf. PP F-16'445).

d) Le traitement des factures au sein des ENTITES A

d.a) Validation des factures

d.a.a) X_____ acheminait personnellement aux ENTITES A_____ les factures que lui remettait Y_____ avant de les viser personnellement pour validation et de les remettre au service des fournisseurs pour paiement.

Les factures de Y_____ étaient payées à très brève échéance, soit en moyenne 2.6 jours après leur émission, contrairement aux factures des autres fournisseurs (cf. clé USB, PP F-16'507 et audition de J_____ du 11 décembre 2018, p. 30).

Suite à un rapport d'audit sur les commandes urgentes, directes et des achats sans commande en 2012 (rapport n° 17-11 de janvier 2012, PP E-324), recommandant une double signature pour valider les factures d'un fournisseur, X_____ a demandé au chef du service des fournisseurs, soit son subordonné, qui procédait au paiement des factures de Y_____, de contresigner lesdites factures pour validation.

d.a.b) Entendu le 21 décembre 2015 par le Ministère public, le chef du service des fournisseurs concerné, K_____, a indiqué signer conjointement avec X_____ les factures sans faire de contrôle de celles-ci sur le fond, sa seconde signature ne servant qu'à contrôler que le premier signataire était autorisé à valider la facture. Les factures arrivaient déjà visées par X_____. Il n'avait jamais vu de time-sheets de Y_____ joints aux factures.

d.a.c) Entendu le 2 décembre 2015, le chef du service d'audit et de contrôle internes, L_____, a indiqué qu'il n'était pas conforme aux règles internes des ENTITES A_____ de faire signer les factures par deux personnes du même service. Il aurait fallu les faire signer par l'administrateur du département. Par ailleurs, la double signature était la règle. X_____ avait ainsi interprété le rapport d'audit sur les commandes urgentes à sa façon, alors qu'il savait que l'exigence de double signature ne signifiait pas que le deuxième signataire soit un de ses collaborateurs.

d.a.d) B_____ a déclaré, devant le Ministère public, que le contrôle des factures ne passait jamais par la direction et ce, pour n'importe quel fournisseur. En principe, le responsable devait viser les factures avec l'administrateur du département, soit, en l'occurrence, M_____ ou à défaut, son supérieur X_____. Le mandat de recouvrement était spécifiquement dans le cahier des charges de M_____, en tant que responsable du secteur des débiteurs. Pourtant, il avait constaté que X_____ s'occupait largement de ce dossier. Il avait demandé à plusieurs reprises au précité de transmettre cette tâche à M_____, ayant besoin de l'intéressé pour d'autres tâches.

Les conditions tarifaires de Y_____ lui avaient été communiquées par X_____ lors de la conclusion du mandat, soit CHF 220.- de l'heure et 8% de prime de réussite, ce qui lui avait paru approprié. X_____ ne lui avait jamais parlé d'un montant de CHF 42.- par sommation. Il ignorait que le personnel des ENTITES A_____ préparait les sommations et les RP, et non Y_____.

d.b) Personnel ENTITES A_____

d.b.a) Dans un courriel du 8 mai 2008 (PP E-2208), M_____ a fait parvenir à X_____, comme convenu entre eux, la liste des besoins en personnel du service des débiteurs, soit 19.2 postes supplémentaires aux 21.3 existants.

Dans un courriel du 17 août 2009 adressé à N_____, adjoint au DAEF, X_____ a fait valoir un besoin de huit postes supplémentaires dans le secteur des débiteurs, ayant une formation de facturiste et de gestionnaire débiteurs, afin de répondre aux différentes demandes des patients, deux postes supplémentaires dans le secteur des fournisseurs et un poste supplémentaire dans le secteur de la comptabilité générale.

d.b.b) De 2009 à 2010, le nombre d'ETP (équivalent temps plein) a été augmenté de 51.7 à 55.7, portant ainsi les frais de personnel à CHF 6'450'000.- (PP E-3034), B_____ précisant alors à X_____ que le budget y relatif était sous sa responsabilité (PP E-3034).

d.b.d) Il ressort d'un courriel de B_____ du 10 mars 2009, ainsi que des déclarations de ce dernier, qu'un auditeur externe, en la personne de O_____, a été mandaté pour examiner les besoins en personnel du service des débiteurs pour l'internalisation du recouvrement.

Selon les propos mêmes de X_____ (cf. PV audience de jugement 11.12.2018, p. 4), le précité a demandé et obtenu que le mandat de cet auditeur soit résilié.

d.c) Cash In

d.c.a) En octobre 2007, le service des débiteurs a mis en exergue le besoin d'implémenter un nouveau logiciel de gestion du recouvrement et a proposé le logiciel Cash In, qui permettait notamment de générer l'ensemble des formulaires cantonaux des différents offices des poursuites suisses, de proposer ou sélectionner le type de relance à effectuer ou d'enregistrer automatiquement les sommes encaissées. Par décision du 1^{er} novembre 2007 (PP E-413), le comité de direction des ENTITES A_____ a approuvé la mise en place de ce logiciel pour un coût de CHF 244'000.-.

Cash In permettait l'encaissement direct par les ENTITES A_____ des créances et la réconciliation automatique si le débiteur s'acquittait de sa créance à l'aide du bulletin de versement émis par Cash In.

Ce logiciel a commencé à fonctionner le 11 juin 2009 pour les nouveaux dossiers patients et le 17 mai 2010 pour les assurances (cf. courriel de M_____ à P_____ du 9 mai 2012, PP F-16'112; résumé de la séance de coordination du 3 juillet 2008, F-16'120). Il a ultérieurement fait l'objet d'adaptations et de corrections (cf. courriel de M_____ à _____, PP F-16'113).

d.c.b) Diverses réunions ont eu lieu entre les personnes aux ENTITES A_____ en charge de l'implémentation du logiciel et la société qui a vendu le logiciel. X_____ n'a pas participé personnellement à l'implémentation de Cash In. M_____ était responsable du projet en tant que responsable du secteur des débiteurs subordonné à X_____.

Il ressort du procès-verbal d'une séance du 12 juin 2008 (PP E-2885, F-16118), lors de laquelle étaient présents, M_____, _____, _____ et des représentants de la société vendeuse, que Cash In devait ventiler automatiquement les paiements importés, soit effectués par le biais d'un BVR émis par Cash In, ou saisis manuellement. La règle de ventilation prévue était la suivante: "*La règle de ventilation souhaitée sera de rembourser d'abord les frais de contentieux ensuite le capital et enfin les intérêts et si le capital et les frais sont remboursés alors les intérêts seront soldés selon le montant payé à l'office*".

Par ailleurs, il était relevé que "*le service du contentieux des ENTITES A_____ souhaitait que Cash In calcule automatiquement un montant forfaitaire de frais de contentieux 106 CO qui compensera les divers frais de procédure et de délégation*". Le service du contentieux se basait sur une table pour calculer ces frais, laquelle était la suivante:

Frais selon 106 CO pour les sommations

Solde CHF/De	Solde CHF/ A	Frais CHF
	49	20
50	249	40
250	499	60
500	999	100
1000	2'499	140
2'500	4'999	180
5'000	9'999	220
10'000	19'999	320
20'000	39'999	620
40'000+	inf.	1'220

Toujours selon le procès-verbal, "*en cas de procédure, CHF 50.- sont ajoutés à chaque frais calculés dans la table précédente*".

Selon M_____, le service du contentieux paiera les frais effectifs comme des Frais Avancés et Cash In devra en cas de saisie de paiement du débiteur – ou des offices – exporter les paiements reçus pour payer les frais 106 CO contre ce compte Frais Avancés."

e) La comptabilisation des honoraires de Y_____ au sein des ENTITES A_____

e.a) Un budget annuel était accordé dans la comptabilité des ENTITES A_____ aux frais de recouvrement. Celui-ci correspondait à la ligne budgétaire intitulée "*frais et pertes sur débiteur*", laquelle a été incluse dès 2012 dans les "*autres charges d'exploitation*".

Il a évolué de la manière suivante (PP E-1'762 et E-3037) :

	Budget	
2007	Frais et pertes sur débiteurs	CHF 2'900'000.-
2008	Frais et pertes sur débiteurs	CHF 2'800'000.-
2009	Frais et pertes sur débiteurs	CHF 2'647'000.-
2010	Frais et pertes sur débiteurs	CHF 2'647'000.-
2011	Frais et pertes sur débiteurs	CHF 2'647'000.-
2012	Autres charges d'exploitation (inclus dans)	CHF 2'752'000.-
2013	Autres charges d'exploitation (inclus dans)	CHF 2'832'000.-
2014	Autres charges d'exploitation (inclus dans)	CHF 2'832'000.-
2015	Autres charges d'exploitation (inclus dans)	CHF 2'871'000.-

e.b) Tenue du compte "Frais & honoraires de recouvrement"

e.b.a) Comptabilisation des factures "au net"

L'intégralité des factures de Y_____ étaient portées au débit du compte de charge "Frais & honoraires de recouvrement". Seulement, lorsque la facturation "au net" était pratiquée, le compte fournisseurs n'enregistrait que le solde à payer à l'avocat, solde également reporté au débit du compte "Frais & honoraires de recouvrement" et complété manuellement (par opérations diverses - OD - comptables, cf. PP 6'999) par les montants encaissés par Y_____, lesquels étaient ensuite reportés sur un compte spécialement créé et intitulé "Tiers ET Y_____". Les encaissements reçus par les ENTITES A_____ n'étaient ensuite pas ventilés sur les comptes des débiteurs.

e.b.b) Annulations d'abandon de créances et crédits prescrits

De 2007 à 2015, le compte de charge "Frais & honoraires de recouvrement" a fait l'objet d'opérations mensuelles manuelles, par OD comptables, soit par des requêtes du service des débiteurs faites à la comptabilité générale, dont la majorité ont été signées par X_____ (cf. e.g. PP C-7773 ou C-7831; cf. listing d'échantillonnage expertise), afin de créditer des annulations d'abandon de créance, consistant en l'annulation de pertes, et des crédits prescrits.

Cette manière de faire n'a jamais été rapportée expressément aux réviseurs.

Il est à relever qu'en 2002, l'Inspection cantonale des finances (ICF) avait recommandé que les "crédits débiteurs", consistant en des factures payées "en trop" aux ENTITES A_____, ne soient plus portés en diminution du compte "Débiteurs – patients et assurances", mais dans "un poste au passif du bilan"; les ENTITES A_____ ont approuvé cette recommandation et indiqué que les "crédits débiteurs" seraient comptabilisés dans les comptes créanciers et apurés chaque année des montants créditeurs échus de plus de dix ans (cf. "projet de rapport avec synthèse (17.11.2003)", PP E-3077).

Par ailleurs, en vue de l'implémentation des normes IPSAS pour l'exercice 2008, un groupe "plan comptable" a été mis en place aux ENTITES A_____ (PP E-3070). Il était relevé que l'un des impacts du passage aux Dico-Ge (soit les directives d'application des normes IPSAS) était l'exigence de devoir produire une information financière plus détaillée pour pouvoir alimenter les notes annexes obligatoires aux états financiers, ce qui demandait la création de comptes spécifiques afin de disposer de ces informations. Ainsi, un travail de correspondance des comptes *Recolet* aux comptes du plan comptable des ENTITES A_____ et d'examen d'ajouts de comptes a dû être effectué. P_____ a été désigné responsable des groupes de comptes 46 à 49, qui comprennent le compte "Frais & honoraires de recouvrement" (cf. PP E-3071). Il est à relever que X_____, en sa qualité de chef du service des comptabilités, était tenu au courant des travaux en cours (cf. i.e. PP E-3074).

e.b.c) Intérêts et frais selon l'art. 106 CO

Par ailleurs, dès l'arrivée de Y_____ et l'envoi des sommations par les ENTITES A_____ et contrairement à ce qui se faisait avant, le compte de charge "Frais & honoraires de recouvrement" était également crédité des intérêts et du dommage fondé sur l'art. 106 CO payés par les débiteurs poursuivis, soit manuellement si les paiements se faisaient "hors Cash In" (i.e. PP E-1'587), soit automatiquement si ceux-ci passaient par Cash In.

Cette manière de faire n'a jamais été rapportée expressément aux réviseurs.

e.b.d) Opérations mensuelles de boucllement

Tous les mois, une procédure a été mise en place afin de contrôler que le solde du compte "Frais & honoraires de recouvrement" respecte le budget (cf. tableau produit durant l'enquête administrative sous PP F-290).

Cette procédure a été formalisée dans la procédure mensuelle de boucllement des comptes (cf. "opérations mensuelles de boucllement 2015", PP E-1'350). En effet, les collaborateurs avaient reçu l'instruction de "*une fois les écritures des débiteurs passées, contrôler à l'aide d'un ECBU4 que l'on est dans le budget*", soit de faire une édition comparative budgétaire, "*aucun dépassement de budget n'est autorisé*" (cf. Vérification PO 499, CGR 15, PP E-1'347).

Ainsi, à titre d'exemple, par OD comptable 552594 du 17 novembre 2010 (PP E-1'583), la charge d'honoraires de Y_____ a été complétée par les encaissements reçus afin de faire apparaître le total des honoraires. Ensuite, des "FRAIS CTX" (PP E-1'587) ou "Frais contentieux" (PP E-1'586) ont été extournés le 23 novembre 2010 (crédits sur factures au contentieux signées par X_____, PP E-1'587) et portés, avec les annulations d'abandon de créance et les crédits prescrits, au crédit du compte "Frais & honoraires de recouvrement" le 30 novembre 2010 (OD comptable 552608, PP-1'586).

Au sujet de ces écritures, X_____ a déclaré dans le cadre de l'enquête administrative (PP F-291), que ces "corrections" servaient à faire correspondre le coût du recouvrement avec le budget fixé, la priorité étant le respect du budget. Il a ajouté que les coûts du recouvrement étaient déjà diminués par le passé, notamment par les crédits prescrits.

Devant le Ministère public, X_____ a indiqué que (PP E-1'578) "*La première OD (note OD 552594) est un complément de la charge. Les honoraires de Me Y_____ sont ainsi complets. Une partie est utilisée chaque mois en diminution du compte de charges pour amener le compte au budget. Il y a donc de l'argent qui a été repris dans le compte débiteurs pour coller au budget. Cela est fait manuellement chaque mois. (...) C'est moi qui ai proposé cela à Monsieur B_____. Il m'a demandé s'il fallait changer le budget. Je lui ai indiqué qu'en diminuant les montants avec le 106 CO, il n'y avait pas besoin de changer le budget.*"

X_____ a néanmoins par la suite reconnu n'avoir pas directement indiqué à B_____ qu'il allait, chaque mois, faire des extournes du compte "débiteurs" pour coller au budget. Il n'avait pas reçu l'autorisation de sa hiérarchie pour agir ainsi. Cette manière

de procéder avait été mise en place sous sa direction et il n'avait pas besoin de validation pour ce faire. Il avait instruit ses équipes en ce sens.

e.b.e) Résultat du compte "Frais & honoraires de recouvrement"

Le compte "Frais & honoraires de recouvrement" présentait ainsi un solde qui ne correspondait pas au total des honoraires de recouvrement (cf. note de synthèse PP C-7000) :

	Débits en CHF	Crédits en CHF	Solde final en CHF
2008	6'348'368,41	3'284'973.13	3'063'395.28
2009	9'305'358.11	6'637'621.06	2'667'737.05
2010	9'058'358.11	6'232'873.94	2'825'860.34
2011	10'718'005.67	7'701'733.51	3'016'272.16
2012	8'405'354.36	5'413'726.31	2'991'628.05
2013	7'813'885.35	4'770'987.46	3'042'897.89
2014	6'282'387.50	3'069'521.99	3'212'865.51
Total	57'931'717.40	37'111'437.40	20'820'280.00

e.c) Compensation de charges refacturées

e.c.a) Les états financiers des ENTITES A_____ prévoyaient une exception au principe de non compensation des charges et des produits s'agissant de frais refacturés à des tiers ou couverts par des fonds privés, étant visées ici une compensation entre des charges salariales et la mise à disposition de personnel à des tiers (PP E-2'339 et 2'340).

Le point "g.4) Charges" des états financiers des ENTITES A_____ (cf. PP E-1'783 pour les comptes 2009) précise ce qui suit : "*En principe les produits ne sont pas compensés avec les charges à l'exception de certaines charges refacturées ou couvertes par des fonds privés. Dans ces cas, la pertinence de l'information budgétaire est privilégiée pour permettre la comparabilité des dépenses effectuées versus les budgets correspondants alloués (...)*".

Le rapport détaillé des réviseurs externes à l'attention du Conseil d'administration (PP E-1'666) apporte des précisions en son point 2.4.4 : "*Conformément au principe de non compensation et à la norme DiCo-GE 2, les frais refacturés à des tiers, tels que les salaires refacturés à l'université, devraient être présentés en produit pour le montant refacturé et en charge pour la dépense effective.*

La Direction a toutefois mentionné le principe comptable consistant à compenser des charges refacturées ou couvertes par des fonds privés dans le but de privilégier l'information budgétaire (...).

Pour les mêmes raisons, les charges internes assumées par les fonds privés, à savoir les fonds affectés (FADS, dons et legs) ont également été compensées au niveau du compte de fonctionnement. (...)".

e.c.b) P_____, responsable du secteur de la comptabilité générale depuis 2002, a confirmé lors de son audition par le Ministère public que la compensation était admise dans le compte des salaires, lorsque des charges salariales étaient refacturées à l'Université. Il s'agissait bien d'une compensation, avec un produit qui était refacturé dans un compte de charges. Celui-ci faisait l'objet d'une note dans les états financiers, de

sorte que la Direction était au courant. Il ignorait pourquoi il n'y avait pas aussi une note pour les compensations utilisées dans les frais de recouvrement.

e.d) Audit sur les commandes urgentes, directes et des achats sans commande

Le service d'audit interne des ENTITES A_____ a rendu un rapport d'audit sur les commandes urgentes, directes et des achats sans commande en janvier 2012 (PP E-324). Cet audit a porté sur l'analyse des processus spécifiques liés aux commandes urgentes, directes et aux factures d'achats traitées sans avoir fait l'objet d'une commande. Parmi les factures sans demande informatisée et sans commande analysées, figuraient les "Honoraires de recouvrement débiteurs".

Selon le rapport en page 4, dans les comptes au 30 juin 2011, les factures d'achats traitées sans avoir fait l'objet d'une commande (CFAC) représentaient 13% de l'ensemble des achats sur la période passée en revue (janvier à juin 2011), dont 11 structures principales pour lesquelles les factures ont été chiffrées. La structure "Service de recouvrement" représentait CHF 3'641'322.-. Sur l'ensemble, 86 factures dépassaient le montant de CHF 50'000.- et, sur le premier semestre 2011, aucune facture ne dépassait le montant de CHF 350'000.-.

e.e) Témoignages

e.e.a) B_____ a expliqué que le coût du recouvrement n'apparaissait pas en tant que tel dans le budget. Ces chiffres étaient globalement comptés dans les pertes-débiteurs, comme par le passé, partant les pertes sur débiteurs et les frais de recouvrement se trouvaient sous la même rubrique. Les réviseurs n'avaient fait aucune remarque à cet égard lors la mise en place des normes DICO-Ge. Le budget pour le compte de frais de recouvrement était mis à jour d'année en année. Ses contrôles se limitaient aux comptes dont le numéro ne dépassait pas quatre chiffres, alors que le compte "Frais & honoraires de recouvrement" était à six chiffres. Le Service des comptabilités en était responsable, sous la supervision du réviseur externe.

Il était vrai que les factures d'D_____ SA étaient comptabilisées "au net" et B_____ ignorait si cette manière de faire était compatible avec les normes IPSAS, n'étant lui-même pas comptable.

Il n'avait pas été surpris par le coût du recouvrement, tel qu'il ressortait de l'audit des commandes urgentes de janvier 2012.

Selon une note de X_____ du 13 mars 2009 (PP E-314), les coûts du recouvrement étaient estimés à environ CHF 2 millions, alors qu'en réalité ils étaient de CHF 6.3 millions. Les écritures correctives faussaient totalement la perception des coûts. Les frais encaissés au titre de l'art. 106 CO n'avaient pourtant jamais eu pour vocation d'autofinancer le recouvrement. Il regrettait de ne pas avoir contrôlé si les frais selon l'art. 106 CO avaient été correctement comptabilisés, mais cette comptabilisation était faite par le Service de comptabilité, sous la responsabilité de X_____ et de P_____.

e.e.b) Q_____, adjoint de B_____ de juin 2011 à août 2016, était en charge de vérifier que les dépenses réelles correspondaient au budget et de commenter les

éventuels écarts. Dans le cadre des boucllements mensuels, le contrôle était fait au niveau des comptes dont le numéro contenait maximum quatre chiffres.

Il n'avait pas le souvenir d'avoir été interloqué par le contenu du compte no 498011, soit le compte "Frais & honoraires de recouvrement", et n'avait jamais fait attention aux crédits portés à ce compte. Il n'avait pas souvenir d'une discussion avec X_____ à ce sujet en 2015. Il était sûr qu'il n'avait pas personnellement autorisé X_____ à effectuer des compensations afin de respecter le budget.

A la lecture de l'audit des commandes urgentes de 2012, il n'avait pas réalisé que le poste du recouvrement était de plus de CHF 3 millions sur un semestre, tout en précisant être arrivé en juin 2011 et n'avoir donc pas été impliqué dans le processus budgétaire 2011.

e.e.c) M_____, responsable du secteur des débiteurs de 2004 à 2015, a confirmé, les 21 décembre 2015 et 16 décembre 2016, que seul X_____ s'occupait de la relation avec Y_____. Aucune des factures de Y_____ ne passait par lui puisque X_____ revenait avec les factures et les transmettait directement à K_____.

Il s'était occupé du paramétrage de Cash In à la suite de discussions avec X_____. Il avait participé à l'élaboration d'une table de montant du 106 CO en fonction du montant du capital. X_____ avait décidé qu'en cas de paiement, le montant payé allait d'abord solder les frais et intérêts et seulement dans un deuxième temps, la facture.

Ces montants étaient mis au crédit du compte "Frais & honoraires de recouvrement". Toutes les opérations comptables avaient été validées par X_____.

e.e.d) P_____ a expliqué qu'il avait pour mission principale de mettre à disposition des rapports financiers mensuels et annuels à la hiérarchie des ENTITES A_____. Il ne s'occupait pas du mandat de Y_____.

Il ne s'occupait pas personnellement des écritures correctives passées sur le compte 498011. Ses collaborateurs ne préparaient pas les écritures correctives mais les saisissaient dans le système. Les écritures correctives étaient faites pour utiliser la provision débiteurs et enregistrer les crédits prescrits et les patients décédés. A sa connaissance, les indemnités de l'art. 106 CO n'étaient pas dans ces écritures correctives. Probablement que le budget de frais de recouvrement n'aurait pas été respecté sans ses écritures.

e.e.e) K_____ a précisé qu'il s'occupait de comptabiliser les factures de Y_____ et de faire les paiements. Il avait connaissance du fait que les factures de Y_____ étaient réalisées "au net", mais son service ne s'occupait que du solde de la facture encore dû. Cela était fait de la même façon pour Y_____ que pour D_____ SA.

Sur instruction de X_____, les factures de Y_____ étaient payées dans un délai d'une semaine. Les seules factures à avoir le même traitement étaient les factures médicales urgentes et les factures urgentes de la Direction générale.

f) Demandes d'information sur le coût du recouvrement

f.a) Dans une note du 26 février 2007, X_____ a expliqué à B_____, son supérieur hiérarchique direct, le système de recouvrement en place avec D_____ SA et celui nouvellement en place avec Y_____, ainsi que les conséquences du changement au 1^{er} juillet 2006 du tiers payant au tiers garant sur le volume du recouvrement.

Il a expressément mentionné, au sujet du "*budget du contentieux*", plus précisément dans la phase "*pré-juridique*", qu'étant donné que les ENTITES A_____ ne soustraitaient plus le traitement et le suivi administratif du "contentieux", ils ne devaient faire face qu'au coût de traitement de masse d'envoi, de rappel et de sommation.

X_____ n'a pas mentionné avoir convenu avec Y_____ d'un tarif de CHF 42.- indexé par facture remise pour recouvrement à Y_____.

f.b.a) Le 10 mars 2009, B_____ a écrit à X_____ un courriel suite à des remarques émises par des collaborateurs sur le processus de recouvrement. Il signalait :

"Toutes ces informations convergent vers une mauvaise utilisation des moyens et en particulier une critique très marquée de la collaboration avec Me Y_____ et du prix de cette collaboration par rapport au travail effectué par cet avocat (1 million pour 2008 selon ce qui m'est rapporté pour n'apposer que des signatures...)"

B_____ demandait expressément à X_____ de fournir le contrat passé avec Y_____, la description des tarifs appliqués, les charges payées en 2008 à celui-ci et d'indiquer si le processus en place était bien celui prévu au démarrage du mandat. Par ailleurs, B_____ relevait une remarque récurrente des collaborateurs lesquels ne comprenaient pas la raison de l'investissement personnel en temps de X_____ dans ce dossier et dans les contacts avec Y_____.

f.b.b) Trois jours plus tard, X_____ a fait parvenir une note du 13 mars 2009 sur le processus de recouvrement, intitulée "*processus de recouvrement (votre courriel du 10.03.2009)*". X_____ y indiquait que le tarif convenu avec Y_____ consistait en un *pactum de palmario*, soit une rémunération horaire de CHF 220.- indexés (soit CHF 40'985 en 2007 et CHF 1'144'610.- en 2008), à laquelle s'ajoutait une commission de performance de 8% (soit CHF 245'848.- en 2007 et CHF 887'546.- en 2008). X_____ n'a pas parlé du fait que Y_____ percevait également CHF 42.- indexés sur toutes les factures mises au recouvrement. Pourtant, à la date de ladite note, Y_____ avait perçu CHF 5'020'622.- à ce titre (CHF 2'276'501.- en 2007, CHF 2'300'904.- en 2008 et CHF 443'217.50 au 13.03.2009). X_____ n'a pas non plus décrit la tarification convenue avec Y_____ pour les factures "contentieux", ni le fait que Y_____ encaissait 8% sur les notes de crédit. En revanche, X_____ a donné des indications précises sur la performance du recouvrement, soit sur les encaissements reçus.

X_____ a joint en annexe à cette note un tableau comparatif des honoraires payés à D_____ SA et à Y_____, dans laquelle il a indiqué que le tarif horaire comprenait les frais internes de Y_____. X_____ n'a pas fait mention du fait que Y_____ facturait la quasi-totalité de ses tâches à des forfaits-temps et que la plupart des débours étaient facturés en plus.

Il ne ressort pas de ladite note qu'elle ne couvrirait qu'une certaine partie ou phase du processus de recouvrement.

f.c) Selon plusieurs courriels, B_____ a sollicité des informations au sujet du coût du recouvrement.

Par courriel du 3 mars 2011, B_____ a indiqué à X_____ que R_____ estimait qu'il fallait être plus "punschy" dans l'encaissement et le recouvrement, en particulier avec les assureurs, et ajoutait : "*une transparence et des indicateurs réguliers sur le domaine des débiteurs nous sont demandés à échéances mensuelles. Cela revient aux discussions que nous avons déjà eues ces mois derniers et il est indispensable maintenant d'avoir une politique en la matière écrite et la sortie d'indicateurs pertinents*".

Par courriel du 1^{er} novembre 2011 (PP E-338), B_____ a relevé les résultats positifs en termes d'encaissement, mais sollicité auprès de X_____ des informations supplémentaires dans le domaine "*débiteurs-encaissement-recouvrement*" et la production d'un rapport annuel devant mettre en évidence les actions menées, les coûts engendrés et les résultats obtenus.

Par courriel du 22 janvier 2013, B_____ a sommé X_____ de lui donner le document demandé du "*tableau trimestriel des encaissements*".

X_____ n'a pas donné suite aux demandes de B_____ sur les coûts engendrés par le processus de recouvrement.

f.d) Dans un courriel du 27 mai 2013, en vue d'une séance du 18 juin 2013, S_____ a mentionné qu'il était important d'obtenir un rapport chiffré sur le travail effectué par Y_____ et ses avocats, soit le nombre d'actions entreprises, leur issue, le rapport entre "*honoraires versés et argent encaissé*" grâce à l'intervention des avocats, tout en soulignant que les ENTITES A_____ ne disposaient d'aucun de ces éléments, pourtant essentiels pour évaluer le travail des mandataires.

Le 18 juin 2013, lors d'une séance annuelle entre notamment B_____, X_____ et Y_____, une présentation a été faite (PP F-1'022). Aucune indication n'a été donnée ni sur le coût du recouvrement ni sur la tarification appliquée par Y_____.

f.e) B_____ a une nouvelle fois demandé la production d'un rapport, à juin 2013, dans le domaine de l'encaissement et du recouvrement, notamment sur le coût des actions entreprises. Par courriel des 19 juin 2013 et 11 octobre 2013, il a réitéré sa requête. Enfin, le 19 août 2013, S_____ a réitéré en vain auprès de X_____ la requête de B_____.

f.f) Témoignages

f.f.a) Entendu par le Ministère public, B_____ a indiqué ne pas être comptable de formation, raison pour laquelle un expert-comptable avait été engagé à la tête du service de comptabilités, service au demeurant éloigné géographiquement.

Il avait demandé en vain des informations à X_____ au sujet de la perte sur débiteurs. Il avait dû intervenir à plusieurs reprises car ce volet de la comptabilité était obscur. Son assistante, S_____ n'obtenait pas non plus d'informations. Son courriel à X_____ du

1^{er} novembre 2011 notamment n'avait pas été suivi d'effet. X_____ lui répondait constamment avoir beaucoup d'urgences et ne pas avoir le temps de le faire. Il lui avait été rapporté que le système de Y_____ était performant, ayant permis une diminution des délais d'encaissement. B_____ avait continué de demander les informations chiffrées sans les recevoir. Lors de son départ à la retraite, fin 2013, il avait fait une note à cet égard à son successeur.

B_____ a ajouté qu'à la lecture de la note de X_____ du 13 mars 2009 (PP E-314), les coûts du recouvrement étaient estimés à environ CHF 2 millions, alors qu'en réalité ils étaient de CHF 6.3 millions.

f.f.b) S_____, adjointe de direction ENTITES A_____ depuis mars 2005, a déclaré avoir demandé, en 2013 notamment, des statistiques sur les coûts de Y_____, sans obtenir de réponse de X_____. A sa connaissance, aucun calcul du rapport coût-bénéfice de l'intervention de Y_____ n'avait été effectué, ce qui était, en principe, du ressort de X_____.

S_____ avait été témoin de dysfonctionnements dans le cadre du recouvrement. Par exemple, elle avait reçu un courriel de _____, juge auprès du Tribunal de première instance, lequel demandait la raison pour laquelle les ENTITES A_____ ne voulaient plus concilier les valeurs litigieuses de moins de CHF 2'000.-. Elle avait appris que Y_____ et X_____ avaient pris cette décision à la suite de la décision de la Cour de justice refusant d'octroyer des dépens dans le cadre de la procédure de conciliation.

g) Découverte des faits et plainte

g.a) Audit interne du processus "débiteurs douteux"

g.a.a) Le 19 mars 2013, le Directeur général des ENTITES A_____ a demandé que les provisions sur débiteurs douteux soient auditées, compte tenu du lourd impact de celles-ci sur la trésorerie et des coûts représentés.

X_____ s'est, tout d'abord, opposé à la mise en place du mandat d'audit au motif que celui-ci avait été signé par l'ancien directeur général, qui n'était plus en fonction lors de la mise en place de l'audit.

Un rapport d'audit du processus "débiteurs douteux" n° 09/13 de juin 2015 a été rendu et décrit le processus de recouvrement. Il a mis en exergue l'absence de stratégie formalisée en matière de recouvrement et indiqué que seule la lettre du 24 janvier 2007 formalisait les tarifs et honoraires pratiqués par Y_____, laquelle ne mentionnait pas le montant fixe de CHF 42.- indexés par "sommation" signée, la différenciation de la commission de performance en fonction de la nature du débiteur (patient ou assurance) et le fait que celle-ci était décroissante s'agissant des assurances, ainsi que les modalités de rémunération des ADB. Par ailleurs, la comptabilisation des honoraires d'avocats n'était pas conforme au chiffre 48 des normes IPSAS (principe de non compensation). Enfin, le rapport relevait qu'on pouvait s'interroger sur la pertinence des émoluments de CHF 42.- indexés par facture pour la signature de sommations préparées par le secteur des débiteurs et auxquelles il fallait ajouter 8% de frais de performance en cas de

factures recouvrées. Il était relevé l'absence de contrôle effectué par le service des comptabilités sur les factures de performance et celles d'honoraires de Y_____.

Au surplus, le rapport relève que :

- X_____ a affirmé que "*le cabinet d'avocats*" Etude Me Y_____ possédait une grande expérience de gestion de gros volumes de factures en contentieux, notamment pour l'ASSOCIATION_____, et était très au fait des procédures de l'administration fiscale (p. 4). Par ailleurs, il était mentionné qu'une partie de l'activité avait été reprise à l'interne, les ENTITES A_____ ayant pris comme option de gérer le processus de recouvrement du premier rappel jusqu'à la sommation incluse et de confier aux prestataires externes la gestion de la procédure de poursuite (p. 4);
- Me Y_____ a indiqué que 85% des sommations faisaient l'objet d'un versement de la part du débiteur (p. 9).

g.a.b) A la suite de la communication orale du contenu du rapport d'audit susvisé, le Président du Conseil d'administration et le Directeur général des ENTITES A_____ ont demandé des explications à C_____ et L_____ au sujet du mandat de recouvrement confié.

Ces derniers ont recueillis des informations au sujet du mandat confié à Y_____, notamment auprès de X_____. L'intéressé a indiqué à C_____ par courriel du 5 juin 2015 (E-881) : "*En ce qui concerne le montant fixe des débours de CHF 42.-, ce dernier a été fixé par les ENTITES A_____ sans formalisation particulière. Il faut noter que, dans les relations avec les avocats ou les fiduciaires, les débours sont usuels mais leur modalité de calcul n'est presque jamais précisée, qu'il soit effectif ou forfaitaire. Ces débours ne concernent pas les sommations, mais l'ensemble du traitement des dossiers tout au long des procédures. Ils sont fixés au moment du début du dossier, ce qui correspond à l'étape de la sommation qui, pour ce faire, ne sert que de base de calcul.*" Concernant le détail des factures, X_____ a expliqué : "*Le détail des prestations est fourni avec les factures. Les time-sheets eux ne sont pas fournis, ceci est conforme à l'usage, en prenant comme exemple les relations avec Me F_____ ou les autres avocats conseils des ENTITES A_____, les time-sheets ne sont jamais fournis; seul un détail de prestations est remis et encore de façon non systématique.*"

La note finale datée du 8 juin 2015 et adressée au Président du Conseil d'administration et au Directeur général des ENTITES A_____ (PP E-575) décrit la rémunération de Y_____ et sa performance. Le système de rémunération analysé comprend la rémunération à la performance, les honoraires fixés à CHF 220.- de l'heure, les dépens justifiés par des relevés de prestation ainsi que des débours et émoluments basés sur un forfait de CHF 42.- par facture remise.

La note précise que le tarif de CHF 220.- se situe dans la fourchette basse des tarifs appliqués habituellement et que chaque facture est accompagnée d'un relevé de prestations détaillé qui permet de réaliser des pointages et de valider les volumes de prestations. Il est précisé que les prestations à forte volumétrie sont facturées sur la base

d'une durée forfaitaire unitaire, qui a été revue à plusieurs reprises par le service des comptabilités.

g.b) Témoignages

g.b.a) Entendue par le Ministère public, C_____, directrice du DAEF depuis décembre 2013, a expliqué qu'à son arrivée, certaines personnes lui avaient fait part d'insatisfactions et de difficultés à obtenir des informations au sujet du mandat confié à Y_____. Elle avait dû fixer des priorités en fonction du volume en jeu. A la lecture des états financiers, le recouvrement, avec un budget visiblement plus ou moins respecté d'environ CHF 3 millions, arrivait seulement en troisième dans l'ordre de priorité des urgences à traiter. Finalement, L_____ lui avait mentionné, en avril 2014, faire un audit sur le recouvrement; elle l'avait dès lors laissé s'en occuper.

La note du 8 juin 2015 avait été rédigée sur la base des informations communiquées par X_____, celui-ci l'ayant au demeurant en partie rédigée et corrigée. Elle mettait en perspective les chiffres du recouvrement et son coût. Le taux de performance du recouvrement paraissait correct. D'un point de vue macro-économique, aucun problème n'apparaissait, sauf pour les petites factures de moins de CHF 100.- qui gonflaient le montant des débours. Il était évident qu'avec les informations ressortant des audits et de l'enquête de la Cour des comptes, cette note n'était plus pertinente.

J_____ avait remarqué des problèmes dans la comptabilité. Les factures étaient enregistrées en net dans le compte fournisseurs. Toutefois, au passage vers la comptabilité générale, les factures étaient enregistrées en brut. Dans le même compte de charge, des montants étaient mis au crédit pour amener les chiffres proches de ceux qui étaient budgétés, ce qui n'était pas conforme aux normes IPSAS, ce que X_____ savait puisque cela faisait partie intégrante de sa fonction.

g.b.b) L_____, chef du service de l'audit interne dès 2011, a déclaré avoir proposé un audit sur le service de recouvrement dans le but de décrire le processus de recouvrement. Le mandat d'audit avait été dans un premier temps contesté par X_____ en raison d'un "*vice de forme*".

Dans le cadre de son audit, il avait été difficile d'obtenir des documents de X_____, mais il les avait néanmoins finalement obtenus. L_____ n'avait retrouvé qu'un seul time-sheet en lien avec l'activité de Y_____ et il ignorait si quelqu'un les vérifiait, étant donné que les collaborateurs du service de X_____ ne les avaient pas. Lors de l'examen des factures, les personnes interrogées au sein du service des débiteurs lui avaient indiqué que les CHF 42.- correspondaient aux recherches d'adresses, avec la précision que Y_____ vérifiait chaque adresse et traitait les courriers retournés à l'expéditeur, ce qui correspondait toutefois à un travail qui était fait par les ENTITES A_____.

Toutes les factures de Y_____ étaient comptabilisées dans le compte 499016, mais, de manière étrange, les encaissements provenant de Y_____ étaient également comptabilisés dans ce compte de charges. Ainsi, le compte de charges comprenait des charges et des produits, ce qui n'était pas conforme aux règles comptables.

L_____ avait identifié différents forfaits (cf. note du 8 juin 2015), sans les avoir examinés dans le cadre de l'audit, cet examen ne faisant pas partie de sa mission.

g.b.c) M_____, chef du service des débiteurs, a expliqué avoir discuté, lors d'une séance de cadres en 2006 ou 2007, du forfait à la sommation de CHF 42.- et du calcul du *success fee*. Les CHF 42.- étaient une sorte de taxe de base pour le travail effectué de la sommation jusqu'à la RP.

Dans le cadre de l'audit, il avait été interpellé par le fait que Y_____ facturait aux ENTITES A_____ un travail que les ENTITES A_____ produisaient eux-mêmes, mais il avait été convaincu par X_____ qui lui avait expliqué que les CHF 42.- couvraient du travail en plus, qui n'était pas facturé dans les honoraires.

g.c) Enquête de la Cour des Comptes

g.c.a) Par courrier du 14 février 2014, la Cour des comptes a informé le président du Conseil d'administration des ENTITES A_____ de sa décision de procéder à un audit de gestion relatif au processus de facturation. Elle a choisi d'analyser les activités liées à la facturation, soit l'admission des patients, la saisie des prestations, la facturation des prestations et le recouvrement de créances, sous l'angle du bon emploi des fonds publics et de la conformité avec les bases légales et réglementaires (p. 3 et 9 du rapport).

g.c.b) Dans le cadre de son enquête, la Cour de comptes a procédé notamment à l'audition de X_____ et de Y_____.

Lors d'un entretien d'octobre 2014, X_____ a indiqué que le montant forfaitaire de CHF 42.- par facture, "*débours inclus*", était à mettre en relation avec les honoraires d'encaissements qui étaient de 8% alors que le taux usuel sur le marché était entre 25 à 50% (PP F-7).

Y_____ a indiqué le 17 novembre 2014, que les factures "sommations" concernaient en réalité "*les débours basés sur le nombre de factures confiées*" (PP F-21). Il a également indiqué que 15 à 17 personnes intervenaient sur les dossiers des ENTITES A_____ au sein de son Etude, dont 2 personnes pour les entrées de nouveaux dossiers, 1 ou 2 pour les procédures hors canton, 4 à 5 pour les dossiers et la base de données et 5 pour le "front" et la représentation des ENTITES A_____ devant les tribunaux (PP F-23).

g.c.c) La Cour des comptes a rendu son Rapport n°96 intitulé "*Audit de gestion, processus de facturation et de recouvrement*" en décembre 2015 (PP C-7'355) et a mis en exergue de graves lacunes de gestion dans le processus de recouvrement des débiteurs (cf. p. 4). Les points suivants ont été relevés :

- Les mandats de recouvrement avaient été confiés sans procéder à des appels d'offre contrairement à ce qui était prescrit par la loi (p. 60), ce constat étant néanmoins tempéré s'agissant du mandat confié à Y_____ (p. 67);
- La relation entre Y_____ et les ENTITES A_____ n'était pas formalisée dans un contrat, les modalités décrites dans la lettre du 24 janvier 2007 étant lacunaires (p. 60);

- Aucune réconciliation ou contrôle n'était effectué entre les montants versés par les Offices des poursuites à l'Etude de Y_____ et les versements effectués par l'Etude aux ENTITES A_____ (p. 61);
- Aucun contrôle systématique n'était effectué sur les factures d'honoraires de Y_____, en particulier les ENTITES A_____ étaient dans l'impossibilité de contrôler le temps passé par l'avocat ou ses collaborateurs sur les dossiers traités. Le même constat s'appliquait au calcul de la commission de performance, étant relevé que les factures y relatives intégraient les notes de crédit et les opérations diverses de reclassement, ce qui aboutissait à une commission surévaluée de près de CHF 500'000.- en 2013 (p. 61);
- La transmission des données entre les ENTITES A_____ et les mandataires n'était pas efficace et résultait en une perte de temps importante pour les personnes concernées, étant notamment visé le déplacement hebdomadaire de X_____ chez Y_____ (p. 61);
- Les ADB n'étaient pas gérés par les ENTITES A_____ ni par les mandataires, mais uniquement classés par ceux-ci (p. 62);
- La comptabilisation des factures "au net" n'était pas conforme aux normes IPSAS et ne permettait pas à la direction des finances de disposer d'une information complète et exacte quant aux coûts de la procédure de recouvrement et d'en effectuer la supervision (p. 61);
- Des montants très importants d'encaissements de patients et d'assurances n'avaient pas été affectés aux comptes débiteurs correspondants (p. 62);
- Les sommations envoyées aux assurances étaient pratiquement sans effet; les factures non payées résultant de différends faisaient le plus souvent l'objet de discussions avec les ENTITES A_____ avant d'être réglées. Pour cette raison, la direction des finances des ENTITES A_____ avait régulièrement instruit oralement le service des comptabilités de ne plus envoyer de sommations aux assurances. Ainsi, les encaissements de créances en recouvrement suite à l'envoi des sommations ne résultaient pas, pour une grande majorité d'entre eux, de l'effet de cette mesure (p. 56-57). L'absence de directive en matière de recouvrement avait contribué à la poursuite d'une pratique inefficace et coûteuse, la commission de performance de Y_____ liée aux encaissements des assurances après sommation s'étant élevée à près de CHF 900'000.- en 2013 (p. 60).

g.c.d) Le 24 juin 2015, la Cour des comptes a dénoncé les agissements de X_____ au Ministère public, copie de ladite dénonciation étant communiquée au Président du Conseil d'administration des ENTITES A_____.

Selon la Cour des comptes, le processus de recouvrement des ENTITES A_____ était réalisé de manière particulièrement coûteuse pour l'institution, sans mesures correctives prises ou sollicitées par X_____ pour modifier la situation, de sorte que les intérêts publics pouvaient avoir été lésés. Elle a notamment relevé le niveau de marge élevé du mandataire par rapport au type de prestation fournie. Par ailleurs, si l'activité "sommation" permettait d'obtenir des encaissements supérieurs aux frais engagés, l'activité subséquente de recouvrement se faisait à perte.

g.d) Note du 8 juillet 2015

Dans une note interne du 8 juillet 2015 (E-853), J_____, chef du service des comptabilités ayant remplacé X_____ depuis le 1^{er} juillet 2015, a expliqué qu'avec un mouvement manuel et l'utilisation d'un compte transitoire, il était possible de comptabiliser les honoraires de Y_____ de manière conforme aux normes IPSAS, de sorte qu'il n'était pas soutenable d'arguer d'une impossibilité technique liée au logiciel Qualiacc pour justifier la manière dont une partie des notes d'honoraires de Y_____ avait été comptabilisée.

Des montants étaient portés au crédit du compte "Frais & honoraires de recouvrement" de manière non conforme aux normes IPSAS, soit en particulier :

- des paiements de débiteurs de frais et intérêts mentionnés dans les sommations,
- des crédits prescrits,
- des annulations d'abandon de créances,
- des crédits relatifs à des paiements d'D_____ SA ou d'autres organismes.

L'acceptation des principes comptables en vigueur concernait trois secteurs du service des comptabilités, soit le secteur des fournisseurs pour l'enregistrement des factures "au net" de Y_____, le secteur des débiteurs pour les OD de complètement et de soldes et le secteur de la comptabilité générale pour la comptabilisation et la validation de ces OD. Ce processus global était entièrement piloté par le chef de service (i.e. X_____), avec un morcellement des informations communiquées aux différents secteurs. L'irrégularité de ces flux d'écritures, en place depuis 2007, ne pouvait avoir été ignorée par ces trois secteurs. J_____ s'interrogeait également sur l'éventuelle responsabilité des réviseurs.

g.e) Enquête administrative

g.e.a) Par décision du 3 juillet 2015, le Conseil d'administration des ENTITES A_____ a ouvert une enquête administrative à l'encontre de X_____. Interrogé dans le cadre de cette enquête, B_____ a précisé que X_____ avait, chaque année depuis 2007, fait des demandes de personnel supplémentaire pour renforcer le secteur débiteurs, mais très peu de ces demandes avaient été satisfaites.

g.e.b) Par décisions du 22 juin 2015, respectivement du 17 juillet 2015, X_____ a été suspendu provisoirement de ses fonctions, puis de son traitement avec effet au 1^{er} août 2015. Il n'a pas recouru contre ces décisions.

g.f) Plainte

Par courrier du 17 juillet 2015, les ENTITES A_____ ont déposé plainte pour gestion déloyale des intérêts publics ou toute autre infraction à l'encontre de X_____ ou toute autre personne et ils se sont constitués partie plaignante.

Les ENTITES A_____ s'interrogeaient sur la facturation d'un forfait de CHF 42.- par facture pour des prestations réalisées en interne, étant précisé que, selon Y_____, 85% des débiteurs payaient sur sommation outre une commission de performance de 8% sur

les montants encaissés par les ENTITES A_____. Le déplacement personnel du plus haut responsable des comptabilités pour apporter des documents à Y_____ laissait songeur. Il n'était pas possible de déterminer ce qui avait été facturé dans l'activité "contentieux", seuls des relevés de prestations étant remis au mandataire, sans indication du temps passé ni de la personne qui avait déployé l'activité. La manière dont la comptabilisation des factures de Y_____ avait été effectuée empêchait les instances dirigeantes des ENTITES A_____ d'avoir une vision réelle des montants versés au mandataire. Enfin, la rapidité de paiement des factures du précité, contrairement aux autres fournisseurs, était mise en exergue.

g.g) Témoignages

g.g.a) J_____ a été entendu à trois reprises par-devant le Ministère public, le 10 février 2016 et 2 juin 2017 en qualité de témoin et le 16 mars 2018 en qualité de personne appelée à donner des renseignements.

Il a confirmé la teneur de sa note du 8 juillet 2015.

Entre 2007 et 2015, le budget des ENTITES A_____ était préparé par le Service du budget, qui contrôlait également que les lignes budgétaires soient respectées. Pour ce faire, il se fondait sur les comptes établis par le Service des comptabilités. En début d'année, chaque département recevait une lettre de cadrage budgétaire signée par la Direction et disposait d'une autonomie de gestion et de dépenses. Le budget du recouvrement était validé par le Directeur général adjoint et l'administrateur du département.

Bien que le compte "Frais & honoraires de recouvrement" comptabilisait la totalité de la charge d'honoraires de Y_____ en deux temps, la totalité de ceux-ci ne figurait pas dans le compte fournisseurs puisqu'ils étaient scindés dans le compte fournisseurs et dans le compte "ET Y_____". Ce dernier compte n'avait aucun sens d'un point de vue comptable et de suivi de la facturation dans la mesure où les encaissements des débiteurs auraient dû être ventilés sur les comptes des débiteurs, par patient. Les réviseurs ou les auditeurs internes passaient par le compte fournisseurs pour évaluer l'activité d'un fournisseur, soit le risque ou le volume d'activité, ce qu'ils ne pouvaient faire en l'espèce au vu de la manière dont les factures de Y_____ étaient comptabilisées. La comptabilisation dans le compte fournisseur de la totalité de la facture de Y_____ aurait été plus compliquée, mais c'était réalisable. Or, en l'occurrence, il avait été choisi de les comptabiliser "au net" pour simplifier le travail. Cette manière de faire n'était pas conforme aux normes IPSAS, le compte fournisseurs étant incorrectement utilisé comme un compte de paiement. Le recouvrement faisait partie du fonctionnement des ENTITES A_____ et n'était pas une activité hors exploitation.

Par ailleurs, le compte "Frais & honoraires de recouvrement" était crédité de montants qui n'auraient pas dû l'être, ce qui permettait à ce compte d'avoir un résultat stable à CHF 3'000'000.- par année, alors que le coût réel était de CHF 8'000'000.-. X_____ avait donné des instructions claires à ses services pour agir de la sorte.

Faisant référence à ce qui lui avait été rapporté par des collaborateurs du service de la comptabilité générale et aux documents "*opérations mensuelles de boucllement 2015*" (PP E-1'350) et "*vérification PO 499, CGR 15*" (PP E-1'347), J_____ a indiqué qu'il existait un processus mensuel consistant à comparer la dépense au budget pour faire le correctif nécessaire.

Seul X_____ avait une vue d'ensemble sur la manière dont les choses avaient été comptabilisées. Le responsable du secteur fournisseur voyait la facturation "au net", celui du secteur débiteur voyait la comptabilisation avec les notes de crédits et celui de la comptabilité générale voyait les ajustements dans les comptes. Ces trois secteurs étaient très segmentés. Les factures de Y_____ étaient remises à X_____ qui les distribuait dans les différents secteurs. Aucun collaborateur ou chef de service ne lui avait rapporté avoir fait des pointages des factures en question.

La commission de performance de 8% était perçue par Y_____ sur tout mouvement créditeur d'une facture qu'il avait traitée, également sur les notes de crédit consistant en une annulation de facture pour une raison étrangère au processus de recouvrement, soit sur des montants qui n'étaient pas encaissés par les ENTITES A_____.

S'agissant de la compensation effectuée dans les états financiers entre, d'une part, les charges salariales et, d'autre part, les prestations des assurances sociales et la mise à disposition de personnel à des tiers (cf. PP 2'339 et 2'340), il convenait plutôt de parler d'annulation de charge effective et non de compensation. Cette manière de faire était non seulement admissible, mais se fondait sur une recommandation REKOLE, qui prenait spécifiquement l'exemple des salaires. Elle était en place depuis des années aux ENTITES A_____ et il s'agissait du seul cas de "compensation" dans les comptes. Cette "compensation" était transparente dans les comptes des ENTITES A_____, contrairement à la compensation pratiquée dans le compte "Frais et honoraires de recouvrement".

Il a précisé que, depuis le 1^{er} juillet 2015, les frais selon l'art. 106 CO et les intérêts ne venaient plus en déduction du compte "Frais & honoraires de recouvrement", mais étaient comptabilisés comme des produits financiers. Par ailleurs, le sens des imputations avait été inversé en ce sens que la créance était désormais imputée en premier sur le paiement effectué, les frais et intérêts l'étant dans un second temps, ce qui avait impliqué une modification des paramétrages de Cash-In.

g.g.b) Les réviseurs en charge des comptes des ENTITES A_____ entre 2007 et 2015 ont été entendus, séparément, par le Ministère public le 15 septembre 2016.

g.g.b.a) REVISEUR 1_____ et REVISEUR 2_____, employés de _____ et réviseurs des ENTITES A_____ en 2007 et 2008, ont expliqué avoir travaillé en collaboration, notamment, avec X_____ lors de la révision des comptes des ENTITES A_____.

L'attention des réviseurs n'était pas attirée lorsqu'un compte ne variait pas beaucoup d'une année à l'autre. De plus, les réviseurs ne demandaient des corrections qu'à partir d'un certain seuil de matérialité, en l'occurrence d'environ CHF 20 millions pour 2015 et

de CHF 7 millions pour 2007, ce qui ne signifiait pas que les normes ne devaient pas être appliquées. Les compensations litigieuses en 2008 dans le compte "Frais & honoraires de recouvrement" n'avaient pas été constatées. Le fait de compenser les charges et les produits dans un compte de charges n'était pas conforme aux normes IPSAS ou aux normes genevoises.

Les réviseurs entendus ont déclaré n'avoir pas analysé en particulier le compte n°498011 "Frais & honoraires de recouvrement" et étaient donc incapables de dire s'il était normal de trouver des produits dans ce compte de charges, puisqu'il pouvait s'agir d'extournes ou de corrections notamment. Il était pour cela nécessaire d'examiner la composition de ce compte et quelles écritures auraient été passées comme produits. Par exemple, il était correct de comptabiliser le remboursement des assurances sociales en déduction des charges de personnel. Chaque domaine devait être examiné séparément et il n'y avait pas de généralités sur ce qui était admissible ou non. Il n'était toutefois pas usuel de trouver autant de produits dans un compte de charges comme c'était le cas en l'espèce.

g.g.b.b) REVISEUR 3_____, expert-réviseur auprès de _____, et REVISEUR 4_____, expert-réviseur auprès de _____, ont déclaré avoir travaillé sur la révision des comptes des ENTITES A_____ de 2009 à 2014.

Les ENTITES A_____ avaient des dépenses pour environ CHF 1.7 milliard par année et il n'était pas possible de tout contrôler sur une comptabilité de cette importance. En tant que réviseurs, ils travaillaient avant tout sur l'identification des risques qui pouvaient avoir un impact significatif sur les résultats et les processus. Le seuil de matérialité était fixé à environ CHF 8.5 millions, de sorte que le compte de "Frais et honoraires de recouvrement" n'était pas une préoccupation. D'ailleurs, le risque de recouvrement était déjà couvert par des provisions. Le processus de double signature était suffisamment sécurisé, de leur point de vue, pour ne pas nécessiter un examen.

Le compte n°498011 n'avait pas fait l'objet d'un examen approfondi et ce n'était pas le seul compte de charges avec des débits et des crédits, donc cela ne les avait pas interpellés. Selon leur compréhension, dans le cadre des normes IPSAS, les frais refacturés aux débiteurs pour couvrir les frais de recouvrement, pouvaient être déduits des frais de recouvrement. En revanche, le remboursement des débiteurs de la créance elle-même ne devait pas être déduit des frais de recouvrement.

Des discussions avaient eu lieu au sujet de la compensation dans le cadre de fonds affectés ou de fonds de tiers. Une recommandation avait été émise pour que ces écritures passent par le compte de fonctionnement. Finalement, les ENTITES A_____ avaient choisi de faire prévaloir la prédominance budgétaire, ce choix figurant dans les notes aux comptes.

h) Etude et CABINET Y

h.a) Par courrier du 25 juin 2015, les ENTITES A_____ ont résilié avec effet immédiat le contrat qui les liait à Y_____.

Y_____ a adressé aux ENTITES A_____ un courrier de réponse le 30 juin 2015, dans lequel il indiquait notamment que son Etude employait environ 10 personnes (temps plein et partiel confondus), en dehors des avocats et des avocats-stagiaires (PP F-38).

h.b) Par courrier du 19 octobre 2015, Y_____ a fait parvenir une déclaration fiscale modifiée pour l'année 2013, qui remplaçait la précédente et qui tenait compte d'une provision pour perte de CHF 12'000'000.- dans les comptes de l'Etude Me Y_____, perte correspondant à la lésion estimée par la Cour des comptes dans sa dénonciation pénale (cf. PP A-4), et qui sera reportée sur les exercices ultérieurs.

h.c) Le bénéfice net et les charges salariales de l'Etude Y_____, respectivement du CABINET Y_____ SA ressortent des annexes aux déclarations fiscales.

Les charges salariales s'entendent hors les salaires que Y_____ se versait et ceux versés à son épouse (celle-ci ne travaillant pas sur le dossier des ENTITES A_____ PP F-579) :

	ETUDE DE Y_____		CABINET Y_____ SA		ETP*
	Bénéfice net	Charges salariales	Bénéfice net	Charges salariales	
2006	CHF 368'285.-	CHF 84'000.-			1
2007	CHF 2'331'857.-	CHF 84'000.-			1
2008	CHF 3'451'016.-	CHF 151'179.-			2
2009	CHF 4'966'316.-	CHF 224'398.-			3
2010	CHF 5'502'478.-	CHF 180'594.-			2.5
2011	CHF 5'504'803.-	CHF 182'804.-		CHF 100'000.-	3.6
2012	CHF 3'768'698.-	CHF 220'686.-		CHF 89'000.-	4
2013	CHF 2'317'372.-**	CHF 102'493.-	CHF 1'272'864.-	CHF 270'000.-	4.7
2014	CHF 3'303'206.-	CHF 37'000.-	CHF 1'118'191.-	CHF 310'000.-	4.5
2015		CHF 24'579.-		CHF 308'996.-	4.3

* ETP = équivalent temps plein avec un salaire approximatif de CHF 6'000.- x 13= CHF 78'000.- (montant basé sur la base des déclarations de EMPLOYE 1_____, PP E-1'420)

** Hors provision sur pertes de CHF 12 millions

h.d) Le 24 juin 2015, CABINET Y_____ SA a modifié ses statuts et changé de raison sociale, s'appelant désormais CABINET Y_____ & ASSOCIES SA, ainsi que de siège social. La fille de Y_____, FILLE Y_____, et T_____, ont été désignés administrateurs de la société, aux côtés de Y_____. Le 8 décembre 2015, FILLE Y_____ et T_____ ont démissionné de leur fonction.

Le 23 décembre 2015, Y_____ & ASSOCIES SA a été créée, société dans laquelle FILLE Y_____ et T_____ sont administrateurs et alors domiciliée à la même adresse que CABINET Y_____ SA. A l'heure actuelle, Y_____ travaille sur mandat pour Y_____ & ASSOCIES SA et dispose d'un bureau dans les locaux de cette société.

En juin 2017, le siège social de CABINET Y_____ SA a été déménagé au domicile privé de Y_____ et celui de Y_____ & ASSOCIES SA à la rue _____.

h.e) Témoignages

Il ressort de l'audition de trois employés de Y_____ que ceux-ci s'occupaient de tâches administratives, sous la supervision de l'intéressé, qui était le seul à disposer d'une formation juridique au sein de l'Etude et du CABINET Y_____ SA.

h.e.a) EMPLOYE 1_____ a déclaré avoir été engagé à 100% en 2009, spécifiquement pour le mandat des ENTITES A_____, ce qui lui prenait environ 80% de son temps. Il s'occupait des paiements pour les dossiers en cours auprès des Offices de poursuite et faisait la réconciliation entre les paiements et la base de données, puis archivait les dossiers. Il enregistrait et envoyait les RP et les RCP préparées par les ENTITES A_____. Il avait des contacts quasi-quotidiennement avec les employés des ENTITES A_____. Environ cinq employés administratifs travaillaient sur les dossiers des ENTITES A_____.

h.e.b) EMPLOYE 2_____ a mentionné avoir été engagée en mars 2011 pour le dossier des ENTITES A_____. Elle ne travaillait que sur ce dossier. Elle s'occupait de réceptionner les dossiers, des RP, de faire les photocopies et d'envoyer les dossiers à l'Office des poursuites. Trois autres personnes travaillaient en même temps qu'elle sur le dossier des ENTITES A_____, soit une employée à 40%, un autre à 100% et elle-même à 50%. Durant l'été, des étudiants étaient parfois engagés pour faire du classement. Quand les RP arrivaient des ENTITES A_____, Y_____ les signait et EMPLOYE 2_____ en faisait des photocopies avant de les envoyer. Elle attendait ensuite le retour des commandements de payer. EMPLOYE 1_____ s'occupait de répondre aux patients débiteurs qui pouvaient téléphoner à l'Etude.

h.e.c) EMPLOYE 3_____ a indiqué avoir été engagée, en janvier 2010, à 40%, pour le dossier des ENTITES A_____, tout comme deux autres employés. Elle estimait que le mandat des ENTITES A_____ était traité avec un total de deux ETP administratifs. Des auxiliaires étaient venus en supplément, durant deux ou trois mois, pour les aider ponctuellement. Elle s'était occupée des dossiers hors canton de Genève. Elle réceptionnait les RP, les saisissait dans le système, réceptionnait les commandements de payer. En l'absence d'opposition, elle s'occupait de la RCP. En cas d'opposition, le dossier était transmis à l'avocat sous-traitant. Elle saisissait le tout dans une base de données Excel.

i) L'expertise judiciaire

Le Ministère public a confié une expertise comptable à EXPERT_____, associé responsable du siège de U_____ SA à Lausanne, expert-comptable, membre de la Chambre fiduciaire suisse et conseiller fiscal (cf. _____).

i.a) Il ressort du rapport d'expertise du 6 avril 2017 ce qui suit :

S'agissant de la comptabilisation des factures "au net", le choix d'imputer les prestations au net dans un premier temps puis de compléter la charge effective par une seconde opération n'est pas interdit.

Le compte de charges "Frais & honoraires de recouvrement" comportait des écritures à son crédit qui correspondaient à :

- des annulations d'abandon de créances,
- des crédits prescrits,
- des facturations de frais et intérêts contentieux,
- des encaissements de Y_____,
- des encaissements de Cash In,

à hauteur des montants totaux suivants (p. 17 de l'expertise) :

	Total des écritures au crédit
2008	CHF 2'979'377.85
2009	CHF 6'233'317.53
2010	CHF 6'119'895.94
2011	CHF 7'256'902.66
2012	CHF 5'283'318.21
2013	CHF 4'536'115.31
2014	CHF 2'763'913.90
Total	CHF 35'172'841.65

La comptabilisation de ces écritures au crédit du compte de charge "Frais & honoraires de recouvrement" consistait en une compensation de charges non autorisée au vu de la nature différente des transactions du compte impacté et de la nature même de l'opération. La substance des opérations n'était en effet pas liée aux mêmes flux financiers. Il s'agissait en réalité de produits exceptionnels sur les exercices antérieurs. De ce fait, les chiffres 48 et 49 des normes IPSAS 1 avaient été violés.

Ces opérations avaient clairement eu un impact sur la présentation des états financiers. En effet, tout d'abord, l'imputation erronée de produits exceptionnels (crédits prescrits, annulations d'abandon de créances, indemnités 106 CO) en diminution de charges induit le lecteur en erreur quant à l'évaluation du poste de charge en question: autres charges d'exploitation dans la rubrique des états financiers. A l'inverse, la rubrique "autres recettes" et plus particulièrement le compte "produits exceptionnels sur exercices antérieurs" ne présentait pas l'intégralité des revenus acquis ou constatés en cours d'exercice sur des opérations de reclassement et de recouvrement de créances.

Dans cette mesure, le lecteur des comptes ne pouvait se faire une idée claire des dépenses impliquées par le recouvrement de créances ou des produits générés par celles-ci. De plus, les états financiers des ENTITES A_____, de 2007 à 2014, ne mentionnaient aucune note au traitement appliqué à cet effet. Il en découlait un trouble dans l'appréciation et la présentation des comptes, respectivement un non-respect du cadre conceptuel IPSAS "*true et fair view*" (note: soit du principe de l'image fidèle).

i.b) Entendus par le Ministère public, les experts ont confirmé leur rapport d'expertise et répété qu'au vu des compensations opérées, le lecteur des comptes ne pouvait avoir l'information sur le réel coût du recouvrement et ce, indépendamment du fait que le compte de recouvrement apparaissait ou non dans les comptes publiés. En effet, la charge figurant au solde du compte était incomplète au vu des compensations opérées.

Les ENTITES A_____ disposaient effectivement de comptes de produits, dans lesquels les produits exceptionnels dont il était question, auraient pu être passés.

Ils ont précisé que l'auditeur externe décidait d'un seuil de matérialité dans l'examen des comptes, raison pour laquelle il n'attestait jamais dans ses rapports que les comptes "*sont justes*", mais qu'ils sont "*raisonnablement justes*".

i.c) A l'audience de jugement, les experts ont confirmé la violation des principes de non compensation et de clarté par l'inscription au crédit du compte "Frais & honoraires de recouvrement" des annulations d'abandons de créance et des crédits prescrits, ainsi que de l'indemnité 106 CO et des intérêts. Ces principes devaient être connus d'un expert-comptable.

Invités à préciser leur rapport d'expertise par la Direction de la procédure, ils ont indiqué que les sommations envoyées par les ENTITES A_____ aux débiteurs n'étaient, d'un point de vue comptable, pas des factures. Partant, les intérêts et le dommage fondé sur l'art. 106 CO ne pouvaient pas être considérés comme des frais refacturés à des tiers.

S'agissant des "*charges refacturées (à des tiers) ou couvertes par des fonds privés*" prévues dans les états financiers des ENTITES A_____ (PP E-1'783), il ne s'agissait pas d'une dérogation au principe de non compensation, mais plutôt d'une explication complémentaire sur la manière dont les comptes étaient présentés. Dans tous les cas, une telle "dérogation" n'était pas applicable en l'espèce pour justifier une compensation entre les honoraires de Y_____ et les intérêts et les frais facturés aux débiteurs.

i.d) Devant le Ministère public (PP E- 2'227), X_____ a contesté les résultats de l'expertise. La comptabilisation au crédit du compte "Frais et honoraires de recouvrement" des annulations d'abandon de créance et des crédits prescrits était préexistante à l'arrivée de Y_____, elle ressortait du plan comptable et il n'avait pas eu à donner d'instructions spécifiques à cet égard, X_____ précisant que les crédits prescrits avaient été portés au crédit dudit compte sur demande de l'ICF.

X_____ a admis que la comptabilisation au crédit du compte de charges du dommage, selon l'art. 106 CO, était concomitante à la mise en place du "*système Y_____*". Cette comptabilisation avait été automatisée avec l'introduction de Cash In, logiciel implémenté par un groupe de projet, auquel il ne faisait pas partie, lequel dépendait d'une commission, projet validé ensuite par le comité de direction.

Cette comptabilisation n'avait pas eu d'impact sur les états financiers car les frais de recouvrement n'y figuraient pas, pas plus qu'ils ne se trouvaient dans le rapport de gestion, dès lors que les sommes en question n'étaient pas suffisamment importantes pour intéresser le lecteur des comptes. Les comptes des ENTITES A_____ n'étaient pas faits pour examiner chaque dépense et notamment pas les "petites dépenses", tels les frais de recouvrement.

j) Déclarations des prévenus dans la procédure pénale

j.a.a) X_____ a toujours contesté la commission de toute infraction pénale.

Lors de sa première audition devant le Ministère public, il a expliqué que le tarif de Y_____ avait été fixé en fonction de ce qui se faisait auparavant avec Me F_____ et

avec D_____ SA. Un audit avait eu lieu après 2009 et personne n'avait trouvé à redire au sujet des factures de Y_____, si ce n'est que deux signatures étaient exigées pour les valider. Suite à cela, le responsable du secteur fournisseur, soit K_____, les signait après lui, en ne faisant qu'un contrôle formel, soit sans examiner les factures. Personne n'avait émis de critiques sur le système mis en place jusqu'en 2015, lequel était similaire à celui de D_____ SA, mais avec des résultats bien meilleurs. En effet, les encaissements étaient cinq fois supérieurs au coût, ce qui permettait à X_____ de remplir ses objectifs fixés avec B_____ et le Directeur général, soit de diminuer les pertes sur débiteurs et d'augmenter les encaissements.

Le montant de CHF 42.- par sommation avait été fixé d'entente entre Y_____ et lui-même, sans être validé par la Direction, cette tâche faisant partie de ses compétences. Ce montant ne figurait pas dans le courrier du 24 janvier 2007 car il avait été oublié lors de la première discussion avec Y_____. Il couvrait l'ouverture du dossier et les frais administratifs pour l'ensemble du dossier, quelle que soit sa durée. X_____ a, par la suite, précisé que les CHF 42.- représentaient un coût global pour toute la relation.

X_____ a expliqué amener une fois par semaine tous les dossiers à Y_____. Tous deux vérifiaient les sommations, soit environ 1'000 sommations en 45 minutes. Ultérieurement, X_____ est revenu sur cette affirmation, indiquant avoir sous-estimé le temps consacré à la vérification des sommations.

Il estimait la comptabilisation "au net" des factures de Y_____ correcte au niveau comptable. Cette façon de faire était déjà appliquée avec D_____ SA, avant son arrivée aux ENTITES A_____.

X_____ a ajouté que les coûts ne devaient jamais dépasser le budget fixé.

Il a affirmé ne jamais avoir reçu de cadeaux ou de "rétro-commissions" de Y_____ sous réserve d'une bouteille de cognac, une fois.

j.a.b) Le 16 octobre 2015, X_____ a précisé ses déclarations.

Il était le seul à vérifier chaque facture de Y_____, tout comme les factures d'D_____ SA ou des autres avocats.

S'agissant du tarif de CHF 42.-, il ne couvrait pas la même chose que les CHF 32.- payés à D_____ SA; il ne correspondait pas à un travail effectué au moment de la facturation, mais à des activités et à des frais futurs.

En cours de mandat, il s'était mis d'accord avec Y_____ sur les éléments qui pouvaient être facturés sur le plan administratif ou juridique et ce qui était inclus dans le forfait, ce en s'inspirant du système D_____ SA. Il n'en avait pas discuté avec son supérieur, l'interprétation du contrat étant de sa compétence. Il avait calculé le coût des éléments administratifs, en estimant le temps nécessaire à un collaborateur des ENTITES A_____ pour faire une opération similaire. Y_____ avait traduit ces montants en minutes d'un tarif horaire de CHF 220.-. Ainsi, le nombre de minutes indiquées dans les *time-sheets* de Y_____ était inférieur au temps de travail réel. Il en allait de même du

travail judiciaire, pour lequel un nombre de minutes avait été fixé pour les opérations répétitives.

A titre d'exemple, le forfait de CHF 8.- pour le traitement de la RP avait été ajouté en cours de mandat. En 2007, les ENTITES A_____ avaient acquis un logiciel de recouvrement qui permettait d'éditer les documents tels les sommations, les RP, les arrangements de paiement. Il restait ainsi à Y_____ à faire le contrôle, les rectifications et à traiter les courriers en retour.

L'encaissement du dommage, selon l'art. 106 CO, servait à payer les coûts de Y_____. Il avait lui-même établi la table de montant des frais de l'art. 106 CO sur la base de ce qui était pratiqué par la société de recouvrement.

j.b.a) Y_____ a toujours contesté la commission de toute infraction pénale.

Lors de sa première audition devant le Ministère public, il a expliqué que, lors d'un contact informel avec X_____, celui-ci lui avait demandé s'il était intéressé de s'occuper du recouvrement des ENTITES A_____. Il y avait trouvé un joli challenge et avait accepté. Ne faisant que du droit fiscal depuis plusieurs années, il avait l'avantage, en comparaison avec d'autres avocats, de n'avoir aucun problème de conflits d'intérêts.

Au moment de parler des tarifs, il avait été surpris par les coûts des entreprises de recouvrement qui coûtaient plus cher qu'elles ne rapportaient. Elles facturaient entre CHF 25.- et CHF 35.- "*de mise en route*", des honoraires pour l'activité et des *success fees* de 12 à 15% qui étaient également prélevés sur les ADB, ce qui l'avait choqué. Ils avaient alors convenu, avec X_____, d'un tarif horaire de CHF 220.- et d'une commission de performance de 8% sur les encaissements. X_____ devait communiquer ces tarifs à B_____ et au Directeur général des ENTITES A_____.

Toute son activité était forfaitisée. Personnellement, il n'avait jamais facturé à l'heure, mais à la tâche. Toutes les tâches avaient été transformées en minutes en raison du volume très important, soit un montant de CHF 42.- de la sommation jusqu'à la RCP. Ce montant avait été discuté, dans un second temps, avec X_____, raison pour laquelle il ne figurait pas dans le courrier du 24 janvier 2007. Il correspondait à une activité de 12 minutes à CHF 220.- de l'heure; il comprenait la vérification, la signature des sommations et la gestion des débiteurs, qui téléphonaient à l'Etude, malgré que le numéro de téléphone des ENTITES A_____ figure sur les sommations. Lorsque les débiteurs lui renvoyaient les arrangements de paiement, il les transmettait aux ENTITES A_____. Lorsque des courriers provenaient d'un confrère, il lui adressait un accusé de réception, avant de transmettre le dossier aux ENTITES A_____. Les CHF 42.- couvraient aussi les RP, préparées par les ENTITES A_____, mais qui devaient être contrôlées et signées avant d'être envoyées à l'Office des poursuites, ainsi que le traitement du retour des commandements de payer.

Y_____ n'était pas capable d'estimer le temps que cette tâche lui prenait chaque semaine, raison pour laquelle un forfait avait été convenu. Il traitait environ 500 sommations par semaine. Il était vrai que, vu le tarif appliqué, de 12 minutes par sommation, cela revenait à plus de 100 heures d'activité par jour, mais du personnel

travaillait pour lui, ce que les ENTITES A_____ savaient. Il ne facturait pas ses employés administratifs au tarif avocat, mais à CHF 39.- ou 49.- de l'heure. Les frais administratifs étaient facturés après la RCP.

S'agissant de la facturation "au net", Y_____ a indiqué que X_____ lui avait demandé de compenser les factures d'honoraires avec les encaissements. Cela ne concernait pas les CHF 42.-, sauf exception. Il n'était pas intervenu sur la manière de comptabiliser ses factures.

En 2008 ou 2009, les ENTITES A_____ lui avaient confié également le recouvrement auprès des assurances, ce qui avait augmenté le montant des factures et des encaissements. En 2009 et 2011, S_____ lui avait dit que cela revenait trop cher. Le montant des frais, selon l'art. 106 CO, avait alors été augmenté afin de faire supporter le coût du recouvrement au patient.

Y_____ a précisé qu'à une certaine période, son chiffre d'affaires lié aux ENTITES A_____ était de CHF 6 millions, contre seulement CHF 1 million pour ses autres clients.

Ce système lui permettait de bien gagner sa vie, mais il ne coûtait pratiquement rien aux ENTITES A_____ dans la mesure où les frais étaient supportés par les débiteurs par le biais de l'indemnité, selon l'art. 106 CO. Par ailleurs, Y_____ payait des impôts sur ses revenus, lesquels revenaient finalement à l'Etat et indirectement aux ENTITES A_____. Au surplus, il faisait rentrer de l'argent dans les caisses des ENTITES A_____, ne coûtait pas cher et faisait vivre 14 personnes. Proportionnellement, sa charge était légère pour l'institution.

j.b.b) Lors de sa seconde audition, Y_____ a répété avoir convenu des forfaits fixés avec X_____ et uniquement avec lui.

Son mandat avait pour objectifs principaux de faire payer les débiteurs le plus vite possible et d'éviter des procédures judiciaires longues et coûteuses. Il avait été mené avec succès eu égard aux montants encaissés. Initialement prévu pour une durée ne devant pas excéder deux ans, il avait duré bien plus longtemps et de nouvelles tâches lui avaient même été confiées. Les ENTITES A_____ avaient un manque chronique de ressources, de sorte qu'ils externalisaient de plus en plus.

Le tarif de CHF 42.-, qui couvrait l'activité de la sommation jusqu'au commandement de payer, y compris la tenue des bases de données, était inférieur à celui pratiqué par la Caisse juridique suisse et un peu supérieur à celui d'D_____ SA, mais était compensé par une commission de performance plus basse. L'activité déployée par les avocats était facturée au taux horaire de CHF 220.-. Faire signer la sommation par un avocat poussait les débiteurs à payer ou à signer un arrangement de paiement. Tel avait été le cas vu le taux d'encaissement d'environ 85% sur les factures mises en recouvrement. Le travail effectif à fournir avait évolué au fil des années. L'activité était faite par son personnel au sein de l'Etude, mais Y_____ devait la contrôler. Les 12 minutes de travail était un équivalent qu'il avait calculé dans sa tête, mais qui ne représentait pas la réalité.

Les tâches étaient forfaitisées pour éviter une explosion des coûts. Avec X_____, il avait convenu que la RCP valait 20 minutes de travail, ce qui incluait le travail fourni par la suite, soit y compris le classement. Cela ne voulait toutefois pas dire qu'il facturait du travail de classement au tarif d'un avocat, puisque le tarif horaire de CHF 220.- n'était pas vraiment un tarif d'avocat. En 2008, ils avaient décidé de créer des dossiers physiques dès la RP et non plus à la réception du commandement de payer. Le prix était alors passé de 20 à 15 minutes. Il y avait finalement plus de RP déposées que de commandements de payer qui arrivaient, alors il avait réduit le coût à CHF 8.-. Les demandes de mainlevée étaient forfaitisées à CHF 165.- pour les patients et à CHF 220.- pour les assureurs, ce qui était en-deçà du coût réel.

Le but était ensuite de reporter le plus possible les coûts sur les débiteurs récalcitrants. Dans les sommations envoyées, des frais importants au titre de l'art. 106 CO étaient ajoutés, afin que les débiteurs prennent en charge les frais de recouvrement. En septembre 2011, les ENTITES A_____ avaient décidé de doubler encore ces frais.

S'agissant de la facturation "au net", tous les honoraires et les encaissements figuraient sur ses relevés de compte. Cette forme de compensation n'avait commencé qu'en septembre 2009, X_____ lui ayant demandé de procéder ainsi afin d'alléger le flux des liquidités des ENTITES A_____.

Y_____ avait toujours agi en totale transparence avec les ENTITES A_____ et participait chaque année à une séance avec les représentants des ENTITES A_____ pour faire le point sur le recouvrement ce, jusqu'au départ de B_____.

j.c) Lors des audiences subséquentes les prévenus ont eu des explications différentes s'agissant du forfait de CHF 42.- et des factures "sommations".

j.c.a) Tout d'abord, Y_____ a expliqué qu'il facturait CHF 42.- sur toutes les sommations, ce qui correspondait au travail de toute l'équipe, sur une durée de 6 à 8 mois. Contrairement à ce qui avait été dit précédemment, cela ne correspondait pas à un temps déterminé au tarif horaire. Ce tarif coûtait moins cher que si tout était facturé au temps effectif. Pour les sommations à moins de CHF 100.-, un forfait différent était fixé. Les CHF 42.- couvraient à la fois du travail administratif (vérification, modification et échanges avec les ENTITES A_____) et du travail d'avocat (contrôles des sommations, adresses, représentants légaux, contrôle des RP et des RCP, contrôle des ADB, tri du courrier et analyse pour savoir s'il devait répondre ou si le courrier était transmis aux ENTITES A_____, examen des étapes du dossier). Il recevait les sommations divisées par blocs d'ordre alphabétique, raison pour laquelle il établissait des factures séparées pour chacun des blocs, ainsi qu'une facture distincte pour les débiteurs décédés.

Au cours de la même audience, Y_____ a, dans un second temps, admis que le forfait de CHF 42.- était appliqué par facture et non par sommation, car chaque facture pouvait avoir une vie différente. Le tarif de CHF 42.- n'avait pas été confirmé par écrit, mais il en avait été de même d'autres tarifs, comme la commission de performance dégressive pour les assurances.

j.c.b) X_____, pour sa part, a indiqué que le montant de CHF 42.- avait été calculé en se basant sur le tarif de CHF 220.- de l'heure et prenait en compte le travail administratif, comptable, d'encaissement et d'avocat sur le dossier. Toutefois, cela correspondait à du travail sur la durée et non au travail déployé à la signature de la sommation. Il y avait une part administrative qu'il estimait à CHF 100.- de l'heure et une part de travail d'avocat à CHF 220.-de l'heure. Le travail d'avocat consistait surtout à du contrôle, alors que le travail administratif consistait en la vérification et la modification des dossiers et en des échanges avec les ENTITES A_____.

Ces CHF 42.- payaient "la structure" et étaient conformes aux tarifs des autres sociétés de recouvrement. D_____ SA facturait aussi un montant pour chaque dossier remis. D'ailleurs, avant 2007, D_____ SA émettait les sommations eux-mêmes, mais sur la base d'informations transmises par les ENTITES A_____.

Par la suite, X_____ a indiqué avoir, de concert avec Y_____, fixé le montant de CHF 42.- pour couvrir toutes les activités qui ne pouvaient pas être facturées à CHF 220.-. Ce système était ainsi plus économique que de facturer "*au time-sheet*". Finalement, X_____ a précisé que les CHF 42.- pouvaient aussi couvrir des frais administratifs, à différencier du travail administratif, soit des frais de télécommunication, de déplacements, des frais bancaires, etc.

Lors de l'audience du 16 mars 2016, X_____ a indiqué que le forfait de CHF 42.- couvrait tous les débours que Y_____ ne facturait pas autrement. Il s'agissait notamment de la vérification et de la signature de la sommation, la vérification et la signature de la RP, puis de la RCP, les annonces de paiement, l'analyse des dossiers en cours, des courriers reçus. Quand il avait mis cela en place, ils n'avaient pas discuté de ce qui se retrouvait ou non dans ces CHF 42.-, mais plutôt de ce qui serait facturé par ailleurs, pour les activités de masses et répétitives, à un temps moyen plutôt qu'au temps effectif.

X_____ passait du temps à contrôler les sommations avec Y_____, car il importait que les sommations soient correctes.

j.d) Pour les factures "contentieux", Y_____ et X_____ ont tenus les explications suivantes :

j.d.a) Y_____ a exposé que la phase contentieux durait de la RCP, jusqu'à l'encaissement final. Dans ce cadre, il y avait des tâches qui n'étaient pas une activité d'avocat proprement dite. X_____ et lui-même s'étaient mis d'accord sur la facturation de forfaits pour un certain nombre d'activités qui comprenaient aussi l'activité administrative. Ces forfaits étaient en minutes car la facturation était bloquée à CHF 220.- de l'heure. Les initiales "INITIALES Y_____" dans les *time-sheets* ne signifiaient pas qu'il avait personnellement effectué la tâche en question. Il n'était pas mentionné ce qu'il accomplissait personnellement et ce qui était effectué par son personnel car le système ne lui permettait pas de le faire. Il avait convenu avec X_____ que la facture accompagnée du relevé de prestations suffisait, le *time-sheet* étant en tout état à disposition si besoin.

Y_____ a confirmé que les forfaits "contentieux" commençaient à partir de la RCP et se terminaient à la clôture du dossier. Le forfait convenu pour cette phase était de CHF 55.-, il avait ainsi transformé cela en 15 minutes de travail à CHF 220.-. Le forfait ne portait toutefois pas uniquement sur son activité, mais sur l'activité de toute l'Etude et correspondait à la création du dossier, de la base de données, ainsi qu'à la vie et au suivi de la RCP. Ce forfait était facturé le jour où la RCP était inscrite dans la base de données, ce qui ne signifiait pas forcément que l'activité avait été faite ce jour-là. Il était ainsi normal de facturer 48 ou 72 heures par jour. Il n'était en revanche pas possible de savoir combien de temps il avait passé sur un dossier en particulier. Il y avait également un forfait de CHF 8.- pour les ADB et CHF 10.- pour les clôtures de dossiers, qui ne concernait que l'activité faite par le personnel administratif qui consistait à mettre la base de données à jour et archiver le dossier.

Les travaux administratifs concernés par les forfaits n'étaient pas compris dans le tarif horaire puisqu'il ne s'agissait pas d'un pur mandat d'avocat, mais d'un contrat mixte, comme pour les sociétés de recouvrement. Le mandant consistait en la gestion d'une procédure de masse pour laquelle il était nécessaire de forfaitiser un maximum d'activités pour éviter l'explosion des coûts. L'activité non forfaitisée, soit par exemple le travail des avocats sous-traitants, était facturée CHF 220.- de l'heure. Très peu de tâches qu'il accomplissait personnellement étaient en réalité facturées au tarif horaire, son travail étant couvert par les forfaits. En réalité, le tarif horaire avait été fixé dans le courrier du 24 janvier 2007 dans le but d'éviter les dérapages pour le tarif des avocats, mais les forfaits avaient été fixés après.

Lors de l'audition du 9 mars 2016, Y_____ a modifié ses explications en indiquant que les tâches nommées "110" et "REQCONT" étaient des forfaits et le reste de l'activité était facturée au temps effectif, le code "DP" ou "DPA" correspondant au dépôt d'action au Tribunal. En 2010, il avait convenu avec X_____ d'une activité supplémentaire, soit de faire une base de données pour savoir si les patients avaient payé ou non et combien. Pour ce travail supplémentaire, ils avaient convenu d'un forfait de 10 heures par semaine, facturé sous le code "255".

Les lettres compliments aux clients et les photocopies étaient facturées en plus. Les 45 minutes forfaitisées pour les demandes en paiement étaient justifiées car il fallait changer un certain nombre de choses dans ces demandes, soit le numéro de poursuite, le montant, les intérêts, les dépens, etc., pour lesquelles, une automatisation avait été mise en place par la suite.

Il avait fait un tableau indiquant les forfaits en temps (PP E-1454), comme un pense-bête, mais il ne l'avait pas remis aux ENTITES A_____.

j.d.b) X_____ a déclaré que, malgré les forfaits, il s'agissait bien d'une rémunération à l'heure. Les CHF 8.- qui étaient facturés pour les ADB ne concernaient pas du travail d'avocat, mais uniquement du travail de saisie dans la base de données, ainsi que la conservation du document, ce qui n'était pas cher. Pour la RCP, le travail d'avocat était compris dans les CHF 42.-. Les 15 minutes facturées en sus ne concernaient que du travail administratif, à savoir la saisie et la numérisation du document.

Pour le contrôle de ses factures "contentieux", il regardait que les activités décrites correspondaient aux forfaits négociés. Les forfaits revenaient à des montants inférieurs au temps effectif de sorte qu'à activité égale, les coûts étaient diminués. Les relevés de Y_____ étaient détaillés, il connaissait le temps alloué à chaque tâche et pouvait poser des questions à Y_____ si besoin. Le calcul du nombre d'heures facturées par jour qui excédaient les 24 heures ne signifiait rien puisqu'il ne s'agissait pas de l'activité personnelle de Y_____. La facturation concernait des périodes et non des jours précis, de sorte que la date indiquée dans le relevé était celle de l'élément déclencheur et non la date précise de l'activité. Seuls les éléments facturés au tarif horaire correspondaient à une activité d'un jour précis.

j.e) Au sujet de la comptabilisation des factures, X_____ a contesté que cela puisse lui être imputé.

Avant le mandat de Y_____, aucun budget n'était prévu pour les honoraires, il s'agissait d'un budget de pertes sur débiteurs. Il avait indiqué à B_____ que les ENTITES A_____ récupéraient l'indemnité de l'art. 106 CO et les intérêts, ce qui permettait de mettre une partie des frais à charge des débiteurs. Celui-ci était donc informé et savait que le budget ne couvrait qu'une partie des frais de recouvrement, l'autre partie étant couverte par les débiteurs eux-mêmes.

La comptabilisation des frais de recouvrement avait été décidée en 2008 avec l'implémentation des normes IPSAS. Une fois les comptes mis en place, il n'était pas de sa compétence d'y faire des modifications. Dans sa note du 17 janvier 2007, il avait indiqué à B_____ que la comptabilisation "au net" ne pouvait pas continuer selon les normes IPSAS, mais comme les chiffres étaient inférieurs au seuil d'application des normes, ils avaient néanmoins décidé de continuer.

j.f) Y_____ et X_____ ont contesté tout dommage subi par les ENTITES A_____.

j.f.a) Y_____ a maintenu que le montant facturé n'était pas exorbitant au vu des résultats obtenus. Il avait respecté les forfaits qui étaient fixés dans le contrat. Les ENTITES A_____ avaient jusque-là toujours payé les factures qu'il leur adressait, alors qu'ils auraient évidemment pu mettre un terme au mandat. Il avait une performance "*géniale*" et ne comprenait pas de quoi les ENTITES A_____ pouvaient se plaindre.

Les honoraires substantiels qu'il avait touchés étaient à mettre en relation avec le nombre très important de dossiers qui lui étaient remis, ainsi qu'avec les encaissements qui étaient très intéressants pour les ENTITES A_____. Son activité n'était absolument pas une activité typique d'avocat, de sorte qu'il n'était pas juste de lui appliquer les règles de la profession d'avocat pour les forfaits convenus.

Le mandat des ENTITES A_____ lui prenait 50% de son temps, voire plus. En outre, entre 5 et 11 employés administratifs travaillaient dans son Etude pour le mandat des ENTITES A_____, mais pas à temps plein, et il faisait appel à du personnel au cas par cas. Il préparait lui-même les écritures et les chargés de pièces, grâce à une automatisation qu'il avait mise en place.

Son seul interlocuteur au sein des ENTITES A_____ était X_____, ce qui n'avait jamais été contesté. Ce dernier ne lui avait jamais demandé de contrat écrit, étant dans une relation de confiance.

Durant sept ans et demi, il avait été noyé sous une véritable déferlante de dossiers. Il avait fait le travail qu'on lui demandait et il était facile aujourd'hui de venir lui en faire reproche. Il accomplissait une activité atypique, aussi bien économique que juridique, estimant être à la fois une fiduciaire et une Etude d'avocat. Il savait gérer des procédures de masse, raison pour laquelle on était venu le chercher. CABINET Y_____ SA n'était ainsi pas une Etude d'avocat. D'ailleurs, à compter d'un certain moment, les CHF 42.- étaient facturés par ladite société anonyme, car il avait voulu diminuer l'activité judiciaire.

j.f.b) X_____ a admis le fait qu'il n'avait pas parlé des forfaits à sa hiérarchie, mais contestait le caractère dommageable des tarifs fixés.

Début 2007, il avait parlé à B_____ du taux horaire de CHF 220.- et des 8%. A ce moment-là, les autres forfaits n'étaient pas connus. Par la suite, comme B_____ ne lui avait pas posé de questions, il ne lui en avait pas parlé. Dans le tableau comparant les tarifs de Y_____ avec ceux d'D_____ SA, il n'avait pas fait mention des CHF 42.- ni des activités forfaitisées en temps, car il avait mis l'accent sur ce qui était important, soit la différence de la commission de performance et du traitement des ADB.

X_____ estimait que le système avait permis une énorme économie pour les ENTITES A_____ en traitant un plus grand volume tout en conservant les mêmes ressources internes, pour un coût moindre que celui d'D_____ SA.

j.g) Les 20 juin et 21 septembre 2016, X_____ a contesté sa mise en prévention pour faux dans les titres.

Il a expliqué, s'agissant de la comptabilisation "au net" des factures de Y_____, que les encaissements sur sommations étaient versés directement sur le compte bancaire des ENTITES A_____. Fin 2009, Y_____ avait reversé aux ENTITES A_____ un premier montant de CHF 500'000.-, mais cela représentait une difficulté pour les ENTITES A_____. Ainsi, il avait été décidé d'utiliser le même fonctionnement qu'avec les sociétés de recouvrement, soit un relevé de compte avec compensation entre honoraires et encaissements. Ensuite, les factures étaient comptabilisées "au net" dans le compte de charge. Il avait personnellement instruit ses équipes d'agir de la sorte. Toutefois, le processus de bouclage était validé par sa hiérarchie et par l'audit interne. B_____ était informé de cela et avait tacitement consenti à cette manière de faire.

j.i.a) Le 7 juillet 2017, X_____ et Y_____ ont été entendus.

Ils ont persisté à contester tout dommage des ENTITES A_____, mettant en rapport le coût des honoraires de Y_____ avec l'ampleur du travail effectué et les sommes encaissées, le tout étant largement compensé par les frais selon l'art. 106 CO qui revenaient aux ENTITES A_____.

j.i.b) X_____ a soutenu que B_____, et S_____ en 2013, voulaient connaître les coûts par procédure, ce qui n'était pas possible, mais que les coûts globaux ne les intéressaient pas. Le système D_____ SA et le système Y_____ étaient comparables. L'examen de la performance des sociétés de recouvrement se faisait toujours par un examen du montant confié, du montant encaissé et du coût. Or, avec le système de Y_____, même en ajoutant les coûts internes des ENTITES A_____, la performance restait meilleure.

A propos de la comptabilité, X_____ a indiqué que le principe *true and fair view* s'appliquait sur une base annuelle et non à chaque compte. Les frais encaissés au titre de l'art. 106 CO étaient de la même nature que les coûts, car ils étaient censés couvrir les frais d'avocat et les frais de justice. Il était donc correct de les déduire des charges. Durant toutes ces années, le budget n'était qu'un "*ordre de grandeur*". "*Le système général de compensation*" avait été discuté plusieurs fois avec les réviseurs et avait été indiqué dans le rapport de révision et les comptes publiés.

j.i.c) Y_____ a déclaré que l'effectif de son personnel avait évolué, entre trois personnes à temps plein jusqu'à parfois huit personnes. Il ne voyait pas de problème au sujet de la marge réalisée entre ses charges et le chiffre d'affaires lié au mandat des ENTITES A_____, dont il n'avait reçu que des éloges. Il était évident à ses yeux que le montant des honoraires était justifié également par les indemnités de l'art. 106 CO, le système étant "*basé là-dessus*".

k) A la suite du refus de Y_____ de produire les comptes de pertes et profits et bilans de son Etude et de CABINET Y_____ SA, la direction de la procédure a sollicité ceux-ci directement auprès de l'administration fiscale.

C. a) Lors de l'audience de jugement, le Tribunal a procédé à l'audition des prévenus, de J_____, en qualité de représentant de la partie plaignante, des experts (cf. supra) et de six témoins de moralité.

a.a) X_____ a contesté les faits reprochés.

Il n'avait jamais voulu favoriser Y_____ et n'avait perçu aucun avantage du précité, ni de la part des ENTITES A_____, en lien avec ce mandat.

De 2007 à 2015, il s'était déplacé personnellement presque toutes les semaines chez Y_____ afin de développer et définir la relation, s'occuper de la coordination, mais aussi pour identifier rapidement tout dossier problématique. A la question de savoir combien de temps était consacré aux sommations, X_____ a indiqué que la sommation n'était pas quelque chose à laquelle il consacrait beaucoup de temps.

Le système de facturation de Y_____ ne lui semblait pas particulièrement compliqué. L'organisation du mandat, y compris sa facturation, s'était mise en place progressivement en fonction des activités confiées.

Le tarif de CHF 42.- avait été communiqué à Y_____ au moment de la remise de la première liste de sommations. Il avait été fixé à l'interne aux ENTITES A_____, de mémoire avec M_____, en comparaison avec le contrat passé avec D_____ SA. Il

n'avait pas défini avec Y_____ ce que couvrait ce tarif, mais plutôt ce qui ne pouvait être facturé en plus. Grâce à cela, il avait pu diminuer la commission de performance.

Les factures "contentieux" étaient liées à l'activité durant une certaine période. Les activités étaient forfaitisées par phase. Par exemple, le forfait "REQCONT" couvrait toute la phase de la RCP pour le travail déployé par l'équipe de Y_____, laquelle travaillait comme un service interne des ENTITES A_____.

Pour les factures "encaissements", Y_____ calculait sa commission de performance sur la base d'un tableau établi par les ENTITES A_____, lequel comprenait les notes de crédit.

X_____ ne s'était pas mis d'accord avec Y_____ pour que le précité n'ait jamais à rembourser aux ENTITES A_____ les encaissements reçus des débiteurs.

Il ne s'était pas inquiété du montant total payé à Y_____, lequel était tout à fait raisonnable par rapport au coût convenu et le "système Y_____" était moins cher que celui D_____ SA. Sur un budget de plus de CHF 2 milliards par année, le flux du recouvrement et son coût était infime.

X_____ n'avait pas parlé avec Y_____ de la manière dont les intérêts et le dommage basé sur l'art. 106 CO allaient être comptabilisés dans les comptes des ENTITES A_____.

Concernant en particulier l'accusation de fausse comptabilité, X_____ a précisé que le solde du compte 499016 était contrôlé mensuellement, non pas pour savoir s'il respectait le budget, mais pour savoir si le montant des frais de l'art. 106 CO couvrait les charges effectives. Le terme qu'il avait utilisé dans la procédure de "*coller au budget*" n'était pas adéquat.

Les crédits prescrits, tout comme les annulations d'abandon de créance, devaient être dissouts dans le compte de pertes et profits. Il ne s'était pas posé la question de savoir si cette manière de faire était conforme aux normes comptables. Il appartenait à l'audit interne et aux réviseurs externes de le vérifier. Sur 4.5 millions d'écritures passées, il ne se préoccupait pas de savoir si chacune d'entre elles étaient conformes aux normes.

Le compte ET Y_____ faisait partie de la comptabilité auxiliaire; il s'agissait d'un compte "*en attente*", dont une partie était portée au crédit du compte "Frais et honoraires de recouvrement" au titre des intérêts et au dommage fondé sur l'art. 106 CO.

Il ne lui était pas venu à l'esprit de cacher le coût du recouvrement. D'ailleurs, il avait mis en place ce jeu d'écritures complémentaires qui consistait à compléter la charge de Y_____ pour avoir la totalité de la charge dans le compte "Frais et honoraires de recouvrement".

Au sujet de la note du 26 février 2007 adressée à B_____, X_____ a expliqué que celle-ci avait pour objet les motifs de la résiliation du contrat avec D_____ SA et non la rémunération de Y_____.

S'agissant de la note du 13 mars 2009, les tarifs mentionnés correspondaient à ceux pratiqués par Y_____. X_____ n'avait pas fait mention des activités administratives

facturées à un tarif inférieur, dans la mesure où le but de la note était de comparer les coûts D_____ SA avec ceux de Y_____. Il n'avait pas mentionné "*la partie des CHF 42.-*" n'ayant pas eu le temps de le faire en deux jours et avait voulu répondre à la remarque désobligeante de B_____, qui avait indiqué que les ENTITES A_____ payaient CHF 1'000'000.- pour les sommations, alors qu'en réalité CHF 2'000'000.- avaient été versés à ce titre. A ce moment, un expert, en la personne de O_____, était allé dire à B_____ que "*le gars à l'externe*", soit Y_____, coûtait cher, alors que cela n'avait rien à voir avec la signature des sommations. Cet expert ayant donné de fausses informations à B_____, X_____ avait demandé qu'il soit mis un terme à son mandat.

Il n'avait pas mentionné le montant des honoraires versés à Y_____ lors de la présentation de juin 2013 car tel n'était pas son but et que B_____ ne le lui avait pas demandé.

a.b) Y_____ a contesté les faits reprochés et leur qualification pénale.

Il a répété qu'il fonctionnait comme une agence de recouvrement, avec un volet judiciaire, et non comme un avocat, et précisé qu'au démarrage du mandat, il n'avait aucune expérience en matière de recouvrement. Par courrier du 24 janvier 2007, il avait confirmé ses tarifs, qui ne concernaient que le volet judiciaire de son mandat. Par la suite, mais quasiment tout de suite, soit le 31 janvier 2007, X_____ lui avait proposé le tarif de CHF 42.- par créance remise.

X_____ se déplaçait personnellement en son Etude car, d'une part, Z_____ était situé à côté de _____ et des places de parc étaient à disposition et, d'autre part, le mécanisme étant évolutif, tous deux pouvaient discuter des changements et des problèmes qui se posaient. Enfin, cela permettait de gagner du temps puisque X_____ apportait des choses et repartait avec d'autres. Tous deux vérifiaient que les listes de sommations étaient cohérentes avec les listes de factures, ce qui ne prenait qu'une heure, parfois plus.

X_____ lui avait dit que les intérêts et le dommage fondé sur l'art. 106 CO seraient déduits du coût du recouvrement, mais Y_____ n'avait jamais discuté avec l'intéressé de la manière dont les montants en question seraient comptabilisés dans les comptes des ENTITES A_____.

Ses factures "sommations" étaient établies en présence de X_____ et étaient donc datées du jour où il voyait le précité, qui repartait avec lesdites factures.

Les factures "encaissements" étaient établies sur la base du tableau établi par les ENTITES A_____ que lui remettait X_____ et que Y_____ ne vérifiait pas.

Concernant les factures "contentieux", le tarif horaire de CHF 220.- était applicable uniquement pour l'activité judiciaire déployée par Mes G_____ et H_____. Pour les demandes en paiement, le temps facturable avait été arrêté à 45 minutes pour éviter une explosion des coûts. L'activité n'avait pas forcément été déployée le jour de la facturation, raison pour laquelle les demandes en paiement facturées sur une seule journée pouvaient dépasser les 24 heures. Afin de rationaliser la préparation de ces demandes en paiement et éviter les erreurs, il avait mis sur pied un programme qui

imprimait automatiquement les demandes en paiement. Le code "255" de 10 heures par semaine au titre de "coordination et travail sur le dossier" correspondait à la tenue de la base de données; Y_____ avait engagé du personnel pour ce faire.

Pour établir ses factures "au net", Y_____ a expliqué faire attention que le solde dû ne soit pas en faveur des ENTITES A_____, qui n'étaient pas capables de gérer des soldes positifs.

A partir de 2013, une partie de son activité avait été facturée sous CABINET Y_____ SA en raison de problèmes de santé qu'il avait connus. Cette société devait reprendre l'activité déployée en lien avec les sommations et le reste des tâches devaient être reprises par les ENTITES A_____.

Sa rémunération n'était pas excessive et il travaillait à 50 % des tarifs appliqués par les sociétés de recouvrement, outre que celles-ci récupéraient les intérêts et le dommage fondé sur l'art. 106 CO. Elle devait être mise en lien avec le travail effectué et le volume confié. Sur CHF 301 millions de créances confiées, CHF 212 millions avaient été recouverts et 63 millions avaient fait l'objet d'ADB. De plus, les CHF 50 millions d'honoraires, dont parlait l'acte d'accusation, incluaient CHF 300'000.- de débours ainsi que la TVA. Par ailleurs, il fallait tenir compte des charges encourues; il avait engagé jusqu'à 12 personnes en même temps pour s'occuper du dossier des ENTITES A_____, lesquelles n'étaient pas engagées à 100% en raison de la pénibilité du travail (classement ou codage). Y_____ consacrait personnellement parfois 100%, parfois 50% de son temps à ce dossier, son activité pour ses autres clients baissant dans le même temps.

a.c) J_____ a précisé que, depuis 2016, le compte ET Y_____ avait été épuré et les réconciliations entre les encaissements et les débiteurs effectuées. Les intérêts moratoires et le dommage fondé sur l'art. 106 CO encaissés étaient désormais comptabilisés dans un compte de produits, qui existait déjà par le passé.

Depuis la résiliation du mandat de Y_____, seul le recouvrement à l'étranger était délégué à des tiers, le reste de l'activité de recouvrement étant internalisée aux ENTITES A_____. J_____ a néanmoins précisé que le volume du recouvrement avait diminué de 40 %.

a.d) B_____ a déclaré ne pas avoir eu connaissance du montant de CHF 42.- prélevé par facture remise; il l'avait appris par le biais des journaux.

Le courrier du 24 janvier 2007 lui avait été transmis avec la note du 26 février 2007. En lisant celle-ci, il n'avait pas compris que les intérêts et l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO seraient portés au crédit du compte Frais et honoraires de recouvrement, cette note n'ayant pas de connotation comptable. Il ignorait que le compte de frais de recouvrement pouvait parfois être ajusté pour "*coller*" au budget. X_____ ne lui avait pas fait de demande d'augmentation de budget, malgré qu'il lui ait posé la question.

Par le biais de la note du 13 mars 2009, B_____ avait compris que le tarif appliqué par Y_____ était de CHF 220.- l'heure, plus 8% de commission de performance. A cette époque, un consultant, en la personne de O_____, devait revoir le processus du recouvrement en place et avait beaucoup de mal à obtenir des renseignements pour

pouvoir avancer dans ses travaux. B _____ avait alors demandé, par son courriel du 10 mars 2009, des précisions notamment sur les tarifs appliqués. Certaines rumeurs circulaient et il souhaitait une clarification. X _____ lui avait alors rappelé uniquement les honoraires au taux horaire et la commission de performance, mais le tarif de CHF 42.- n'était jamais apparu, pas même dans le tableau en annexe à ladite note.

Il ne connaissait pas le montant payé à Y _____, malgré ses multiples demandes en ce sens. En quittant les ENTITES A _____, il ne disposait toujours pas de cette information, ce qu'il avait indiqué à son successeur et à la direction générale.

Vu sa position hiérarchique, il ne vérifiait que les comptes à trois chiffres.

Il avait confiance en X _____. Le travail du précité était apprécié et les réviseurs faisaient des louanges à son égard.

En référence au rapport d'audit sur les commandes urgentes, dans lequel un chiffre de CHF 3.6 millions apparaissait pour les frais de recouvrement, B _____ a indiqué ne pas avoir remarqué que celui-ci ne portait que sur six mois.

a.e) TEMOIN 1 _____, TEMOIN 2 _____ et TEMOIN 3 _____ ont été entendus en qualité de témoin de moralité de X _____.

TEMOIN 1 _____ et TEMOIN 2 _____, qui avaient connu X _____ dans le cadre professionnel, ont loué ses capacités et l'ont décrit comme quelqu'un d'agréable au travail. X _____ était concentré et professionnel et pouvait, en dehors du travail, se montrer très enjoué et sympathique.

TEMOIN 3 _____, un ami de longue date de X _____, l'a décrit comme quelqu'un de droit, intelligent, respectueux, méticuleux et travailleur.

a.f) TEMOIN 4 _____, TEMOIN 5 _____ et TEMOIN 6 _____ ont été entendus en qualité de témoin de moralité de Y _____.

Ils avaient connu Y _____ dans le cadre professionnel. Ils ont décrit Y _____ comme étant travailleur et sérieux. Le précité n'avait jamais fait l'objet de plainte. Selon TEMOIN 5 _____, Y _____ travaillait presque bénévolement pour l'ASSOCIATION _____. Cette association comptait entre 500 et 600 membres et Y _____ travaillait environ 3 ou 4 heures par semaine pour celle-ci.

b) Les parties présentes ont plaidé et pris les conclusions figurant en tête du présent jugement.

D. a.a) X _____, né le _____ 1956, est marié et sans enfant. Il est de nationalités suisse et française.

En 1980, il a obtenu une licence en sciences commerciales et industrielles puis a été assistant à l'Université de Genève dans le cadre du cours "*Problèmes juridiques comptables et fiscaux de l'entreprise*" donné par le Professeur V _____. Entre 1986 et 1993, il a travaillé auprès de la EMPLOYEUR 1 _____. En 1990, il a obtenu le diplôme fédéral d'expert-comptable. Entre 1993 et 1999, il a été employé de la société EMPLOYEUR 2 _____; selon TEMOIN 2 _____, alors directeur administratif de

EMPLOYEUR 2_____, X_____ était collaborateur au service comptable de la société (PV d'audience du 13.12.18 p. 4). Selon son certificat de salaire daté du 9 septembre 1999, il a fini de travailler pour cette société le 31 mars 1999 et a perçu pour l'année 1999 le montant de CHF 362'710, dont une indemnité de licenciement de CHF 254'346.-. Il n'est pas indiqué si le salaire a été versé sur trois mois (de janvier à mars) ou sur huit mois (de janvier à août).

En 1999, X_____ a déménagé de _____ à la rue _____, au centre-ville de Genève. Le 1^{er} mars 1999, il a acquis au prix d'environ CHF 600'000.- (PV d'audience du 10.12.2018, p. 8; valeur fiscale de CHF 637'000.- en 2004, PP C-1'436) une propriété immobilière à _____, en France voisine. Entre 2002 et 2006, X_____ a procédé au remboursement d'une partie de l'emprunt hypothécaire effectué pour l'acquisition de ce bien (la dette hypothécaire est réduite de CHF 290'000.- à CHF 103'690.-, cf. taxation fiscale).

En 1999, il a travaillé comme comptable pour une étude d'avocats; il ne percevait pas personnellement de revenus.

Le 1^{er} juillet 2001, X_____ a été engagé par les ENTITES A_____ pour un salaire annuel de CHF 136'497.- brut. La même année, il a déménagé à _____ dans une résidence avec piscine.

En 2002, la fortune mobilière déclarée de X_____ s'élevait à CHF 97'000.-.

a.b) EPOUSE X_____, épouse de X_____, exerce en qualité d'avocate.

En 1993, elle a reçu une avance d'hoirie de son père d'un montant de CHF 114'000.- versé sur son compte auprès de BANQUE 1_____, à Champel (PP F-7886 et 7887). La même année, elle a hérité un montant de CHF 94'000.- avant impôts d'une personne dont elle était exécutrice testamentaire (PP F-7'999).

En 2002, EPOUSE X_____ a perçu CHF 27'000.- brut de revenus tirés de son activité d'indépendante, alors que sa fortune mobilière déclarée s'élevait à CHF 298'000.-.

En 2002, également, elle a reçu une nouvelle avance d'hoirie de son père consistant en un bien immobilier, qui sera vendu en 2004 et dont EPOUSE X_____ retirera personnellement CHF 166'367.- (PP F-7914), alors que la fortune mobilière de la précitée a augmenté de CHF 236'613.- à CHF 342'899.- de 2003 à 2004, ses revenus diminuant quant à eux de CHF 46'000.- à CHF 16'500.- de 2003 à 2004 (PP C-1'435 et 1'434).

En 2005, EPOUSE X_____, sa sœur et son frère ont vendu un bien immobilier en Valais au prix de CHF 342'000.- (PP F-7917) et la même année, elle a acheté un bien immobilier en Valais (cf. taxation fiscale), sa fortune mobilière déclarée diminuant dans le même temps de CHF 342'000.- à 109'105.- de 2004 à 2005, alors que ses revenus ont augmenté de CHF 16'500.- à CHF 48'100.-.

a.c) Au 1^{er} janvier 2007, X_____ percevait des revenus de CHF 175'660.- brut par an et son épouse de CHF 46'675.-.

a.c.a) De 2007 à 2012, la fortune mobilière déclarée de X_____ a augmenté de CHF 22'000.- à CHF 390'000.- (PP C-1'431 et 1'368).

a.c.b) En 2009, EPOUSE X_____, sa sœur et son frère ont vendu un bien immobilier, dont EPOUSE X_____ a retiré CHF 132'250.- (PP F-7976).

a.c.c) Durant la période pénale, les époux X_____ ont acheté deux biens immobiliers, dont les apports en espèces se sont élevés à environ CHF 1'650'000.-.

Ainsi, en 2010, les époux X_____ ont acheté en copropriété, sur plans, un appartement dans la résidence du Z_____, soit au 40-42 chemin de Z_____, à _____, alors que Y_____ était administrateur-président de deux des trois sociétés venderesses (PP 100'767; _____ SA et _____ SA). Le prix d'achat du bien s'est élevé à environ CHF 880'000.- et a été payé à hauteur de CHF 361'248.- au moyen des avoirs de libre passage de X_____ (PP C-1'764), le solde étant payé en fonds propres (CHF 119'560.- versé le 21.01.2011 et CHF 400'000.- le 12.12.2013). Les époux ont pris possession de l'appartement le 1^{er} janvier 2013.

En octobre 2014, X_____ a également acquis une propriété immobilière à _____, à proximité de _____, en Dordogne. Le prix d'acquisition de EUR 1'003'769.- (PP F-7871) a été intégralement payé en fonds propres (EUR 953'768.90 + EUR 50'000.- de mobilier payé le 15.10.14 par débit du compte BANQUE 1_____, PP E-2'180) (cf. PP C-1'780, F-7871 et E-2'180). Durant la procédure préliminaire ce bien n'était pas déclaré au fisc (PP- E-2181).

a.c.b) Le salaire de X_____ provenant des ENTITES A_____ était versé sur le compte de l'intéressé auprès de BANQUE 3_____ jusqu'à l'ouverture d'un compte auprès de BANQUE 8_____ le 15 avril 2008 (tout comme Y_____, PP C-3544) (cf. tableau Annexe 1).

X_____ était également titulaire d'un compte bancaire auprès de BANQUE 1_____, lequel a été alimenté par de nombreux versements en espèces durant la période pénale (PP E-2'176) et dont le solde était d'environ CHF 900'000.- en mars 2018 (PP F-18'893). Il était également titulaire d'un compte auprès de BANQUE 10_____, dont le solde était de près de EUR 30'000.- en mars 2018 (PP F-18'893), et d'un compte auprès de BANQUE 3_____ et de la BANQUE 11_____ (PP E-2'176).

a.c.c) Entre 2009 et 2014, la somme totale de CHF 828'950.- a été créditée par le biais de 181 versements en espèces ou par virement postal sur des comptes non déclarés ouverts par X_____ et EPOUSE X_____ (note: selon le Ministère public, qui se base notamment sur des extraits de comptes qui ne figurent plus à la procédure, la somme totale de CHF 1'350'000.- a été créditée en espèces ou par virement postal sur les comptes des époux X_____, PP E-2'177).

a.c.c.a) Le 10 septembre 2009, les époux X_____ ont chacun ouvert un compte auprès de BANQUE 6_____; X_____ dispose d'une procuration générale sur les comptes de son épouse. Ces comptes ne sont pas déclarés au fisc.

Entre septembre 2009 et avril 2015, 97 versements en espèces ou par virement postal pour un montant total de CHF 460'690.- ont été effectués sur les comptes ouverts par les époux X_____ (cf. tableau Annexe 2).

Une partie des fonds crédités ont permis l'achat de fonds de placement immobiliers (tout comme Y_____ qui a acquis des parts du fonds de placement immobilier _____ dès novembre 2007 depuis son compte auprès de BANQUE 6_____), étant précisé que selon la circulaire 25 de l'AFC (<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/.../1.../1-025-D-2018-f.pdf>), la valeur des parts est soumise à l'impôt sur la fortune, mais est exonérée de l'impôt sur le revenu si le placement collectif possède les immeubles en propriété directe, ce qui est le cas des fonds en question.

a.c.c.b) Le 18 octobre 2011, les époux X_____ ont chacun ouvert un compte auprès de BANQUE 7_____ BANQUE 7_____; X_____ dispose d'une procuration générale sur les comptes de son épouse. Ces comptes ne sont pas déclarés au fisc.

Entre novembre 2011 et avril 2015, 60 versements en espèces ou par virement postal pour un montant total de CHF 274'825.- ont été effectués sur les comptes ouverts par les époux X_____ (cf. tableau Annexe 3).

Aucun investissement n'a été effectué sur ces comptes, si ce n'est l'achat d'actions de la banque en question pour CHF 7'980.-.

a.c.c.c) Le 27 novembre 2012, les époux X_____ ont chacun ouvert un compte auprès de la BANQUE 9_____. X_____ dispose d'une procuration générale sur les comptes de son épouse. Ces comptes ne sont pas déclarés au fisc et ne font l'objet d'aucun investissement.

Ces comptes ont été crédités, en novembre et décembre 2012, par virements bancaires, de montants provenant de comptes déclarés auprès de BANQUE 8_____.

Entre novembre 2012 et décembre 2014, 24 versements en espèces ou par virement postal pour un montant total de CHF 93'435.- ont été effectués sur les comptes ouverts par les époux X_____, dont CHF 34'261.50 ont permis, en décembre 2014, un rachat du deuxième pilier de X_____ et le paiement d'un décorateur pour environ CHF 35'000.- (cf. tableau en annexe 4).

a.c.d) Après l'ouverture de la procédure administrative à son encontre, X_____ a procédé à des retraits en espèces pour un total de CHF 67'000.- par débits des comptes BANQUE 8_____ et BANQUE 7_____ et des transferts pour CHF 20'000.- depuis le compte BANQUE 9_____. Par ailleurs, il a procédé à cinq virements totalisant CHF 20'000.- depuis son compte auprès de la BANQUE 9_____ à "BANQUE 4_____".

a.c.e.a) Entendu par le Ministère public (PP E-2'176), X_____ a déclaré s'occuper des finances du couple et de la comptabilité de son épouse. Il a reconnu avoir effectué les virements postaux susmentionnés et qu'il passait toutes les semaines à la poste pour ce faire.

Il avait ouvert des comptes auprès de BANQUE 5_____ et de BANQUE 7_____ car il ne voulait pas augmenter ses actifs, déjà importants, auprès de BANQUE 1_____, qui ne disposait pas de la garantie d'Etat. Il avait eu l'intention de faire des placements à long terme dans ces établissements, ce qui avait été fait à la BANQUE 5_____, mais non à la BANQUE 7_____ en raison de la présente procédure pénale. Il avait également ouvert un compte auprès de la BANQUE 9_____ pour diversifier ses actifs. Les comptes ouverts auprès de BANQUE 1_____, BANQUE 5_____, BANQUE 7_____ et BANQUE 9_____ étaient "*du placement de fortune*"; les autres comptes (BANQUE 8_____, BANQUE 3_____, BANQUE 11_____) étaient "*pour tous les jours*". Il n'avait pas déclaré tous ses comptes bancaires et ceux de son épouse car il s'agissait de "*fonds à valeur fiscale nulle*".

Interrogé sur l'origine des fonds crédités en espèces ou par virement postal sur les comptes, X_____ a soutenu qu'en 1998, son épouse et lui-même disposaient de CHF 1 à 1.5 millions sur leurs comptes bancaires et CHF 1 à 1.5 millions "*en coffre*", cet argent provenant de ses économies. Il avait commencé à "*placer*" son argent en 2000 et, entre 1990 et 1998, la fortune du couple était gérée par un gestionnaire qui avait perdu beaucoup d'argent.

X_____ a affirmé ne pas avoir perçu d'argent de Y_____ et il ne disposait désormais plus d'argent en espèces dans "*un coffre*" ou autre part car il avait fini "*d'injecter du cash entre fin 2014 et début 2015*". La majorité des espèces avaient été créditées sur les comptes BANQUE 5_____ et BANQUE 7_____ lorsqu'il avait trouvé des titres "*défisicalisés*".

Entendu une nouvelle fois par le Ministère public, X_____ a indiqué avoir le plus économisé entre 1993 et 1999; il estimait avoir pu économiser en tous cas CHF 700'000.-.

a.c.e.b) Entendue par le Ministère public, EPOUSE X_____ a indiqué qu'elle disposait d'un coffre dans son Etude et d'un autre auprès d'une banque. Elle a ajouté qu'il n'y avait pas beaucoup de "*cash*" dans ces coffres, précisant "*je ne pense pas qu'il y en ait*" (PP E-2'183). Par le passé, une partie de l'argent déposé dans ces coffres provenait de son activité d'avocate et une autre d'héritages reçus. Elle a soutenu que l'argent versé en espèces sur les comptes bancaires provenait d'économies du couple qui souhaitait réintroduire l'argent dans le circuit bancaire; il avait été déclaré au fisc.

a.d) X_____ ne percevait, à l'heure actuelle aucun revenu, et vit des économies de son épouse (PV d'audition du 10.12.18, p. 10). Son épouse percevait, depuis avril 2018, une rente AVS de CHF 1'755.-.

X_____ est toujours propriétaire des biens immobiliers de Z_____, _____ et de _____.

X_____ estime sa fortune mobilière à environ CHF 1'000'000.- "*déposés sur les comptes communs*" (PV d'audience du 10.12.18, p. 10).

Il n'a pas d'antécédent judiciaire.

b.a) Y_____ est né le _____ 1956. Il est marié et père de trois enfants majeurs.

En 1979, il a obtenu une licence économique, en 1981 sa licence en droit et, en 1983, son brevet d'avocat. Il a été assistant du Professeur V_____ dans le cadre du cours "*Problèmes juridiques comptables et fiscaux de l'entreprise*" et a ouvert une étude d'avocats. Il a également été assistant chargé des séminaires du cours de Droit comptable à la faculté de droit de l'Université de Genève, chargé de séminaire de la formation "*Lecture de bilan*" de l'Ordre des Avocats de Genève et chargé d'un cours complémentaire de création d'entreprise de l'Université de Fribourg.

Depuis 2005, il est président de l'ASSOCIATION_____ et est l'auteur de nombreuses publications en matière comptable et fiscale.

b.b) Au 1^{er} janvier 2007, il était inscrit au barreau genevois. Il était seul associé et seul avocat au sein de l'Etude Y_____. Il disposait également d'une société, soit CABINET Y_____ SA. Son Etude et sa société étaient alors domiciliées au 50, chemin Z_____, à _____. En 2012 ou 2013, il a pris a bail des locaux aux _____, où il exerçait son activité tant pour l'Etude que pour la société.

b.c) En 2012, il a acquis deux appartements de 245 m2 et de 193 m2 au prix de CHF 3'311'618.- dans la résidence du Z_____, soit au 40, chemin de Z_____ à _____, et son épouse en a acquis un troisième de 195 m2 au prix de CHF 1'559'488.- dans cette même résidence.

Y_____ a également effectué trois prêts sans intérêts de EUR 1'000'000.- à chacun de ses trois enfants, montants qui ont été versés directement au vendeur et qui ont permis l'achat d'écuries prestigieuses sises à _____, en France voisine, qui ont fait l'objet de nombreux travaux de rénovation (cf. classeur "4. Eléments relatifs au manège-_____ + documents) et dans le cadre desquelles la fille de Y_____ pratique l'équitation de manière professionnelle. Les écuries possèdent plusieurs chevaux dont un de Grand Prix (voir: http://www._____.com).

Durant la période pénale, Y_____ a procédé à d'importants rachats de deuxième et troisième pilier (cf. déclarations fiscales). Au 28 février 2018, la prestation de sortie du deuxième pilier s'élevait à CHF 8'393'702.95.

De novembre 2007 à juin 2015, Y_____ a effectué de nombreux retraits en espèces de ses comptes auprès de BANQUE 6_____ et de la BANQUE 4_____, soit pour une somme totale de CHF 2'684'990.- (cf. tableau Annexe 5), étant précisé que le compte auprès de la BANQUE 4_____ a été ouvert en mars 2012 et a fait l'objet de virements bancaires pour plus de CHF 688'000.-.

Entendu par le Ministère public, Y_____ a confirmé effectuer de nombreux retraits en espèces de ses comptes. Il n'avait jamais remis d'argent à X_____.

Lors de l'audience de jugement (PV d'audition du 11.12.18, p. 26), il a indiqué faire des retraits en espèces de son compte BANQUE 1_____ pour les créditer sur un autre compte auprès de BANQUE 1_____; il agissait ainsi car un virement de compte à compte était long et coûtait cher.

b.d) Depuis la présente procédure, Y_____ n'est plus inscrit au barreau genevois, mais exerce toujours en qualité d'avocat, soit dans le cadre de l'Etude Y_____, soit sur mandat pour la société Y_____ & ASSOCIE SA, dans laquelle il dispose d'un bureau.

Il a déclaré, lors de l'audience de jugement, réaliser à l'heure actuelle des revenus de CHF 350'000.- par an pour une activité à mi-temps (PV du 11.12.18 p. 9). Il ne paie pas d'impôts sur le revenu eu égard à la provision sur pertes de désormais CHF 23 millions inscrite dans les comptes de l'Etude et annoncée à l'administration fiscale (PV du 11.12.18 p. 12)

Il n'a pas d'antécédent judiciaire.

EN DROIT

1. 1.1. L'art. 10 al. 3 CPP consacre le principe in dubio pro reo. Ce principe signifie que le juge ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable au prévenu si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes quant à l'existence de ce fait. Il importe peu qu'il subsiste des doutes seulement abstraits et théoriques, qui sont toujours possibles, une certitude absolue ne pouvant être exigée. Il doit s'agir de doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire de doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective. Dans cette mesure, la présomption d'innocence se confond avec l'interdiction générale de l'arbitraire, prohibant une appréciation reposant sur des preuves inadéquates ou sans pertinence (ATF 138 V 74 consid. 7; 124 IV 86 consid. 2a.; 120 Ia 31 consid. 2).

1.2.1. Selon l'art. 317 CP, les fonctionnaires et les officiers publics qui auront intentionnellement créé un titre faux, falsifié un titre ou abusé de la signature ou de la marque à la main réelles d'autrui pour fabriquer un titre supposé (ch. 1 al. 1), les fonctionnaires et les officiers publics qui auront intentionnellement constaté faussement dans un titre un fait ayant une portée juridique, notamment en certifiant faussement l'authenticité d'une signature ou d'une marque à la main ou l'exactitude d'une copie (ch. 1 al. 2), seront punis de la réclusion pour cinq ans au plus ou de l'emprisonnement (ch. 1). La peine sera l'amende si le délinquant a agi par négligence (ch. 2).

1.2.2. La notion de fonctionnaire est définie de manière autonome par le droit pénal à l'art. 110 al. 3 CP aux termes duquel, par fonctionnaires, on entend les fonctionnaires et les employés d'une administration publique et de la justice, ainsi que les personnes qui occupent une fonction publique à titre provisoire, ou qui sont employés à titre provisoire par une administration publique ou la justice, ou encore qui exercent une fonction publique temporaire.

Ont ainsi la qualité de fonctionnaires, les fonctionnaires du point de vue organique mais également ceux qui revêtent cette qualité du point de vue fonctionnel (ATF 141 IV 329 consid. 1.3 et 1.4.1).

Selon l'art. 5 de la loi sur les établissements publics médicaux du 19 septembre 1980 (LEPM - K 2 05), les ENTITES A_____ forment un établissement de droit public. Les collaborateurs des ENTITES A_____ sont soumis à la loi générale relative au personnel de l'administration cantonale et des établissements publics médicaux du 4

décembre 1997 (LPAC - B 5 05). Selon l'art. 5 de la LPAC, est un fonctionnaire le membre du personnel régulier ainsi nommé pour une durée indéterminée après avoir accompli comme employé une période probatoire.

1.2.3. L'art. 317 CP est une disposition spéciale par rapport à l'art. 251 CP et prime donc sur celle-ci (ATF 81 IV 285; ATF 121 IV 219 consid. 2; CORBOZ, Les infractions en droit suisse, Vol. II, 2010, N 15 ad art. 317 CP).

Les actes visés correspondent à ceux visés par l'art. 251 CP, de sorte que les règles que la jurisprudence a dégagées en matière de faux dans les titres, au sens de l'art. 251 CP, sont également applicables au faux dans les titres commis dans l'exercice de fonctions publiques, au sens de l'art. 317 CP (cf. ATF 131 IV 125 consid. 4.1 in JdT 2007 IV 22).

1.2.4. Comme pour le faux dans les titres au sens de l'art. 251 CP, l'art. 317 CP réprime non seulement un titre faux ou la falsification d'un titre (faux matériel), mais aussi un titre mensonger (faux intellectuel).

Il y a faux matériel lorsque l'auteur réel du document ne correspond pas à l'auteur apparent, alors que le faux intellectuel vise un titre qui émane de son auteur apparent, mais dont le contenu ne correspond pas à la réalité (ATF 138 IV 130 consid. 2.1.). Commet un faux intellectuel, celui qui aura constaté ou fait constater faussement un fait ayant une portée juridique dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui (ATF 129 IV 130 in JdT 2005 IV 118, consid. 2.1.) Le faux intellectuel provient de son auteur apparent, mais est mensonger du fait que le contenu réel et le contenu figurant dans le titre ne concordent pas (ATF 131 IV 125 in JdT 2007 IV 22 consid. 4.1.). Un titre est faux lorsque les faits sur lesquels il s'exprime ne se sont pas produits ou se sont produits d'une autre façon. Cela suppose que le titre s'exprime au sujet de ces faits : un écrit ne peut en effet prouver que des faits qu'il atteste directement (ATF 133 IV 26 in JdT 2008 IV 2 consid. 2.1.).

Un simple mensonge écrit ne constitue cependant pas un faux intellectuel. Le document doit revêtir une crédibilité accrue et son destinataire pouvoir s'y fier raisonnablement (ATF 138 IV 130 consid. 2.1.; ATF 132 IV 12 consid. 8.1.). Tel est le cas lorsque certaines assurances objectives garantissent aux tiers la véracité de la déclaration. Une telle force probante accrue peut découler de la loi, des usages commerciaux ou des circonstances concrètes. La limite entre le faux intellectuel et le mensonge écrit doit être tracée pour chaque cas individuellement en tenant compte des circonstances concrètes et est en partie liée aux difficultés importantes et inévitables dues au fait que la loi ne règle pas de manière uniforme quand un mensonge écrit est punissable ou non (ATF 125 IV 17 in JdT 2002 IV 74 et références citées).

1.2.5. La force probante accrue est donnée lorsqu'il résulte des circonstances concrètes ou de la loi que le document est digne de confiance, de telle sorte qu'une vérification par le destinataire n'est pas nécessaire et ne saurait être exigée. Tel est le cas lorsque certaines assurances objectives garantissent aux tiers la véracité de la déclaration. Il peut s'agir, par exemple, d'un devoir de vérification qui incombe à l'auteur du document ou encore de l'existence de dispositions légales comme les art. 958 ss CO relatifs au bilan,

qui définissent le contenu du document en question (ATF 132 IV 12 consid. 8.1; 129 IV 130 consid. 2.1).

En effet, de jurisprudence constante, la comptabilité commerciale et ses éléments constitutifs (pièces comptables, livres, extraits de comptabilité relatifs à des comptes individuels, bilans ou comptes de résultat) sont, de par la loi, destinés et propres à prouver des faits ayant une portée juridique (art. 957 ss CO; ATF 141 IV 369 consid. 7.1; 138 IV 130 consid. 2.2.1; 132 IV 12 consid. 8.1). Il y a donc faux dans les titres lorsque la comptabilité ne satisfait pas aux exigences légales requises pour assurer sa véracité et la confiance en celle-ci. Cela vaut même si la comptabilité n'a pas encore été soumise à l'organe de révision et à l'assemblée générale (ATF 114 IV 32 consid. 2a; arrêts 6B_142/2016 du 14 décembre 2016; 6B_496/2012 du 18 avril 2013 consid. 9.4; 6B_541/2011 du 18 octobre 2011 consid. 4.2).

Ces principes, dégagés pour les particuliers tenant une comptabilité dans le domaine des affaires, s'appliquent à plus forte raison aux comptes des collectivités publiques. Les livres tenus par un canton remplissent la même mission que celle que l'art. 957 CO assigne à la comptabilité commerciale. Aussi les livres comptables d'une collectivité publique doivent-ils être véridiques de par leur nature et leur destination mêmes (arrêt 6P.112/2006 du 18 août 2006 se référant aussi à l'ATF 91 IV 188 consid. 4). La comptabilité d'un canton, formée notamment des livres et des pièces justificatives, constitue dès lors un titre, sans qu'il soit nécessaire de vérifier si le droit cantonal impose un devoir de véracité aux fonctionnaires qui la tiennent ou contribuent à la tenir (arrêt 6P.112/2006 du 18 août 2006 consid. 3.3).

Ainsi, les comptes des collectivités publiques jouissent d'une force probante accrue et, comme dans l'arrêt 6P.112/2006 du 18 août 2006, le fonctionnaire qui établit de faux comptes d'une collectivité publique tombera sous le coup de l'art. 317 CP et non pas de l'art. 251 CP (REMUND/BOSSARD/THORMANN, *Le faux intellectuel dans le droit pénal économique*, in: HURTADO POZO, *Droit pénal économique*, 2011, p. 307-308).

1.2.6. Si la qualité de force probante accrue pour la comptabilité est acquise, la principale difficulté concernant les faux dans la comptabilité reste de déterminer à partir de quel degré d'inexactitude une comptabilité devient mensongère (REMUND/BOSSARD/THORMANN, *op. cit.*, p. 321).

L'établissement des comptes doit donner une image complète et exacte de la situation économique réelle de l'entreprise. Une fausse écriture comptable réunit l'état de fait du faux intellectuel dans les titres si elle donne une image globale inexacte de la comptabilité et que par-là elle viole des prescriptions et des principes de la comptabilité qui ont été établis pour assurer la véracité de la déclaration. Ces principes sont énumérés dans les dispositions légales sur une comptabilité en bonne et due forme aux art. 958a ss CO (art. 958 ss, 662a ss CO) qui précisent le contenu de certains écrits (ATF 141 IV 369 in JdT 2016 IV 160 consid. 7.1.).

Selon l'art. 957a al. 1 et 2 CO, la comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation

du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique) et elle est tenue conformément au principe de régularité. On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (957a al. 3 CO).

La présentation des comptes est décrite aux art. 958ss CO, selon lesquels les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (art. 958 al. 1 CO). Les charges et les produits sont présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits (art. 957a 1 CO).

Le principe de régularité est défini par l'art. 958c al. 1 CO, qui indique que l'établissement régulier des comptes est régi notamment par les principes suivants : la clarté et l'intelligibilité; l'intégralité; la fiabilité; l'importance relative; la prudence; la permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation, et en particulier l'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits (art. 958c al. 1 ch. 7 CO).

1.2.7. Chaque écriture dans un livre de caisse a la qualité de titre et cela vaut également pour les inscriptions provisoires qui sont pas la suite remplacées avec ou sans modification, par une autre écriture (ATF 114 IV 31 consid. 2, in JdT 1989 IV 14).

L'enregistrement d'une opération dans un mauvais compte est constitutif d'un faux dans les titres lorsqu'il est de nature à tromper les tiers notamment sur leur appréciation de la situation de l'entreprise, de sa santé économique, de ses perspectives d'avenir et de sa solvabilité (ATF 122 IV 25 in JdT 1998 IV 11 consid. 2b).

Une simple contravention aux prescriptions de droit civil visant la comptabilité ne suffit pas en soi à réaliser un faux dans les titres. Une simple violation des prescriptions de droit civil ne dénaturant pas l'image de la société sera uniquement constitutive d'une inobservation des prescriptions légales sur la comptabilité au sens de l'art. 325 CP (REMUND/BOSSARD/THORMANN, op.cit., p. 312).

1.2.8. Dans l'arrêt 6B_142/2016 du 14 décembre 2016, le Tribunal fédéral a dû répondre à un prévenu qui objectait que la comptabilité n'était qu'incomplète et pas fausse au sens de l'art. 251 CP. La comptabilité doit fournir une image exacte et complète de la situation économique réelle de la société et lorsque la comptabilité ne satisfait pas aux exigences légales requises pour assurer sa véracité et la confiance en celle-ci, le faux dans les titres est réalisé (ATF 141 IV 369 consid. 7.1). Il en va ainsi notamment lorsque des actifs sont nettement surévalués ou des passifs clairement sous-évalués, ou encore lorsque l'inscription d'engagements de la société est omise, ce qui aboutit à une présentation de la situation financière de la société plus favorable que la réalité (ATF 132 IV 12 consid. 8.3; arrêt 6B_496/2012 du 18 avril 2013 consid. 9.5; BOOG, Basler Kommentar StGB II, 3^e éd. 2013, N 96 ad art. 251 CP et références citées; CORBOZ, Les infractions en droit suisse Vol. I, 2010, N 39 ad art. 251 CP).

1.2.9. A la différence de l'art. 251 CP, l'infraction visée par l'art. 317 CP ne requiert aucun dessein spécial (ATF 121 IV 220 consid. 2). On admet cependant que l'auteur doit avoir le dessein de tromper; il n'est cependant pas nécessaire, pour que l'infraction soit consommée, qu'une personne ait été effectivement trompée (ATF 121 IV 223 consid. 4, 113 IV 82 consid. 4). En règle générale, en établissant une comptabilité inexacte, on prend en compte la possibilité de tromper autrui (ATF 141 IV 369 consid. 7.4; 138 IV 130 c. 3.2.4).

Le faux dans les titres commis par un fonctionnaire est aussi punissable s'il est commis par négligence (art. 317 ch. 2 CP).

1.3. L'acte d'accusation reproche au prévenu X_____ une violation des principes comptables applicables aux ENTITES A_____ par la comptabilisation de crédits dans le compte de charge (soit des annulations d'abandon de créances, des crédits prescrits ou des capital/frais/intérêts 106 CO ou frais/intérêts 106 CO (Cash-In)) afin de réduire faussement le montant des frais de recouvrement inscrits dans le compte destiné à les comptabiliser.

1.3.1 En l'espèce, en sa qualité d'employé des ENTITES A_____, établissement de droit public (art. 5 LEPM) soumis à la LPAC, le prévenu X_____ revêt la qualité de fonctionnaire.

Bien qu'il ne conteste pas cette qualité, le prévenu X_____ a contesté avoir eu la responsabilité de l'établissement des comptes annuels. Il n'aurait eu ni la maîtrise, ni la responsabilité du plan comptable des ENTITES A_____ et il ne passait pas lui-même les écritures, tâche qui incombait à des collaborateurs ou qui étaient passées automatiquement.

Au sein des ENTITES A_____, la responsabilité de l'établissement des comptes annuels incombe au Comité de direction, dont fait partie la DAEF. Le Service des comptabilités est chargé, au sein de la Direction, de tout ce qui concerne la comptabilité. Le prévenu X_____, titulaire d'un diplôme d'expert-comptable de la chambre fiduciaire suisse, a été nommé au poste de responsable des comptabilités des ENTITES A_____ en 2001. Selon son cahier des charges (version 2001), le deuxième point cité au titre de ses responsabilités principales consiste à "*définir et vérifier l'application des règles de comptabilisation et de contrôles des événements comptables en conformité avec la comptabilité coordonnée et les principes comptables admis*". Selon la version 2011 de ce même cahier des charges, signé par l'intéressé, le but de la fonction du Chef du service des comptabilités, est de "*gérer, effectuer et contrôler les opérations financières et comptables, les opérations des débiteurs (...) et de fournir dans les délais la mise à disposition des états financiers mensuels et annuels complets*".

Les écritures comptables ne sont, à l'évidence, pas toutes passées par le Chef du service des comptabilités, mais manuellement par ses collaborateurs en ce qui concerne les annulations d'abandon de créance et les crédits prescrits, et manuellement ou automatiquement (via Cash-In) en ce qui concerne les intérêts moratoires et l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO. Selon ses propres déclarations à l'audience de jugement et

celles de son subordonné M_____, les collaborateurs du prévenu agissaient ainsi sur ses instructions et la plupart des OD comptables sur les annulations d'abandon de créance étaient validées par le prévenu et entrées par les collaborateurs sous sa responsabilité; ainsi en était-il également des OD pour les intérêts et frais passés avant l'implémentation de Cash-In.

Dans cette mesure, les écritures comptables visées sont directement imputables au prévenu.

1.3.2. Les faits concernés par la fausse comptabilité doivent être analysés sous l'angle du faux intellectuel, le faux matériel n'entrant ici pas en considération, il est donc nécessaire que le document ait une valeur probante accrue.

1.3.2.1. Selon les art. 1 et 72 de la Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF; D 1 05) (état au 13.11.2007), l'Etat de Genève, les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public, ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'Etat possède une participation majoritaire, sont soumis, dès le 1^{er} janvier 2008, aux normes comptables internationales pour le secteur public, intitulées *International Public Sector Accounting Standards* (ci-après: normes IPSAS), respectivement aux normes comptables internationales pour le secteur privé intitulées *International Financial Reporting Standards* (ci-après, normes IFRS). Jusque-là, ces entités étaient tenues d'appliquer les normes IAS/IFRS.

Par arrêté du 9 mai 2007, le Conseil d'Etat a édicté la liste des entités soumises à l'obligation de présenter leurs états financiers conformément aux normes IPSAS et à leurs directives d'application (DiCo-GE).

En concrétisation de cette décision de principe, le Conseil d'Etat a adopté, lors de sa séance du 29 août 2007, la directive transversale « Présentation et révision des états financiers des entités subventionnées et des autres entités paraétatiques », laquelle détaille les exigences auxquelles doivent se soumettre les bénéficiaires d'indemnités ou d'aides financières.

L'objectif primordial des différentes normes évoquées ci-dessus est de présenter une information financière exhaustive et accessible, par l'application de principes comptables, qui ont été rappelés à l'art. 11 LGAF: La planification financière, le budget et les comptes sont établis dans le respect des principes prévus par les normes IPSAS ou IFRS (al. 1). La planification financière, le budget et les comptes doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, en conformité avec les normes IPSAS ou IFRS (al. 2). Le respect des normes IPSAS ou IFRS doit garantir la transparence à travers une information immédiatement compréhensible et complète et fournir une présentation fidèle de la situation financière, afin de faciliter la prise de décision (al. 3). Les caractéristiques qualitatives de la planification financière, du budget et des comptes, tenus conformément aux normes IPSAS ou IFRS, sont notamment l'intelligibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité qui se basent sur les principes de l'image fidèle, de la prééminence de la substance sur la forme, de la neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité (al. 4). Pour le surplus, les principes de

l'annualité, de l'antériorité du vote, de la publicité, des spécialités qualitatives, quantitatives et temporelles et de l'échéance sont applicables (al. 5).

La situation n'a pas changé lors des modifications ultérieures de la LGAF et lors de l'entrée en vigueur, le 17 décembre 2014, du Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF; D 1.05 15), applicable aux ENTITES A_____ (cf. art. 2 al. 1 let. b REEF) le référentiel comptable principal étant toujours constitué par les normes IPSAS (art. 3 al. 1 REEF).

1.3.2.2. La comptabilité des ENTITES A_____ est ainsi soumise à des règles strictes de droit public et doit d'autant plus être considérée comme jouissant d'une force probante accrue.

Les écritures passées dans la comptabilité des ENTITES A_____, soit en l'espèce, les écritures passées dans le compte "Frais & Honoraires de recouvrement" (n° 498011/498012/499016) présentent une force probante accrue et sont susceptibles de faire l'objet d'un faux intellectuel.

1.3.3. Il y a lieu d'examiner la fausseté de ces écritures.

Les ENTITES A_____ étaient soumis au principe de non-compensation des charges et des produits, que ce soit en application du Code des obligations, des normes IAS/IFRS ou des normes IPSAS applicables depuis le 1^{er} janvier 2008.

Les normes IPSAS apportent des précisions au principe général de non-compensation à ses chiffres 48 à 50. Selon le chiffre 48 de la norme IPSAS 1 ("Présentation des états financiers"): les actifs, passifs, revenus et charges ne doivent pas être compensés sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une Norme comptable internationale du secteur public. A teneur du chiffre 49 de cette même norme, il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, revenus et charges. La compensation dans l'état de la performance financière ou dans l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou autre événements, ne permet aux utilisateurs, ni de comprendre les transactions ou autres événements qui se sont produits, ni d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. L'évaluation d'actifs nets de réduction de valeur (par exemple des dépréciations au titre de l'obsolescence des stocks et de créances douteuses) n'est pas considérée comme une compensation. Le chiffre 50 introduit des exceptions dans lesquelles la compensation est possible, lorsque dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant le revenu par les charges qui lui sont liées et qui seraient générées par la même transaction. C'est le cas par exemple des charges liées à une provision et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie d'un fournisseur), peuvent être enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant.

S'agissant des annulations d'abandon de créances et des crédits prescrits, passés au crédit du compte de "Frais & honoraires de recouvrement", il ressort de l'expertise comptable, dont il n'y a pas lieu de s'écarter, qu'ils constituent des produits exceptionnels sur exercices antérieurs. La comptabilisation au crédit du compte de charge "Frais & Honoraires de recouvrement" de ces produits est une violation du principe de non-compensation des charges et des produits ainsi que du principe de fiabilité de l'information financière, ce en raison de la nature différente des transactions du compte impacté et de la nature même de l'opération.

Il en va de même pour ce qui concerne la comptabilisation des intérêts et de l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO, à teneur du rapport d'expertise, précisé par les experts à l'audience de jugement. En effet, ces "intérêts et frais", voire parfois même du montant en capital recouvré, étaient comptabilisés au crédit de ce compte de charge. Pourtant, la substance de ces opérations n'est pas liée aux mêmes flux financiers que les frais de recouvrement desquels ces montants sont déduits. Le principe de non-compensation était ainsi violé.

Or, ces opérations de crédits portés au compte de charge "Frais & honoraires de recouvrement" ont clairement eu un impact sur la présentation des états financiers. D'une part, l'imputation erronée de produits exceptionnels (crédits prescrits, annulation d'abandon de créances, intérêts et indemnités 106 CO) en diminution de charges induit le lecteur en erreur quant à l'évaluation du poste de charge de recouvrement puisque les frais endurés par l'institution pour le recouvrement ne ressortent pas clairement des comptes. D'autre part, le compte "Produits exceptionnels sur exercices antérieurs" ne présente pas l'intégralité des revenus acquis ou constatés en cours d'exercice sur des opérations de reclassement et de recouvrement de créances, puisqu'il ne présente pas les produits tirés de la facturation de l'indemnité 106 CO aux débiteurs.

Par conséquent, le non-respect d'une norme comptable de base, tel que le principe de non-compensation de charges et de produits, a eu une influence sur le résultat des comptes et celle-ci est de nature à tromper les tiers sur le coût réel du recouvrement. Le lecteur ne peut se faire une idée claire des dépenses impliquées par le mandat de recouvrement auxquelles ont dû faire face les ENTITES A_____, ni des produits générés par celui-ci.

La comptabilité du compte "Frais & honoraires de recouvrement" était mensongère, des écritures ayant été portées à tort à son crédit, induisant le lecteur des comptes en erreur sur le coût réel du recouvrement.

Le prévenu X_____ ne saurait se prévaloir de l'exception faite au principe de non-compensation des charges et des produits prévue s'agissant de "*certaines charges refacturées à des tiers ou couverte par des fonds privés*" (PP E-1'783) qui concerne notamment les charges salariales de certains médecins refacturées à l'Université pour leur tâches académiques ou la mise à disposition de personnel à des tiers (PP 2'339 et 2'340). En effet, l'expertise a confirmé que cette exception n'était pas applicable ici. En outre, le prévenu X_____ n'a jamais soulevé cette question auprès des réviseurs et une telle particularité n'a jamais fait l'objet d'une note ou annexe aux états financiers pour

expliquer la comptabilisation de ces produits, comme cela a été le cas pour les charges salariales refacturées (cf. ch. 88 des normes IPSAS (fiabilité de l'évaluation): "*Un article qui possède les caractéristiques essentielles d'un élément mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes annexes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ceci est approprié lorsque la connaissance de cet article est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise par les utilisateurs des états financiers*").

Il sera également relevé que l'avis des réviseurs sur cette question, exprimé dans le cadre de leur audition durant l'enquête préliminaire, n'est pas de nature à exonérer le prévenu de ses responsabilités ou de mettre en doute les conclusions de l'expertise judiciaire. En effet, les réviseurs n'ont jamais été informés de la compensation opérée sur instruction du prévenu X_____ lui-même et n'ont pas examiné le compte en question dans le cadre de leur audit, étant précisé que le seuil de matérialité n'était pas atteint.

1.3.4. Il sera relevé que, sous l'angle de la fiabilité de l'information, le prévenu ne s'est pas contenté de porter au crédit du compte de charges des produits exceptionnels, il a également mis en place un processus de vérification mensuel du compte de charge pour s'assurer que celui-ci "*colle au budget*" (audition du prévenu X_____ dans l'enquête administrative F-291 et devant le Ministère public E-1'578, E-1'350, E-1'347). Le compte "Frais & honoraires de recouvrement" était ajusté afin que le budget soit respecté. Il appartenait pourtant au prévenu X_____ d'annoncer des dépassements de budget éventuels et non de cacher le réel coût du recouvrement en procédant à des ajustements du compte en question. A titre d'exemple, le budget pour l'année 2010 s'élevait à CHF 2'647'000.- et le compte de recouvrement a présenté un solde de CHF 2'825'860.34. Pourtant, les frais effectifs de recouvrement se montaient alors à CHF 9'058'358.11.

1.3.5. Le prévenu X_____ a agi intentionnellement, dans le but de tromper.

En sa qualité d'expert-comptable diplômé et responsable des comptabilités des ENTITES A_____, son cahier des charges le décrivait comme étant le responsable au sein des ENTITES A_____ de l'application des règles comptables applicables. Au vu de sa formation, il connaissait le principe de non compensation des charges et des produits qui est un principe de base, ainsi que le principe de fiabilité de l'information financière, tels qu'ils ressortent tant du Code des obligations que des normes IPSAS. Malgré de très nombreuses occasions, il n'a jamais avisé ou informé les réviseurs qui se sont succédé de la compensation opérée dans ce compte. La comptabilité et en particulier la comptabilisation des frais de recouvrement dont il était seul en charge, était de son ressort et il en avait la pleine responsabilité. Il a donné l'instruction de passer les écritures litigieuses, ou à tout le moins de perpétuer le système. Il a agi dans le but de cacher le réel coût du recouvrement qui était pris en charge par son employeur.

Le prévenu X_____ se prévaut du fait que, s'agissant des annulations d'abandon de créance et des crédits prescrits, les écritures passées au crédit du compte de charge

étaient déjà passées avant la mise en place du mandat de Y_____ en 2007. S'il est possible que tel ait été le cas, il lui appartenait de prendre les mesures nécessaires pour que des produits exceptionnels sur exercices antérieurs ne soient pas portés au crédit de ce compte de charge de recouvrement plutôt que d'en tirer profit pour commettre ses agissements. Ne le faisant pas, il savait que le solde du compte de charges était faussé et que le lecteur des comptes serait induit en erreur sur les réels frais de recouvrement, d'autant que son attention n'était pas attirée sur ce point à tout le moins par le biais d'une note ou annexe aux comptes. D'ailleurs, la directrice financière C_____ a déclaré avoir effectivement été trompée sur le réel coût du recouvrement en examinant les comptes en 2013.

A cet égard, il convient encore de relever que l'ICF, en 2002, n'a nullement recommandé ou approuvé une dérogation à ce principe de non compensation, mais a demandé que des crédits débiteurs ne soient pas portés en déduction du compte "Débiteurs – patients et assurances". Il n'a alors jamais été question d'inscrire des crédits prescrits au crédit du compte de charge "Frais et honoraires de recouvrement". Au contraire, il était prévu de les inscrire dans des comptes créanciers.

Par ailleurs, lors de l'implémentation des normes IPSAS, la tâche des membres du groupe de travail "plan comptable" ne portait pas sur cette problématique et le prévenu X_____, qui en sa qualité de chef du service des comptabilités était tenu au courant des travaux en cours, n'a jamais soulevé ce point.

La comptabilisation au crédit du compte de charge des intérêts et des indemnités fondées sur l'art. 106 CO est intervenue dès le début du mandat confié à Y_____. Auparavant, les sociétés de recouvrement mandatées, en particulier D_____ SA, déduisaient directement de leurs frais, les intérêts et les frais de l'art. 106 CO, de sorte qu'aucun montant n'était reversé aux ENTITES A_____ à ce titre. Ainsi, c'est bien le prévenu X_____ qui a décidé de cette manière de faire, ce dont il ne se cache pas (cf. notamment PV du 20 juin 2016 PP E-1'578). Le prévenu se prévaut du paramétrage du logiciel Cash-In. Pourtant ce logiciel a été paramétré par le service de M_____, mais selon les instructions du prévenu X_____ lui-même, qui était responsable au sein des ENTITES A_____ de la bonne application des normes comptables, peu importe que d'autres personnes aient été au courant du paramétrage en place.

Le fait d'indiquer, notamment dans sa note du 26 février 2007 à B_____, que l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO viendrait diminuer le coût du recouvrement n'a pas la portée que veut lui donner le prévenu. Cela ne peut être compris comme signifiant que le prévenu inscrira comptablement l'indemnité de l'art. 106 CO au crédit du compte de charge. Ce n'est d'ailleurs pas de cette façon que le destinataire de la note, soit B_____, l'a compris.

1.4. Le prévenu sera dès lors reconnu coupable de faux dans les titres commis dans l'exercice de fonctions publiques, au sens de l'art. 317 CP, pour les faits visés au chiffre B.I.1 de l'acte d'accusation.

2. **2.1.** Selon l'art. 251 ch. 1 CP, celui qui, dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui, ou de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, aura créé un titre faux, falsifié un titre, abusé de la signature ou de la marque à la main réelle d'autrui pour fabriquer un titre supposé, ou constaté ou fait constater faussement, dans un titre, un fait ayant une portée juridique, ou aura, pour tromper autrui, fait usage d'un tel titre, sera puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

La notion de titre utilisée par l'art. 251 CP est définie par l'art. 110 al. 4 CP. Selon cette disposition, sont des titres tous les écrits destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique et tous les signes destinés à prouver un tel fait.

L'art. 251 ch. 1 CP réprime non seulement un titre faux ou la falsification d'un titre (faux matériel), mais aussi un titre mensonger (faux intellectuel). Il y a faux matériel lorsque l'auteur réel du document ne correspond pas à l'auteur apparent, alors que le faux intellectuel vise un titre qui émane de son auteur apparent, mais dont le contenu ne correspond pas à la réalité (ATF 138 IV 130 consid. 2.1.).

Commet un faux intellectuel, celui qui aura constaté ou fait constater faussement un fait ayant une portée juridique dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui (ATF 129 IV 130 in JdT 2005 IV 118, consid. 2.1.) Le faux intellectuel provient de son auteur apparent, mais est mensonger du fait que le contenu réel et le contenu figurant dans le titre ne concordent pas (ATF 131 IV 125 in JdT 2007 IV 22, consid. 4.1.). Un titre est faux lorsque les faits sur lesquels il s'exprime ne se sont pas produits ou se sont produits d'une autre façon. Cela suppose que le titre s'exprime au sujet de ces faits : un écrit ne peut en effet prouver que des faits qu'il atteste directement (ATF 133 IV 26 in JdT 2008 IV 2 consid. 2.1.). Un simple mensonge écrit ne constitue cependant pas un faux intellectuel. Le document doit revêtir une crédibilité accrue et son destinataire pouvoir s'y fier raisonnablement (ATF 138 IV 130 consid. 2.1.; ATF 132 IV 12 consid. 8.1.). Tel est le cas lorsque certaines assurances objectives garantissent aux tiers la véracité de la déclaration. Une telle force probante accrue peut découler de la loi, des usages commerciaux ou des circonstances concrètes.

La limite entre le faux intellectuel et le mensonge écrit doit être tracée pour chaque cas individuellement en tenant compte des circonstances concrètes et est en partie liée aux difficultés importantes et inévitables dues au fait que la loi ne règle pas de manière uniforme quand un mensonge écrit est punissable ou non (ATF 125 IV 17 in JdT 2002 IV 74 et références citées).

Il y lieu ainsi de se pencher sur le contenu du message exprimé et se demander s'il est véridique ou non (ATF 117 IV 39 consid. 1d, 116 IV 54 consid. 2a). L'omission d'un fait suffit, lorsqu'elle a pour effet de fausser la représentation de la vérité (ATF 115 IV 228 consid. d, 100 IV 25 consid. 1, 91 IV 7). Le fait contraire à la vérité doit avoir une portée juridique et le titre doit être apte à le prouver (CORBOZ, Les infractions en droit suisse, Vol. II, N 109 ad art. 251 CP).

2.2.1. L'acte d'accusation reproche au prévenu Y_____ d'avoir commis des faux dans les titres par l'envoi de 345 factures intitulées "contentieux" basées sur un *time-sheet* (rarement envoyé aux ENTITES A_____) sous les initiales "INITIALES Y_____", alors que ces heures de travail n'ont jamais été effectuées, ni par lui-même ni par un autre avocat et ne correspondent à aucune activité d'avocat effective.

Dans la mesure où, contrairement à la teneur de l'acte d'accusation, il ne ressort pas du dossier que les factures "contentieux" des 19 août et 13 septembre 2015 qui sont postérieures à la résiliation du mandat du prévenu, aient réellement été envoyées aux ENTITES A_____, celles-ci ne seront pas retenues en tant que faux dans les titres.

Etant reproché au prévenu d'avoir facturé une activité à son nom de manière contraire à la réalité, renvoyant ainsi au caractère mensonger du titre, il y a lieu d'analyser les factures "contentieux" visées sous l'angle du faux intellectuel dans les titres.

2.2.2. Pour déterminer la fausseté d'un titre, il y a lieu ainsi de se pencher sur le contenu du message exprimé et se demander s'il est véridique ou non (ATF 117 IV 39 consid. 1d, 116 IV 54 consid. 2a). L'omission d'un fait suffit, lorsqu'elle a pour effet de fausser la représentation de la vérité (ATF 115 IV 228 consid. d, 100 IV 25 consid. 1, 91 IV 7). Le fait contraire à la vérité doit avoir une portée juridique et le titre doit être apte à le prouver (CORBOZ, Les infractions en droit suisse, Vol. II, N 109 ad art. 251 CP). Un titre est mensonger dans la mesure où son contenu ne correspond pas à la réalité.

Le prévenu Y_____ conteste le caractère mensonger des factures, dans la mesure où les activités étaient facturées par des forfaits, lesquels ne couvraient pas uniquement sa propre activité mais celle de toute une équipe. Il aurait fonctionné comme une société de recouvrement, de sorte que les règles s'appliquant à la facture dans la profession d'avocat ne s'appliqueraient pas.

Il convient partant d'examiner si l'activité déployée par le prévenu Y_____ est régie par les règles de la profession d'avocat.

2.3.1. La Loi sur les avocats s'applique aux titulaires d'un brevet d'avocat qui pratiquent, dans le cadre d'un monopole, la représentation en justice en Suisse (art. 2 al. 1 LLCA). Elle régit l'ensemble de leur activité professionnelle, que celle-ci relève de la représentation ou du conseil. Les avocats y sont également soumis lorsqu'ils agissent dans le cadre d'un contrat de fiducie, comme exécuteurs testamentaires, gérants de fortune ou mandataires à l'encaissement ou encore comme membres d'un conseil d'administration (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_257/2010 du 23 août 2010 consid. 3.1 et les auteurs cités, notamment BOHNET/MARTENET, Droit de la profession d'avocat, 2009, N 1119). De telles activités sortent certes du cadre strict du monopole concédé aux avocats et peuvent être exercées par tout un chacun. Celles-ci ne sont néanmoins pas, de par leur nature, soustraites à l'exercice de la profession d'avocat. Elles peuvent ainsi entraîner la responsabilité disciplinaire de la personne mise en cause lorsqu'elle a fonctionné en sa qualité d'avocat (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_257/2010 du 23 août 2010 consid. 3.2).

Il faut toutefois que cette activité soit en lien direct avec la profession d'avocat. Le caractère onéreux de la prestation est à cet égard un indice de la nature professionnelle du service rendu. Selon certains auteurs, l'usage du titre d'avocat constitue également un critère (BOHNET/MARTENET, op. cit., N 1116, 1119). D'après un autre auteur, l'avocat agit dans l'exercice de sa profession lorsqu'il est fait appel à lui en vue d'accéder au droit (critère du "*Zugang zum Recht*": SCHILLER, Schweizerisches Anwaltsrecht, 2009, N 330 ss). A l'inverse, l'activité extra-professionnelle des avocats, de manière très générale, n'est pas soumise à la loi sur les avocats. Il en va ainsi non seulement des comportements qui relèvent de leur vie privée, mais aussi des activités politiques et associatives ainsi que de la participation à des organismes poursuivant un but économique, lorsque l'intéressé n'en fait pas partie en sa qualité d'avocat et cherche à promouvoir des intérêts étrangers à sa profession (arrêt du Tribunal fédéral 2C_257/2010 du 23 août 2009 consid. 3.1 et références citées, notamment BOHNET/MARTENET, op. cit., N 1117).

La jurisprudence a notamment admis que faire usage de son papier en-tête professionnel et de se prévaloir expressément de son titre d'avocat était suffisant pour considérer qu'une activité soit soumise à la surveillance instituée par la Loi sur les avocats (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2017 du 4 décembre 2017 consid. 3.2.). La jurisprudence retient en effet une définition très large du concept d'exercice de la profession d'avocat en matière disciplinaire, afin de protéger le public et de préserver la réputation et la dignité de la profession.

2.3.2. En l'espèce, le prévenu Y_____ était avocat inscrit au barreau genevois durant toute la durée du mandat confié par les ENTITES A_____. Il a été recouru aux services de Y_____ en raison de sa qualité d'avocat, son mandat a été formalisé par la signature d'une procuration-type de l'Ordre des avocats de Genève et l'intéressé a confirmé son tarif, soit un *pactum de palmario*, par courrier rédigé sur papier en-tête de son Etude.

Par la suite, le prévenu Y_____ a déployé toute son activité en faisant valoir sa qualité d'avocat, notamment la signature des sommations qui lui était confiée précisément pour inciter les débiteurs à payer à la lecture du titre "avocat". De plus, les factures visées étaient intitulées "contentieux" et étaient toutes établies par l'Etude Me Y_____, contrairement à une partie des autres factures depuis 2013, envoyées par la société CABINET Y_____ SA. Par ailleurs, ce n'est qu'en sa qualité d'avocat, que le prévenu Y_____ a pu déléguer la représentation en justice des ENTITES A_____ devant les tribunaux à d'autres avocats (Me G_____ ou Me H_____), sur la base de la faculté de substitution contenue dans la procuration-type signée par les ENTITES A_____.

En réponse aux arguments du prévenu Y_____, il y a lieu de préciser qu'il n'est pas contesté que le mandat qui lui était confié couvrait le recouvrement de toute créance des ENTITES A_____, ce qui pourrait se définir comme un mandat d'encaissement. Cela étant, même une activité atypique, lorsqu'elle est fournie par un avocat qui se prévaut de son titre, peut-être soumise aux règles de la profession d'avocat.

Partant, les règles professionnelles de l'activité d'avocat, en particulier celles relatives à la rémunération, étaient applicables au mandat confié au prévenu Y_____.

2.4.1. La LLCA ne régit pas la fixation des honoraires, à l'exception du devoir d'information (art. 12 let. i LLCA) et de l'interdiction du *pactum de quota litis* (art. 12 let. e LLCA). Les honoraires de l'avocat sont fixés en premier lieu par la convention des parties.

En raison de la mission particulière confiée aux avocats en tant qu'auxiliaires de la justice, le droit cantonal peut réglementer leur rémunération (ATF 135 III 259 consid. 2.2). La rémunération de l'avocat doit demeurer dans un rapport raisonnable avec la prestation fournie et la responsabilité encourue, sans contredire d'une manière grossière le sentiment de justice (arrêt du Tribunal fédéral 5A_582/2012 du 11 février 2013, consid. 5.5.1.1 et références citées).

A Genève, le droit cantonal ne fixe pas des tarifs contraignants, mais prévoit des principes généraux, contenus à l'art. 34 LP Av, selon lesquels les honoraires sont fixés par l'avocat compte tenu du travail qu'il a effectué, de la complexité et de l'importance de l'affaire, de la responsabilité qu'il a assumée, du résultat obtenu et de la situation de son client. L'art. 13 al. 2 des Us et Coutume de l'Ordre des Avocats de Genève prévoit également que 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. L'art. 19 al. 1 Code Suisse de Déontologie (CSD), quant à lui, prévoit que l'avocat peut convenir d'honoraires à forfait, ces honoraires devant néanmoins correspondre aux prestations probables que l'avocat est appelé à fournir. Le principe fondamental étant que la rémunération du mandataire doit être objectivement proportionnée (ATF 101 II 109 in JdT 1976 I 333; CHAPPUIS, *Quid juris?*, La profession d'avocat, 2^{ème} éd. 2017, Tome II, p. 68).

Au vu de ce qui précède, les parties peuvent convenir que les prestations de l'avocat feront l'objet d'une rémunération forfaitaire, soit un montant fixe déterminé à l'avance. Dans ce cas, les honoraires ne dépendent pas du temps effectivement consacré par l'avocat à l'exécution du mandat. Ce mode de faire est conforme aux exigences de la loi pour autant que le forfait corresponde au montant probable des prestations. Le forfait ne doit donc pas conduire à une rémunération excessive du mandataire. Pour qu'elle soit due, la rémunération forfaitaire doit correspondre à une activité effectivement fournie par l'avocat, en vertu du principe que la rémunération du mandataire constitue la contre-prestation de son activité. Il en découle que l'avocat doit être en mesure d'établir quelles sont les prestations qu'il a effectuées, même lorsqu'il travaille sur la base d'un forfait (arrêt du Tribunal fédéral 4A_287/2015 du 22 juillet 2015 consid. 2.1.; CHAPPUIS, *op. cit.*, Tome I, p. 243-248).

Par ailleurs, la prise en charge des frais généraux de l'étude est, sauf convention contraire, comprise dans la rémunération de l'avocat (ATF 122 I 1 consid. 3a.; BOHNET/MARTENET, *op. cit.*, N 2919).

2.4.2. Au vu de ce qui précède, le prévenu Y_____ pouvait prévoir avec son mandant d'une rémunération forfaitaire, tant qu'il était en mesure d'établir les prestations qu'il a effectivement effectuées et qu'elles ne conduisaient pas à une rémunération excessive et disproportionnée par rapport à ces dernières.

En l'espèce, la forfaitisation des tâches dans les factures "contentieux" a abouti à la facturation d'activités prétendument fournies par le prévenu Y_____ pour un nombre d'heures par jour supérieur à 24 heures et ce, à plusieurs reprises. De cette seule constatation, il découle que l'activité contenue dans les factures visées par l'acte d'accusation était en disproportion évidente avec le travail effectivement fourni. Ainsi, non seulement, le prévenu Y_____ ne pouvait fournir personnellement une activité facturable de plus de 24 heures par jour, mais il a lui-même admis qu'il travaillait sur d'autres dossiers que celui des ENTITES A_____.

Le prévenu Y_____ conteste que le nombre d'heures facturées soit démesuré par rapport à l'activité fournie, en raison du fait qu'elle couvrait l'activité de toute une équipe. En effet, le prévenu reconnaît qu'une grande partie de l'activité facturée sous "INITIALES Y_____" au tarif horaire d'avocat de CHF 220.-, a été déployée par du personnel administratif et non par lui-même. La mention "INITIALES Y_____" laissait pourtant croire que Y_____ effectuait personnellement la prestation, justifiant par là-même la facturation au tarif horaire de CHF 220.-. Les factures étaient aussi mensongères de par le fait qu'elles facturaient au nom d'un avocat des prestations fournies par du personnel administratif.

Au surplus, le tarif horaire convenu pour un avocat couvre les charges de l'étude, y compris le salaire du personnel administratif. Si le tarif horaire de CHF 220.- peut être considéré comme étant en dessous des tarifs usuellement pratiqués à Genève, il ne faut pas perdre de vue que celui-ci était augmenté d'une commission de performance de 8% prélevée sur toute somme encaissée.

Enfin, au vu des forfaits appliqués tout au long du processus de recouvrement, le prévenu Y_____ ne saurait se prévaloir du fait que ceux-ci ne couvraient pas seulement l'activité déployée le jour de la facturation (e.g. forfait de 600 mn par semaine pour la tenue des bases de données, code 255; forfait de 2 ou 3 mn pour la clôture des dossiers).

Ainsi, les factures visées par l'acte d'accusation sont mensongères, à tout le moins en ce qui concerne l'activité facturée au nom de "INITIALES Y_____".

2.5.1. Malgré cela, pour être constitutive de faux intellectuel, les factures doivent encore présenter une force probante accrue.

Un titre a une force probante accrue lorsqu'il présente une capacité particulière de convaincre, qu'il offre une garantie spéciale de véracité ainsi qu'une aptitude élevée à prouver. Celle-ci peut découler de la loi, des circonstances concrètes ou des usages commerciaux (REMUND/BOSSARD/THORMANN, Le faux intellectuel dans le droit pénal économique, in: HURTADO POZO, Droit pénal économique, 2011, p. 290-291).

Dans les rapports entre auteur et destinataire, les factures ne constituent des titres que dans des circonstances spéciales, attendu qu'elles ne contiennent en règle générale que de simples allégations de l'auteur concernant la prestation due par le destinataire (ATF 138 IV 130 in JdT 2013 IV 46 consid. 2.4.2).

Parmi ces circonstances spéciales, la jurisprudence a admis que la valeur probante d'un document pouvait découler de la position particulière de son auteur. Elle sera acquise notamment si l'auteur du titre se trouve dans une position analogue à celle d'un garant (ATF 120 IV 25 consid. 3f, JdT 1996 IV 15; ATF 120 IV 199 consid. 3b, JdT 1996 IV 69; STRATENWERTH /WOHLERS, N 9 ad art. 251 CP; DONATSCH/WOHLERS, p. 160; BSK Strafrecht II-BOOG, N 101 ad art. 251 CP). Il faut analyser, dans chaque cas d'espèce, si un devoir de vérification incombe à l'auteur, de sorte que des garanties objectives de la véracité du contenu du titre existent pour les tiers. Autrement dit, il doit résulter des circonstances concrètes que le document est digne de confiance de telle sorte qu'une vérification par le destinataire ne saurait être exigée (ATF 126 IV 65 consid. 2b; ATF 125 IV 17 consid. 2a/aa, JdT 2002 IV 75). Tel serait notamment le cas lorsque entre l'auteur et le destinataire existe un rapport de confiance particulier. Ceci a été admis par exemple pour une feuille de maladie mensongère établie par un médecin, ainsi que pour une approbation écrite inexacte émanant d'un architecte chargé de vérifier des factures (ATF 117 IV 165 consid. 2c.; ATF 119 IV 54 consid. 2c/dd). De tels écrits sont l'œuvre de professionnels bénéficiant d'une confiance particulière, raison pour laquelle une vérification n'est en principe pas nécessaire. Constitue également un titre doté d'une valeur probante accrue la lettre adressée au client d'une banque par une personne exerçant une fonction dirigeante dans cet établissement (à savoir un gérant de fortune). Celui-ci assume en effet un rôle analogue à celui d'un garant; ses attestations revêtent par conséquent une force probante accrue, vu la nature du mandat, l'impossibilité de vérification devant laquelle sont placés les clients et la confiance particulière attachée aux activités commerciales des banques (ATF 120 IV 361 consid. 2c).

2.5.2. En l'occurrence, les factures litigieuses étaient émises par le prévenu Y_____ en tant que mandataire des ENTITES A_____. Il établissait les factures sur son papier entête de l'Etude d'avocat et y annexait un relevé de prestation. En raison de la mission particulière confiée aux avocats, en tant qu'"auxiliaires de la justice" (cf. ATF 135 III 259 consid. 2.2.), le client doit pouvoir attacher une confiance particulière aux écrits que ceux-ci leur adressent.

Cette mission de confiance était qui plus est renforcée par le lien particulier que le prévenu Y_____ avait avec le prévenu X_____, fonctionnaire haut placé en qui les ENTITES A_____ avaient confiance et qui était le seul à vérifier lesdites factures. Dans ces circonstances, les ENTITES A_____, en tant que destinataires des factures, avaient d'autant moins de raison de vérifier, une seconde fois, que les factures provenant de son avocat et visées par son chef du service des comptabilités étaient conformes à la vérité.

Force est de reconnaître qu'au vu des circonstances particulières, on ne saurait exiger des ENTITES A_____ de plus amples vérifications sur les éléments figurant dans les factures du prévenu et les relevés de prestation joints.

Les factures présentaient ainsi une force probante accrue.

2.6.1. Sur le plan subjectif, le faux dans les titres est une infraction intentionnelle. L'intention implique que l'auteur doit être conscient que le document est un titre. Il doit savoir que le contenu ne correspond pas à la vérité. Enfin, l'auteur doit vouloir utiliser le titre en le faisant passer pour véridique dans les relations juridiques, ce qui présuppose l'intention de tromper (ATF 141 IV 369 consid. 7.4; 135 IV 12 consid. 2.2).

L'art. 251 CP exige de surcroît un dessein spécial, qui peut se présenter sous deux formes alternatives, soit le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui ou le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite (ATF 138 IV 130 consid. 3.2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_736/2016 du 9 juin 2017 consid. 2.1). L'avantage recherché, respectivement l'atteinte, doit précisément résulter de l'usage du titre faux, respectivement mensonger (ATF 141 IV 369 consid. 7.4 p. 377 ; 138 IV 130 consid. 3.2.4 p. 141 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_496/2017 du 24 janvier 2018 consid. 2.2).

2.6.2. Il ne pouvait pas échapper au prévenu Y_____ que la mention de ses initiales "INITIALES Y_____" laissait croire, en cas de vérification des *time-sheets*, qu'il avait fourni ces activités alors que tel n'était pas le cas. Il savait qu'il facturait au tarif avocat des activités déployées par son personnel administratif et un nombre d'heures manifestement non réalisées ni par lui-même ni par ledit personnel.

Le motif avancé selon lequel ce mode de facturation était lié à des contraintes techniques n'est pas soutenable. Il appartenait au prévenu Y_____ de faire en sorte que ses factures correspondent à la vérité, d'autant qu'on ne voit pas ce qui l'aurait empêché d'enregistrer les tâches sous une autre mention, comme il l'a d'ailleurs fait pour les tâches effectuées par d'autres avocats ou pour des frais administratifs (facturés sous "K").

Alors qu'il savait que les factures au libellé "contentieux" qui appliquaient des "forfait-temps" inconnus des ENTITES A_____, excepté du prévenu X_____, en disproportion flagrante avec la réalité du travail fourni, étaient mensongères, il n'a jamais rectifié ou précisé aux ENTITES A_____, ni par écrit ni par oral, les conditions tarifaires contenues dans le courrier du 24 janvier 2007, alors qu'il lui aurait appartenu de le faire, conformément à l'art. 398 al. 2 CO.

Le prévenu Y_____ a agi dans le dessein de se faire payer des prestations auxquelles il n'avait pas droit.

Il a agi avec le dessein spécial d'obtenir un avantage illicite, mais également de porter atteinte aux intérêts pécuniaires des ENTITES A_____, en particulier eu égard aux règles régissant sa profession.

2.7. Partant, le prévenu Y_____ sera reconnu coupable de faux dans les titres au sens de l'art. 251 CP.

3. **3.1.1.** En vertu de l'art. 146 al. 1 CP, celui qui, dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un enrichissement illégitime, aura astucieusement induit en erreur une personne par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits vrais ou l'aura astucieusement confortée dans son erreur et aura de la sorte déterminé la victime à des actes préjudiciables à ses intérêts pécuniaires ou à ceux d'un tiers sera puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

3.1.2. Par tromperie, il faut entendre tout comportement destiné à faire naître chez autrui une représentation erronée des faits, qui divergent de la réalité (ATF 140 IV 11 consid. 2.3.2.; 135 IV 76 consid. 5.1.). La tromperie peut être réalisée non seulement par l'affirmation d'un fait faux, mais également par la dissimulation (par commission ou omission improprement dite) d'un fait vrai (ATF 140 IV 206 consid. 6.3.1.2.; 140 IV 11 consid. 2.3.2.). La tromperie peut consister en comportement explicite ou être réalisée par actes concluants (ATF 140 IV 11 consid. 2.3.2.; 127 IV 163 consid. 3b).

Une simple tromperie ne suffit pas, encore faut-il qu'elle puisse être qualifiée d'astucieuse. Il y a astuce lorsque l'auteur recourt à un édifice de mensonges, à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène, mais aussi lorsqu'il donne simplement de fausses informations, si leur vérification n'est pas possible, ne l'est que difficilement ou ne peut raisonnablement être exigée, de même que si l'auteur dissuade la dupe de vérifier ou prévoit, en fonction des circonstances, qu'elle renoncera à le faire en raison d'un rapport de confiance particulier (ATF 142 IV 153 consid. 2.2.2. ; 135 IV 76 consid. 5.2.).

Il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait escroquerie, que la dupe ait fait preuve de la plus grande diligence et qu'elle ait recouru à toutes les mesures de prudence possibles; la question n'est donc pas de savoir si elle a fait tout ce qu'elle pouvait pour éviter d'être trompée (ATF 122 IV 246 consid. 3a; arrêt du Tribunal fédéral 6S.740/1997 du 18 février 1998, consid. 2, reproduit in SJ 1998 p. 457). L'utilisation abusive de documents appartient aux manœuvres frauduleuses qui constituent la tromperie astucieuse, du moins lorsqu'un contrôle n'est pas possible ou qu'il apparaît probable que la victime n'y procédera pas (ATF 120 IV 122 consid. 6b in JdT 1996 IV 98). Une coresponsabilité de la dupe n'exclut toutefois l'astuce que dans des cas exceptionnels (ATF 142 IV 153 consid. 2.2.2.; 135 IV 76 consid. 5.2.)

3.1.3. La dupe doit être dans l'erreur, en ce sens qu'elle doit se faire une fausse représentation de la réalité. Il n'est pas nécessaire de pouvoir préciser exactement ce que la dupe se représente; il suffit qu'elle ait une certaine conscience que tout est correct (ATF 118 IV 38 consid. c).

Pour que le crime d'escroquerie soit consommé, l'erreur dans laquelle la tromperie astucieuse a mis ou conforté la dupe doit avoir déterminé celle-ci à accomplir un acte préjudiciable à ses intérêts pécuniaires, ou à ceux d'un tiers sur le patrimoine duquel elle a un certain pouvoir de disposition (arrêt du Tribunal fédéral 6B_944/2016 du 29 août

2017, consid. 3.3.) La dupe doit conserver une certaine liberté de choix (CORBOZ, op.cit. Vol. I, N 28 ad art. 146 CP). L'erreur créée ou confortée par la tromperie doit motiver l'acte (ATF 119 IV 210 consid. 3d, arrêt du Tribunal fédéral 6B_552/2013 du 9 janvier 2014 consid. 2.3.2.).

3.1.4. L'escroquerie n'est consommée que s'il y a un dommage (arrêts 6B_130/2016 du 21 novembre 2016 consid. 2.1.; 6B_552/2013 du 9 janvier 2014 consid. 2.3.2.; CORBOZ, op.cit., N 32 ad art. 146 CP). Le dommage se définit comme une lésion du patrimoine sous la forme d'une diminution de l'actif, d'une augmentation du passif, d'une non-augmentation de l'actif ou d'une non-diminution du passif, mais aussi d'une mise en danger de celui-ci telle qu'elle a pour effet d'en diminuer la valeur du point de vue économique (ATF 129 IV 124 consid. 3.1.; 123 IV 17 consid. 3d; arrêt du Tribunal fédéral 6B_787/2016 du 2 mai 2017 consid. 2.4.).

D'un point de vue économique, il y a dommage si, en considérant l'opération dans son ensemble, l'acte de disposition déterminé par la tromperie a pour effet de diminuer la valeur du patrimoine de la dupe (ATF 120 IV 122 consid. 6b/bb; arrêt 6B_316/2009 du 21 juillet 2009 consid. 3.2.). Dans un rapport synallagmatique, il suffit que la prestation et la contre-prestation se trouvent dans un rapport défavorable par comparaison avec ce que pensait la dupe sur la base de la tromperie (arrêt 6B_944/2016 du 29 août 2017 consid. 3.3. et références citées).

3.1.5. Sur le plan subjectif, l'escroquerie est une infraction intentionnelle et l'auteur doit agir dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un enrichissement illégitime (ATF 134 IV 210 consid. 5.3.).

L'escroquerie est ainsi également possible lorsque l'auteur agit dans le dessein de procurer l'enrichissement illégitime uniquement à un tiers. Dans ce cas, on parle d'une escroquerie altruiste (GARBARSKI/BORSODI, in Commentaire romand, Code pénal, Vol. II, 2017, N 122 ad art. 146 CP).

L'enrichissement, contrairement à la circonstance aggravante du métier, n'est pas concerné par l'art. 27 CP, de sorte que s'il y a dessein d'enrichissement, ce dessein est applicable à tous les auteurs ou participants à l'infraction.

Selon ARZT (in Basler Kommentar, StGB II, 2013, N 199 ad art. 146 CP), si la personne enrichie est elle-même l'auteur d'une escroquerie, le "soutien altruiste" est généralement un participant accessoire à l'escroquerie et non un (co)auteur d'une escroquerie avec dessein altruiste. Si le participant n'a pas de dessein d'enrichissement (c'est-à-dire qu'il n'a pas non plus l'intention d'enrichir un tiers), il est participant accessoire de l'art. 146 CP et pas seulement coupable de l'art. 151 CP qui punit l'atteinte astucieuse aux intérêts pécuniaires d'autrui. La condition préalable est la connaissance de l'intention de l'auteur principal de s'enrichir.

3.1.6. Lorsque le faux dans les titres est un moyen de commettre ou de dissimuler une autre infraction et que la définition de celle-ci n'englobe pas déjà le faux, l'art. 251 CP doit être appliqué en concours (CORBOZ, op. cit., Vol. II, N 188-189 ad art. 251 CP). Ainsi, il y a concours entre les art. 146 et 251 CP lorsque l'auteur utilise des titres

falsifiés pour commettre une escroquerie (ATF 129 IV 53 in JdT 2006 IV 7, consid. 3. et références citées).

3.1.7. Est un coauteur celui qui collabore, intentionnellement et de manière déterminante, avec d'autres personnes à la décision de commettre une infraction, à son organisation ou à son exécution, au point d'apparaître comme l'un des participants principaux. Il faut que, d'après les circonstances du cas concret, la contribution du coauteur apparaisse essentielle à l'exécution de l'infraction. La seule volonté quant à l'acte ne suffit pas. Il n'est toutefois pas nécessaire que le coauteur ait effectivement participé à l'exécution de l'acte ou qu'il ait pu l'influencer. La coactivité suppose une décision commune, qui ne doit cependant pas obligatoirement être expresse, mais peut aussi résulter d'actes concluants, le dol éventuel quant au résultat étant suffisant. Il n'est pas nécessaire que le coauteur participe à la conception du projet ; il peut y adhérer ultérieurement. Il n'est pas non plus nécessaire que l'acte soit prémédité ; le coauteur peut s'y associer en cours d'exécution. Il est déterminant que le coauteur se soit associé à la décision dont est issue l'infraction ou à la réalisation de cette dernière, dans des conditions ou dans une mesure qui le font apparaître comme un participant non pas secondaire, mais principal (ATF 135 IV 152 consid. 2.3.1; ATF 130 IV 58 consid. 9.2.1; ATF 125 IV 134 consid. 3a). La jurisprudence exige même que le coauteur ait une certaine maîtrise des opérations et que son rôle soit plus ou moins indispensable (arrêt 6B_419/2016 du 10 avril 2017 consid. 2.2 et références citées).

3.2. Les faits retenus par l'acte d'accusation au titre de l'escroquerie pour chacun des deux prévenus sont connexes. En effet, il apparaît que les faits reprochés au prévenu Y_____ n'ont été rendus possibles que par l'intervention du prévenu X_____ et inversement. Ainsi, bien que le Ministère public n'ait pas expressément renvoyé les prévenus pour escroquerie en coactivité, les faits décrits dans l'acte d'accusation permettent et justifient un examen sous cet angle.

3.2.1. Le prévenu X_____ a approché le prévenu Y_____ pour s'occuper du recouvrement des factures impayées des ENTITES A_____, ce que celui-ci a accepté. Au cours du mois de janvier 2007, ils ont discuté des conditions tarifaires et, par courrier du 24 janvier 2007, le prévenu Y_____ a confirmé le tarif convenu de CHF 220.- l'heure indexé plus 8% sur les montants encaissés. Or, ce tarif n'a pas été appliqué.

3.2.2. Pour ce qui est du tarif de CHF 42.-, s'il n'est pas possible de savoir à quelle date les prévenus se sont mis d'accord sur ce montant, celui-ci a été appliqué dès la première facture du 31 janvier 2007, soit seulement sept jours après le courrier du 24 janvier 2007 confirmant la rémunération convenue, alors qu'il n'était pas décelable sur cette facture.

Dans sa note du 26 février 2007, le prévenu X_____ a occulté l'application de ce montant qu'il avait convenu seul avec le prévenu Y_____. Ce tarif ne correspondait pourtant pas aux honoraires annoncés dans le courrier du 24 janvier 2007, alors qu'il représentait près de la moitié des honoraires versés au prévenu Y_____ et que le processus de la phase pré-judiciaire, soit la sommation et la RP, avait été internalisé aux ENTITES A_____. En effet, tant les sommations que les RP étaient éditées et envoyées par les ENTITES A_____. A ce stade, le prévenu Y_____ ne disposait

d'aucune information sur le patient, aucun dossier n'était ouvert et aucune inscription n'était effectuée dans la base de données tenue par le prévenu Y_____.

Les prévenus arguent du fait que les honoraires mentionnés dans la lettre du 24 janvier 2007 ne visaient que la phase contentieuse. Cet argument ne résiste pas à l'examen puisque ce courrier vise les honoraires appliqués par Y_____ dans le cadre du "*mandat qui [lui] est confié*", sans restriction. En tout état, le prévenu X_____ aurait pu saisir l'occasion de sa note du 26 février 2007 pour annoncer à son supérieur hiérarchique cet ajout important. Au contraire, il a trompé sa hiérarchie en lui cachant ce tarif, alors qu'à cette date, soit au 26 février 2007, plus de CHF 186'000.- avaient déjà été payés au prévenu Y_____ en application de ce forfait.

3.2.3. Les prévenus ont également caché l'application de forfaits dans les factures "contentieux".

Dès le 19 octobre 2007 et jusqu'à la fin du mandat en 2015, le prévenu Y_____ a remis au prévenu X_____, à raison de 3 à 5 factures par mois, des factures d'honoraires, intitulées "contentieux", sur papier en-tête de son Etude, lesquelles comprenaient des forfaits, facturés au nom et au tarif avocat convenu de CHF 220.- l'heure. Comme examiné *supra* (cf. consid. 2.4.2), ces factures étaient mensongères. Par la multiplication de ces forfaits, le nombre d'heures facturées était en totale disproportion avec l'activité effectuée par l'intéressé et son personnel, avec pour conséquence que le prévenu Y_____ réalisait des revenus en totale disproportion avec ses charges.

Le prévenu Y_____ a tu à son mandant ces différences importantes avec les conditions tarifaires annoncées par écrit, alors qu'il lui appartenait d'informer son mandant des changements opérés. Il ne saurait se réfugier derrière le fait que celles-ci avaient été convenues avec X_____, dans la mesure où le mandat le liait aux ENTITES A_____ et non à X_____ et que les procurations successives n'ont jamais été signées par le prévenu X_____. Il lui appartenait alors de s'assurer que son mandant, soit les ENTITES A_____, était informé des conditions tarifaires appliquées et qu'il les acceptait. L'attitude du prévenu Y_____ ne peut se comprendre, eu égard aux autres éléments qui seront retenus, que par une volonté de dissimuler à la dupe les éléments de sa tarification.

3.2.4. Pour maintenir la dissimulation, les prévenus ont mis en place un processus de facturation compliqué qui empêchait la dupe, non seulement de se rendre compte des tarifs appliqués, mais également du coût global du recouvrement.

Les factures "sommations" n'indiquaient pas le tarif de CHF 42.-, qui par son indexation au cours des années et la multiplication des factures à ce titre, selon une répartition changeante (plusieurs factures étant émises pour un seul lot de sommation), rendait très difficile, voire impossible l'identification du tarif appliqué. S'agissant des autres forfaits appliqués, ils étaient inclus dans les factures "contentieux" émises sur papier en-tête de l'avocat, factures dont le contenu a été retenu comme mensonger et trompeur. Sur 104 mois d'activité, le prévenu Y_____ a établi au total 2'217 factures, soit plusieurs par semaine, voire par jour, sous trois intitulés différents et selon une répartition variable,

rendant très difficile, si ce n'est impossible, l'identification par la dupe des tarifs appliqués.

A cela s'est ajoutée la facturation "au net", soit la facturation de "soldes dûs" très nettement inférieurs aux honoraires réels du prévenu Y_____, qui permettait de réduire artificiellement les montants facturés puis déboursés par les ENTITES A_____. En effet, les ENTITES A_____ ont versé à Y_____ un peu plus de CHF 30'000'000.-, alors que les honoraires facturés et encaissés s'élevaient à plus de CHF 50'000'000.-, TVA incluse.

3.2.5. Seuls les prévenus disposaient d'une vision globale et précise des honoraires facturés. Les informations étaient compartimentées afin d'empêcher la dupe de recouper les informations et de se rendre compte des tarifs appliqués et du coût global du recouvrement.

Le prévenu X_____ s'est rendu personnellement quasiment toutes les semaines durant plus de 8 ans à l'Etude du prévenu Y_____ pour lui apporter les listes des factures, les listes des dossiers remis, les sommations et les autres actes préparés par les ENTITES A_____. A cette occasion, les prévenus établissaient ensemble les factures que le prévenu X_____ ramenait aux ENTITES A_____ pour paiement. Ce huis-clos empêchait les ENTITES A_____ d'identifier les tarifs appliqués et permettait aux prévenus de ne pas avoir à partager les éléments de facturation avec d'autres personnes, notamment employées des ENTITES A_____.

Toutes les factures étaient visées par le prévenu X_____ puis conjointement avec un subordonné qui n'opérait qu'un contrôle formel. Par son visa, le prévenu X_____ attestait que la facture avait été vérifiée et était conforme aux tarifs communiqués. Il a de cette manière conforté la dupe dans son erreur. Les factures "sommations" étaient payées et enregistrées dans la comptabilité par le secteur des fournisseurs, alors que les listes de factures étaient générées par le secteur des débiteurs, ainsi aucun des deux services ne disposait des éléments dans leur globalité.

Le prévenu X_____ soutient que le coût du recouvrement était connu de tous au sein des ENTITES A_____, preuve en était qu'il ressortait de l'audit sur les commandes urgentes. Effectivement, le rapport d'audit sur les commandes urgentes faisait état de frais de recouvrement de CHF 3'641'322.-, alors qu'il couvrait une période de six mois. Toutefois, cet audit n'avait pas pour but d'examiner le processus du recouvrement et le respect du budget, les frais de recouvrement n'étant qu'un poste cité parmi bien d'autres. De plus, il n'était pas évident de détecter à première vue que cet audit ne portait que sur un semestre, les chiffres étant en principe annualisés, ce d'autant plus qu'il était daté de janvier 2012. L'attention du lecteur du rapport n'était pas attirée sur ce point spécifique et il n'avait pas de raison de le faire. D'ailleurs, les déclarations de B_____ et de Q_____ dans la procédure le démontrent. Ceux-ci n'ont pas réalisé que le budget du recouvrement était largement dépassé. Force est de constater que même si le coût effectif du recouvrement figurait dans ce rapport, les personnes concernées au sein des ENTITES A_____ n'en ont pas été conscientes et il ne saurait le leur être reproché au vu des circonstances dans lesquelles ce chiffre était inscrit, mais surtout eu égard au fait

que les prévenus avaient déjà conforté les ENTITES A_____ dans leur erreur sur les honoraires versés depuis plusieurs années.

Par ailleurs, il sera relevé que, même dans le cadre de cet audit, l'auditeur n'aurait pu identifier les forfaits appliqués, puisque ceux-ci ne figuraient pas sur les factures, qu'il s'agisse du montant de CHF 42.- ou des forfaits compris dans les factures "contentieux".

3.2.6. La dissimulation a finalement été perfectionnée par la manière dont étaient comptabilisées les écritures du compte "Frais & honoraires de recouvrement", lesquelles ont permis de cacher au niveau comptable la charge réelle des honoraires du prévenu Y_____.

Le prévenu X_____ a fait porter au crédit du compte de charges de recouvrement, des produits exceptionnels afin de diminuer le solde du compte, de manière contraire aux principes comptables de base ainsi qu'aux normes IPSAS. Il a exploité une situation préexistante s'agissant des annulations d'abandons de créance et des crédits prescrits et mis en place un nouveau système s'agissant des intérêts et de l'indemnité selon l'art. 106 CO. Cette méthode permettait de faire apparaître un solde inexact pour tromper le lecteur des comptes sur le réel coût du recouvrement et rendait dans cette mesure très difficile la découverte de la tromperie sur les éléments de la tarification.

Il y a lieu de préciser que, même si l'enregistrement des factures "au net" n'a pas été considéré par l'expert comme une violation des normes IPSAS, il n'en demeure pas moins que cette manière de faire permettait de dissimuler encore, par un autre biais, le montant total des honoraires perçus par le prévenu Y_____. En effet, la seule lecture du compte fournisseurs ne permettait pas de connaître le montant total des honoraires versés, qui n'était quasiment pas décelable dans le compte de "Frais & honoraires de recouvrement" au vu de la méthode en deux phases appliquée. Par ailleurs, ce n'était pas les mêmes employés qui comptabilisaient les deux charges, puisque les factures "au net" étaient comptabilisées par le service des fournisseurs, alors que le complètement de la charge au débit du compte de recouvrement était effectué par le service des débiteurs.

Enfin, le prévenu X_____ a mis en place un processus de vérification visant à ajuster les comptes chaque mois pour que ceux-ci "*collent*", selon ses propres termes, au budget.

Le prévenu X_____ n'a jamais informé sa hiérarchie ni les réviseurs de ses méthodes comptables. Par ailleurs, le seuil de matérialité n'était pas atteint s'agissant du compte en question de sorte que les réviseurs n'avaient pas de raison de se pencher sur celui-ci, ce que le prévenu X_____ savait, ce d'autant plus que le solde du compte était cohérent par rapport au budget fixé. Dans cette mesure, les ENTITES A_____ n'avaient aucune raison de faire de plus amples vérifications sur ce compte.

3.2.7. Les prévenus Y_____ et X_____ pouvaient enfin compter sur la confiance placée dans le second par sa hiérarchie, ce qui a dissuadé la dupe de procéder à des vérifications plus approfondies.

En effet, au vu du poste occupé par le prévenu X_____ et ses qualifications professionnelles, l'intéressé jouissait de la confiance de ses supérieurs. Il a constamment

mis en avant la performance en matière d'encaissements du prévenu Y_____ par rapport à D_____ SA pour démontrer l'efficacité du système plutôt que de communiquer les tarifs appliqués, faisant croire à la dupe que toute l'activité était facturée à un tarif raisonnable, soit de CHF 220.- l'heure.

Il sera relevé que la comparaison avec D_____ SA n'est pas pertinente, puisque précisément le système D_____ SA a été abandonné après fin 2006 car il n'était pas satisfaisant, vu l'augmentation attendue du volume de recouvrement qui aurait conduit à une rémunération excessive de la société de recouvrement. De plus, le mandat confié à D_____ SA en décembre 2007, en parallèle du mandat du prévenu Y_____, portait sur le recouvrement auprès des débiteurs étrangers, qui restaient réticents après une première sommation envoyée par le prévenu Y_____ – soit de débiteurs particulièrement peu enclins à payer – et sur un volume sans comparaison avec celui confié au prévenu Y_____. Enfin, à volume de recouvrement égal, les conditions appliquées par D_____ SA, selon le contrat de décembre 2007, auraient également conduit à une rémunération excessive.

3.2.8. Les prévenus ont persisté à dire qu'ils avaient agi en toute transparence, ce qui est contredit par le comportement des prévenus tout au long de la période pénale, par lequel ils ont menti sur les tarifs appliqués et sur le montant réel des honoraires versés au mandataire.

Le 10 mars 2009, interpellé par des tiers sur la quotité des honoraires versés au prévenu Y_____, le supérieur hiérarchique du prévenu X_____ a interpellé le précité, de manière aussi précise qu'alarmante, et lui a expressément demandé si le tarif appliqué était bien celui prévu au démarrage du mandat. Il a requis des explications sur la justification du prix payé à l'avocat pour "*sa signature*" ou encore sur les raisons du déplacement personnel du prévenu X_____ chez cet avocat.

Dans sa réponse du 13 mars 2009, le prévenu X_____ a affirmé, fausement, l'application d'un *pactum de palmario*, joignant le courrier du 24 janvier 2007, afin de conforter la dupe dans son erreur. Il a menti sur les tarifs appliqués par le prévenu Y_____. Il a caché l'existence du tarif de CHF 42.-, alors qu'au jour de la note, plus de CHF 5 millions avaient été payés au prévenu Y_____ à ce titre. Il a également caché les forfaits appliqués dans les factures "contentieux" en confortant au contraire son supérieur dans l'idée fausse que celui-ci se faisait sur l'application du tarif de CHF 220.- l'heure à toutes les activités. Le tableau en annexe à cette note ne mentionne aucunement les CHF 42.- par facture. A ce sujet, le prévenu X_____ prétend ne pas avoir eu le temps d'apporter une réponse exhaustive. Il sera relevé que la réponse à donner sur les tarifs appliqués était simple et ne nécessitait aucun travail supplémentaire, le prévenu X_____ ayant simplement jugé plus urgent de donner des informations sur la performance de l'avocat Y_____, plutôt que sur son coût, à nouveau afin de dissimuler la vérité.

Dans ce même contexte, le prévenu X_____ a, sous un prétexte, demandé qu'il soit mis un terme au mandat confié à O_____, afin d'éviter qu'un tiers vienne se pencher sur le processus de recouvrement en place avec le risque que celui-ci découvre la tromperie.

Lors de la présentation de juin 2013, une nouvelle occasion s'est présentée aux prévenus de révéler la réelle facturation du prévenu Y_____. Alors qu'il ressort des emails figurant à la procédure que des informations leur avaient été demandées sur le coût du recouvrement et les tarifs appliqués, tous deux ont, une nouvelle fois, dissimulé les tarifs en vigueur, confortant les ENTITES A_____ dans l'idée fausse qu'ils se faisaient des honoraires versés au prévenu Y_____.

En 2014 enfin, le prévenu X_____ a tenté de retarder la mise en œuvre de l'audit interne, en contestant la validité du mandat confié aux auditeurs pour une raison formelle.

Il sera également relevé l'attitude des prévenus dans le cadre de l'audit interne et de l'enquête de la Cour des comptes, lors desquels ils ont continué à taire les forfaits convenus entre eux sous le couvert des factures "contentieux" et la méthode de facturation convenue.

3.2.9. Par des mensonges caractérisés et répétés sur plusieurs années, qui doivent être qualifiés de tromperie astucieuse, les prévenus ont menti sur les tarifs appliqués et le total des honoraires engendrés.

3.3.1. Par cette tromperie astucieuse, les prévenus ont placé, puis confortés les ENTITES A_____ dans l'erreur de penser que toute l'activité était facturée au tarif horaire d'avocat de CHF 220.- indexés et que les honoraires versés restaient en ligne avec les budgets prévus. Grâce à cela, ils ont amenés les ENTITES A_____ à verser au prévenu Y_____ un montant de CHF 42.- par facture remise et à rémunérer des heures d'avocat qui étaient, au mieux, effectuées par du personnel administratif.

Pour savoir si cet acte était préjudiciable aux intérêts pécuniaires des ENTITES A_____, il convient d'examiner si les forfaits appliqués l'étaient.

Comme déjà retenu, le prévenu Y_____ était soumis aux règles de la profession d'avocat pour l'intégralité de l'activité déployée, soit déjà au stade de la signature de la sommation, étant rappelé qu'il avait été fait appel à lui à ce stade précisément en raison de sa qualité d'avocat. En vertu des règles professionnelles, les forfaits ne doivent pas conduire à une rémunération excessive et disproportionnée du mandataire et doivent correspondre à une activité effectivement fournie par l'avocat.

Globalement, une rémunération de plus de CHF 50'000'000.- en 101 mois (TVA et honoraires des sous-traitants inclus) est excessive, alors que le travail effectué ne revêtait aucune complexité juridique en fait ou en droit et aucune responsabilité particulière de l'avocat. La difficulté résidait en la gestion d'un très important volume de factures mises au recouvrement, qui nécessitait de la rigueur, mais non une expérience ou une expertise particulière. En comparaison avec le système précédent, la quasi-intégralité des tâches en lien avec les sommations, les RP, voire les RCP, avaient été internalisées aux ENTITES A_____ et ce, d'autant plus après l'acquisition et la mise en fonction de Cash In, ce qui réduisait d'autant le travail du prévenu Y_____.

L'application des forfaits-temps dans les factures "contentieux" a abouti à une facturation en disproportion évidente avec le travail effectivement fourni (cf. *supra*

consid. 2.4.2). Le forfait de CHF 42.- était également en disproportion avec l'activité engendrée par facture remise, ce d'autant qu'il n'est toujours pas établi que ce montant couvrait une activité qui n'était pas déjà facturée par les factures "contentieux". En effet, à chaque nouvelle tâche, un forfait supplémentaire était appliqué, de sorte qu'il couvrait au moins en partie le précédent forfait. Ainsi, à titre exemplatif, alors que le forfait de CHF 42.- devait couvrir les débours voire une activité déployée ultérieurement, tous les débours et les tâches ultérieures ont été facturés, tels les photocopies, les timbres, les courriers, les préparations de dossiers, les frais de RP, les RCP, les ADB, l'intégration dans les bases de données, etc.

Il n'est pas contesté que le prévenu Y_____ a fourni une importante activité, qui doit être rémunérée, celle-ci devant toutefois correspondre à l'activité effectivement déployée.

Par ailleurs, l'évolution du bénéfice net du prévenu Y_____ de CHF 368'000.- en 2006, soit avant le mandat des ENTITES A_____, à CHF 2'331'857.- en 2007 puis CHF 3'451'016.- en 2008 grâce au mandat des ENTITES A_____, démontre l'importance de la rémunération par rapport à la structure de charges mise en place par son Etude. Les charges salariales assumées par l'Etude du prévenu Y_____ s'élevaient à CHF 84'000.- en 2007. Les charges salariales maximales, Etude et SA confondues, ont atteint CHF 372'493.- en 2013, alors que cette année-là, le prévenu Y_____ a perçu CHF 3'183'823.- d'honoraires des ENTITES A_____ en 2013 (déduction faite de la TVA et des honoraires versés aux sous-traitants).

Les ENTITES A_____ ont ainsi été amenés à verser des honoraires démesurés et injustifiés.

3.4.1. Par leurs actes, les prévenus ont causé un dommage aux ENTITES A_____.

Le dommage correspond à la différence entre ce qui aurait pu être facturé selon la convention des parties et ce qui a effectivement été facturé par Y_____ entre 2007 et 2015, au titre des factures visées par l'infraction pénale.

La convention des parties, soit celle qui était effectivement connue des ENTITES A_____ en tant que mandant, portait sur des honoraires de CHF 220.- l'heure indexés.

3.4.2. S'agissant des factures "sommations", le prévenu Y_____ a facturé aux ENTITES A_____, entre 2007 et 2015, CHF 19'013'201.25 à ce titre (cf. PP 16'451).

Conformément aux conclusions de la partie plaignante et au calcul du Ministère public, il se justifie de fixer les honoraires "sommations" qui auraient effectivement pu être facturés par Y_____ en tenant compte de 4 jours de travail par mois à raison de 8 heures par jour. En effet, le prévenu Y_____ a déclaré travailler une demi-journée par semaine sur les sommations, à laquelle il convient d'ajouter une autre demi-journée pour tenir compte du travail induit par les sommations et qui n'a pas été facturé séparément.

En revanche, contrairement aux conclusions civiles et au calcul du Ministère public, il convient d'indexer le tarif horaire conformément à ce qui avait été convenu. Par ailleurs, le montant facturable pouvant raisonnablement être admis doit être calculé y compris la

TVA, le montant effectivement facturé avec lequel il est comparé pour obtenir le dommage s'entendant TVA incluse.

Le dommage au titre des factures "sommations" se monte ainsi à CHF 18'219'768.39 selon le calcul suivant :

Année	Montants facturés au titre des "sommations" (TVA incluse)	Tarif horaire	Heures raisonnablement facturables par année (32h/mois)	Montants pouvant raisonnablement être admis (hors TVA)	Taux TVA	Montants pouvant raisonnablement être admis (TVA incluse)	Domage causé aux ENTITES A_____
2007	2'276'501.70	220.00	384	84'480.00	7.60	90'900.48	2'185'601.22
2008	2'300'904.10	224.40	384	86'169.60	7.60	92'718.49	2'208'185.61
2009	2'766'634.00	226.15	384	86'841.60	7.60	93'441.56	2'673'192.44
2010	3'001'916.30	226.60	384	87'014.40	7.60	93'627.49	2'908'288.81
2011	2'909'655.00	229.25	384	88'032.00	8.00	95'074.56	2'814'580.44
2012	1'948'160.50	226.15	384	86'841.60	8.00	93'788.93	1'854'371.57
2013	1'718'947.40	226.15	384	86'841.60	8.00	93'788.93	1'625'158.47
2014	1'381'341.90	225.50	384	86'592.00	8.00	93'519.36	1'287'822.54
2015	709'140.35	224.60	192	43'123.20	8.00	46'573.06	662'567.29
Total	19'013'201.25			735'936.00		793'432.86	18'219'768.39

3.4.3. S'agissant des factures "contentieux", le prévenu Y_____ a facturé aux ENTITES A_____, entre 2007 et 2015, au tarif "INITIALES Y_____" la somme de CHF 5'757'454.57.

Ces chiffres ressortent des *time-sheets* relatifs aux factures "contentieux" (cf. classeurs H.C.) et se rapportent uniquement aux heures facturées par Y_____ ("INITIALES Y_____") et non aux heures facturées par ses avocats sous-traitants ("INITIALES G_____", "INITIALES H_____", "COLL", "AUX"), ni aux autres frais divers ("K"). En effet, seules les heures facturées par "INITIALES Y_____" sont reprochées pénalement aux prévenus.

Contrairement au calcul de l'acte d'accusation, la facturation "contentieux" étant également reprochée au prévenu Y_____ pour l'activité des mois d'octobre à décembre 2007, l'année 2007 sera aussi prise en compte dans le calcul. Pour l'année 2015, les factures concernent uniquement les mois de janvier à mai. En effet, les factures "contentieux" pour l'activité du mois de juin 2015 datées des 4, 6 et 7 juillet 2015 n'ont pas été réglées par les ENTITES A_____, qui en ont refusé le paiement (cf. PP F-45, F-65 et F-80). Il ne ressort pas du dossier que les factures pour l'activité des mois de juillet et août 2015 ait été acquittées non plus, ces factures ne ressortant pas de la liste des factures comptabilisées par les ENTITES A_____ (cf. PP clé USB G-191). Il peut en être déduit qu'aucune de ces factures n'a été payée par la partie plaignante, de sorte que la somme de celles-ci, représentant CHF 85'033.56, ne doit pas être prise en compte dans le calcul du dommage.

Le prévenu Y_____ a affirmé que le dossier des ENTITES A_____ l'occupait personnellement à raison d'environ 50% de son temps (PV du 16 octobre 2015, pp. 11 et

12 ; PV du 26 novembre 2015 p. 35). Ses déclarations en audience de jugement, selon lesquelles il y consacrait parfois l'entier de son temps ne sont pas crédibles au vu de ses déclarations antérieures, de celles des témoins et des revenus qu'il a réalisés grâce à ses autres dossiers. Il convient alors de fixer le nombre d'heures pouvant raisonnablement être facturées par rapport à 50% du temps de travail de Y_____.

Le Ministère public propose de retenir 2'400 heures par année, soit 1'200 heures pour une activité à 50%, en se fondant sur des statistiques étrangères trouvées sur internet (cf. PP E-1'411 à E-1'418). Dans son courrier du 26 juin 2017 et dans ses conclusions civiles, la partie plaignante propose de retenir 1'600 heures facturables par année, soit 800 heures pour une activité à 50%, se référant à une étude sur les frais professionnels de la Fédération suisse des avocats (cf. PP F-16'452ss).

Cela étant, le Tribunal ne voit pas de raison de chiffrer différemment le nombre d'heures facturables pour une journée que les 8 heures qui ont été fixées pour les factures "sommations", nombre sur lequel la partie plaignante et le Ministère public s'accordent dans ce cas. Ainsi, pour une activité à 50%, le Tribunal se basera sur la moitié d'une semaine de 5 jours de travail à raison de 8 heures par jour, soit 80 heures de travail par mois (2.5 jours x 8 heures x 4 semaines).

Comme vu ci-dessus, le tarif horaire de Y_____ est indexé à l'indice suisse des prix à la consommation. La TVA en revanche ne sera pas incluse, puisque contrairement aux factures "sommations", les montants effectivement facturés dans les factures "contentieux" ayant été calculés sur la base des *time-sheets*, la TVA n'est pas comprise.

Le dommage se monte ainsi à CHF 4'093'382.57 :

Année	Montants facturés au time-sheet par INITIALES Y_____, soit Y_____ (hors TVA)	Tarif horaire convenu	Nombre d'heures facturables admissibles pour un travail à 50% sur le dossier	Montants pouvant raisonnablement être admis (hors TVA)	Dompage (montants facturés sous déduction des montants admissibles)
2007	53'567.76	220.00	240	52'800.00	767.76
2008	746'682.94	224.40	960	215'424.00	531'258.94
2009	836'713.43	226.15	960	217'104.00	619'609.43
2010	758'479.29	226.60	960	217'536.00	540'943.29
2011	775'757.15	229.25	960	220'080.00	555'677.15
2012	1'002'122.86	226.15	960	217'104.00	785'018.86
2013	732'510.79	226.15	960	217'104.00	515'406.79
2014	648'394.78	225.50	960	216'480.00	431'914.78
2015	203'225.57	224.60	400	89'840.00	113'385.57
Total	5'757'454.57			1'663'472.00	4'093'982.57

3.4.4. Le montant total du dommage s'élève par conséquent à CHF 22'313'750.90.

Il y a lieu de constater que ce calcul laisse un solde d'honoraires facturés et encaissés par le prévenu Y_____ dans le cadre du mandat confié par les ENTITES A_____ de près de CHF 28'000'000.-.

3.5.1. Sous l'angle subjectif, les prévenus ont tous deux agi intentionnellement.

S'agissant du prévenu Y_____, alors même qu'il avait confirmé par écrit l'application d'un tarif horaire de CHF 220.- complété par une commission de performance de 8%, il a sciemment dissimulé les tarifs réellement appliqués, en établissant des factures "sommations" ne mentionnant pas le tarif de CHF 42.- et des factures "contentieux" qualifiées de fausses. Il connaissait le caractère excessif de sa rémunération, lequel était évident dès l'année 2007 eu égard aux charges qu'il assumait et au bénéfice net ainsi retiré et ce, peu importe qu'il estime agir comme avocat ou comme une société de recouvrement.

S'agissant du prévenu X_____, il a sciemment caché à son employeur, dès le début de la relation, les tarifs appliqués par son coprévenu Y_____. Malgré la multiplication des forfaits en cours de mandat, il a continué à faire croire aux ENTITES A_____ que les tarifs appliqués étaient ceux convenus initialement, notamment en visant 2'217 factures, dont le coût total n'a jamais été communiqué, malgré des demandes expresses en ce sens et en recourant, d'années en années, à une fausse comptabilité, en tout état à une comptabilité qui ne laissait pas apparaître le réel coût du recouvrement. Le prévenu X_____ connaissait le caractère illégitime de la rémunération, raison pour laquelle il cherchait à la dissimuler. Son caractère excessif était évident et ce, que Y_____ agisse comme une société de recouvrement ou en qualité d'avocat, eu égard à la structure mise en place que le prévenu X_____ connaissait.

3.5.2. Les prévenus ont agi dans un dessein d'enrichissement illégitime.

Le prévenu Y_____ avait le dessein de s'enrichir personnellement des sommes qu'il a touchées aux titres d'honoraires illégitimes. Le montant de son enrichissement correspond ainsi au dommage causé. Grâce à cet enrichissement, le prévenu Y_____ a notamment été en mesure de racheter massivement du 2^{ème} pilier, d'acquérir des propriétés immobilières ainsi qu'un domaine équestre luxueux à ses enfants.

S'agissant du prévenu X_____, son dessein consistait à procurer un enrichissement illégitime à un tiers. En procurant des montants illégalement perçus au prévenu Y_____, il a réalisé le dessein d'enrichissement prévu à l'art. 146 al. 1 CP. Il savait que cet enrichissement était illégitime, puisqu'il a lui-même activement caché à son employeur la rémunération perçue par son comparse.

L'escroquerie dans le dessein d'enrichir un tiers, qui n'est ni un proche ni une société de l'auteur, peut paraître surprenant. Toutefois, au vu de son rôle actif et déterminant, le prévenu X_____ est bien un participant principal à l'infraction commise, bien qu'il ne se soit pas enrichi personnellement, à tout le moins à teneur de l'acte d'accusation, qui lie le Tribunal. Ainsi, le Tribunal n'examinera pas l'origine des 181 versements en espèces ou par virement postal pour près de CHF 830'000.- effectués par l'intéressé sur trois comptes non déclarés et ouverts pendant la période pénale, ni l'origine des CHF 1'650'000.- de fonds nécessaires aux acquisitions immobilières faites durant la période pénale, alors que dans le même temps, le prévenu Y_____ a prélevé en 110

retraits plus de CHF 2'600'000.- en espèces de ses comptes bancaires dont une partie pour des motifs à tout le moins peu crédibles.

3.6. Au vu de ce qui précède, les contributions respectives des prévenus apparaissent essentielles à l'exécution de l'infraction, de sorte que l'infraction d'escroquerie est réalisée en coactivité par les prévenus X_____ et Y_____.

3.7.1. Si l'auteur fait métier de l'escroquerie, la peine sera une peine privative de liberté de dix ans au plus ou une peine pécuniaire de 90 jours-amende au moins (art. 146 al. 2 CP).

Selon la jurisprudence, l'auteur agit par métier lorsqu'il résulte du temps et des moyens qu'il consacre à ses agissements délictueux, de la fréquence des actes pendant une période déterminée, ainsi que des revenus envisagés ou obtenus, qu'il exerce son activité coupable à la manière d'une profession, même accessoire. Il faut que l'auteur aspire à obtenir des revenus relativement réguliers représentant un apport notable au financement de son genre de vie et qu'il se soit ainsi, d'une certaine façon, installé dans la délinquance (ATF 129 IV 253 c. 2.1; arrêt 6B_1240/2015 du 7 juillet 2016 consid. 1.1).

Le métier ne se conçoit que comme une circonstance personnelle (art. 27 CP) ne concernant que le participant qui réalise les conditions de cette circonstance aggravante (DUPUIS et al., Petit commentaire CP, N 23 ad art. 139 CP).

3.7.2. En l'espèce, dans la mesure où le métier suppose que l'auteur perçoive un revenu de ses infractions, cette circonstance aggravante ne saurait être retenue à l'encontre du prévenu X_____. En effet, ce dernier n'a, à teneur de l'acte d'accusation, tiré aucun enrichissement de l'escroquerie commise.

Le prévenu Y_____ en revanche a tiré des revenus particulièrement conséquents de l'infraction commise, sur une longue période de plus de 8 ans durant lesquels il a agi à fréquence élevée, à titre "professionnel". Grâce à ces revenus, il a financé un train de vie luxueux. Dans ces circonstances, la circonstance aggravante du métier sera retenue à son encontre.

3.8. En conséquence, le prévenu X_____ sera reconnu coupable d'escroquerie, au sens de l'art. 146 al. 1 CP, et le prévenu Y_____ sera reconnu coupable d'escroquerie par métier, au sens de l'art. 146 al. 2 CP.

3.9. L'escroquerie sera retenue en concours avec les faux dans les titres commis par les prévenus, ceux-ci n'étant pas déjà englobés dans l'escroquerie (ATF 129 IV 53 in JdT 2006 IV 7 consid. 3. ; CORBOZ, op. cit., Vol. II, N 188-189 ad art. 251 CP).

4. 4.1.1. Aux termes de l'art. 314 CP, les membres d'une autorité et les fonctionnaires qui, dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, auront lésé dans un acte juridique les intérêts publics qu'ils avaient mission de défendre se rendent coupables de gestion déloyale des intérêts publics. Comme le relève la jurisprudence, pour que cette infraction puisse être retenue, il faut que de tels intérêts, qui peuvent être financiers ou moraux (ATF 117 IV 286 consid. 4c; 114 IV 135 consid. 1b), soient lésés

par un acte juridique ou par les effets de ceux-ci (ATF 109 IV 168 consid. 1; 101 IV 411 consid. 2).

4.2.1. L'infraction de gestion déloyale des intérêts publics était reprochée alternativement à l'encontre du prévenu X_____ et sous la forme d'une instigation ou d'une complicité à l'égard du prévenu Y_____.

Eu égard à l'infraction d'escroquerie retenue en coactivité à l'encontre des prévenus, la gestion déloyale des intérêts publics ne sera pas examinée. Les faits, tels qu'ils ont été retenus, en particulier les mensonges astucieux des prévenus sur les tarifs réellement appliqués, dès le début du mandat, lesquels ont conduit à une rémunération excessive de l'intéressé, sont apparus de manière prépondérante et sont caractéristiques de l'infraction d'escroquerie.

Le prévenu X_____ ne fera pas l'objet d'un acquittement sur ce point, puisque l'infraction était reprochée seulement à titre alternatif. La participation reprochée au prévenu Y_____ faisant l'objet d'un chef d'accusation principal, l'abandon des charges donnera lieu à un acquittement.

- 5. 5.1.1.** Selon l'art. 47 CP, le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. La culpabilité doit être évaluée en fonction de tous les éléments objectifs pertinents, qui ont trait à l'acte lui-même, à savoir notamment la gravité de la lésion, le caractère répréhensible de l'acte et son mode d'exécution. Du point de vue subjectif sont pris en compte l'intensité de la volonté délictuelle ainsi que les motivations et les buts de l'auteur. A ces composantes de la culpabilité, il faut ajouter les facteurs liés à l'auteur lui-même, à savoir les antécédents, la réputation, la situation personnelle (état de santé, âge, obligations familiales, situation professionnelle, risque de récidive, etc.), la vulnérabilité face à la peine, de même que le comportement après l'acte et au cours de la procédure pénale (ATF 142 IV 137 consid. 9.1.; 141 IV 61 consid. 6.1.1.; 136 IV 55 consid. 5; 134 IV 17 consid. 2.1.).

5.1.2. L'art. 43 al. 1 CP prévoit que le juge peut suspendre partiellement l'exécution d'une peine privative de liberté d'un an au moins et de trois ans au plus afin de tenir compte de façon appropriée de la faute de l'auteur.

Les conditions subjectives permettant l'octroi du sursis (art. 42 CP), à savoir les perspectives d'amendement, valent également pour le sursis partiel dès lors que la référence au pronostic ressort implicitement du but et du sens de l'art. 43 CP. Ainsi, lorsque le pronostic quant au comportement futur de l'auteur n'est pas défavorable, la loi exige que l'exécution de la peine soit au moins partiellement suspendue. Mais un pronostic défavorable exclut tout sursis, même partiel. En effet, s'il n'existe aucune perspective que l'auteur puisse être influencé de quelque manière par un sursis complet ou partiel, la peine doit être entièrement exécutée (ATF 134 IV 1 consid. 5.3.1).

Selon l'art. 43 al. 2 et 3 CP, la partie à exécuter doit être au moins de six mois (al. 3), mais ne peut pas excéder la moitié de la peine (al. 2). Pour fixer dans ce cadre la durée de la partie ferme et avec sursis de la peine, le juge dispose d'un large pouvoir d'appréciation. A titre de critère de cette appréciation, il y a lieu de tenir compte de

façon appropriée de la faute de l'auteur (art. 43 al. 1 CP). Le rapport entre ces deux parties de la peine doit être fixé de telle manière que, d'une part, la probabilité d'un comportement futur de l'auteur conforme à la loi, mais aussi sa culpabilité soient équitablement prises en compte. Ainsi, plus le pronostic est favorable et moins l'acte apparaît blâmable, plus la partie de la peine assortie du sursis doit être importante. Mais en même temps, la partie ferme de la peine doit demeurer proportionnée aux divers aspects de la faute (ATF 134 IV 1 consid. 5.6).

5.2.1. La faute du prévenu X_____ est grave.

Il a agi alors qu'il était haut-cadre au sein des ENTITES A_____ et responsable des comptabilités et qu'il avait ainsi pour mission de sauvegarder les deniers publics. Il a failli à sa mission, en octroyant, durant plus de 8 ans, un avantage illégitime d'un montant total de plus de CHF 22 millions, enrichissant d'autant le prévenu Y_____, qu'il avait personnellement présenté à son employeur, et appauvrissant dans le même temps l'institution publique.

Il a agi de manière répétée et systématique, notamment en se rendant personnellement quasiment toutes les semaines chez son co-prévenu pour garder une main mise sur le système mis en place. Le prévenu X_____ a également fait fi de règles comptables de base pour tromper le lecteur des comptes des ENTITES A_____ sur le réel coût du recouvrement et lui permettre de dissimuler l'enrichissement du prévenu Y_____. Il a exploité un système préexistant trop onéreux, voire inefficace, en matière de recouvrement, alors qu'il lui avait été demandé de trouver une meilleure solution. Si la solution trouvée a permis aux ENTITES A_____ d'encaisser des factures impayées, il n'en a pas moins permis d'enrichir un tiers de manière illégitime et injustifiable.

A décharge, il est tenu compte du fait que, au regard de l'acte d'accusation, le prévenu X_____ ne s'est pas enrichi personnellement.

Le prévenu X_____ n'a jamais cessé ses agissements et seule l'intervention de la Cour des comptes, voire de l'audit interne, a permis d'y mettre un terme.

La situation personnelle et financière du prévenu X_____ était bonne, ce qui justifie d'autant moins les actes commis. Le prévenu X_____ aurait pu agir autrement, notamment en proposant d'autres solutions, cas échéant d'internalisation du processus en exposant les frais effectifs encourus par l'institution avec ceux dont elle aurait besoin pour mettre en place un autre système. Or, si le prévenu a effectivement sollicité des moyens supplémentaires, qui lui ont été partiellement refusés, il n'a jamais procédé à une telle comparaison et les ENTITES A_____ n'ont pu prendre de décision en connaissance de cause puisque les tarifs appliqués par le prévenu Y_____ et le coût réel du recouvrement lui étaient astucieusement cachés.

La collaboration du prévenu X_____ à l'enquête n'a pas été bonne. Il n'a cessé de varier dans ses déclarations, notamment sur les activités couvertes par le tarif de CHF 42.-. Il s'est systématiquement opposé aux témoignages qui n'appuyaient pas sa version et a interprété les pièces de la procédure, notamment les notes qu'il avait écrites, uniquement en sa faveur et contrairement à leur teneur.

Sa prise de conscience est inexistante. Il continue de nier toute rémunération excessive du prévenu Y_____ et soutient encore que l'intégralité des honoraires versés était justifiée. Le prévenu se réfugie derrière la performance du système mis en place pour justifier ses actes, occultant l'enrichissement illégitime généré et en le comparant à un processus antérieur défaillant, dont il était responsable, ou aux performances de D_____ SA durant la période pénale qui ne sont pas comparables. Il continue de soutenir que l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO venait diminuer le coût du recouvrement, occultant le fait que l'indemnité en question, à charge du patient ou de son assurance, ne réduit en rien le montant des honoraires versés au prévenu Y_____.

Il y a concours d'infractions.

Aucune circonstance atténuante n'est réalisée.

Le prévenu est sans antécédent judiciaire, élément toutefois neutre en l'espèce (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6).

La circonstance aggravante du métier de l'art. 146 CP et l'enrichissement personnel du prévenu X_____ n'étant pas retenus, il se justifie de condamner le prévenu X_____ moins sévèrement que son comparse.

Au vu de ce qui précède, le prévenu X_____ sera condamné à une peine privative de liberté de 30 mois.

La partie ferme de la peine est fixée au minimum légal prévu par la loi. En effet, si la faute est importante, le pronostic futur est bon malgré la mauvaise prise de conscience du prévenu, dans la mesure où le prévenu X_____ ne travaille plus aux ENTITES A_____.

5.2.2. La faute du prévenu Y_____ est également grave.

Il a profité du mandat qui lui avait confié en sa qualité d'avocat pour mettre en place un système qui lui a permis de percevoir une rémunération globale disproportionnée et injustifiable économiquement au vu des charges qu'il encourait effectivement pour du travail de recouvrement de masse. Il s'est ainsi enrichi illégitimement durant 8 ans au détriment de l'institution publique, qui lui faisait confiance. Le système de tarification mis en place et caché astucieusement lui a permis de percevoir des revenus issus de l'infraction pénale de plus de CHF 22 millions, outre des honoraires facturés et payés de près de CHF 28 millions. Pour ce faire, il a multiplié les factures relatives à son intervention rendant impossible l'identification du tarif de CHF 42.- indexés. Les autres forfaits appliqués étaient contenus dans des factures mensongères.

Le prévenu Y_____ a agi par appât du gain, alors que les revenus qu'il aurait pu générer d'une correcte exécution du mandat étaient déjà plus que confortables.

La situation personnelle et financière du prévenu était bonne et il disposait déjà de revenus aisés, ce qui justifie d'autant moins les actes commis.

Seule l'intervention de la Cour des comptes, voire de l'audit interne, a permis de mettre un terme aux agissements du prévenu.

La collaboration à la procédure du prévenu Y_____ n'a pas été bonne. Il n'a cessé de varier dans ses déclarations, notamment sur les activités couvertes par le tarif de CHF 42.-. En début d'instruction, il a essayé de cacher les autres tarifs appliqués sous le couvert d'heures d'avocat prétendument effectuées. Il a tenté de faire apparaître des charges de fonctionnement pour son étude plus importantes qu'elles ne l'étaient pour l'accomplissement de son mandat, en indiquant par exemple faussement à la Cour des comptes que 15 à 17 personnes intervenaient sur le dossier des ENTITES A_____ au sein de l'Etude, puis a refusé de produire spontanément au Tribunal les comptes de son étude et de sa société qui auraient permis d'avoir des informations à ce sujet.

Sa prise de conscience est inexistante. Le prévenu Y_____ ayant continué de nier toute rémunération excessive, voire a soutenu en audience de jugement qu'il aurait travaillé à moitié prix. Il persiste à soutenir que l'indemnité fondée sur l'art. 106 CO venait diminuer le coût du recouvrement, occultant le fait que l'indemnité en question, à charge du patient ou de son assurance, ne réduit en rien le montant des honoraires reçus.

Il y a concours d'infractions.

Aucune circonstance atténuante n'est réalisée.

Le prévenu est sans antécédent judiciaire, élément toutefois neutre en l'espèce (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6).

La circonstance aggravante du métier de l'art. 146 CP est retenue, ce qui justifie une sanction plus sévère que celle prononcée à l'encontre du prévenu X_____.

Au vu de ce qui précède, il sera prononcé une peine privative de liberté de 36 mois à l'encontre du le prévenu Y_____.

S'agissant de la partie ferme de la peine, le pronostic est favorable compte tenu de l'absence d'antécédents judiciaires et eu égard à l'âge du prévenu, à la résiliation du mandat avec les ENTITES A_____ et à la reprise d'une activité lucrative de l'intéressé, quand bien même il doit être tempéré par l'absence de prise de conscience du prévenu qui continue à nier toute rémunération excessive. Toutefois, il convient de tenir compte de sa faute, alourdie par la répétition des actes durant une longue période pénale, auxquels il n'a été mis un terme que grâce à l'intervention d'un tiers, ainsi que de l'enrichissement illégitime important généré.

Dans cette mesure, la partie ferme de la peine doit être supérieure au minimum légal prévu et sera fixée à 10 mois.

- 6. 6.1.1.** A teneur de l'art. 126 CPP, le tribunal statue également sur les conclusions civiles présentées lorsqu'il rend un verdict de culpabilité à l'encontre du prévenu (al. 1 let. a); lorsqu'il acquitte le prévenu et que l'état de fait est suffisamment établi (al. 1 let. b). Il renvoie la partie plaignante à agir par la voie civile notamment lorsque la procédure est classée (al. 2 let. a) ou lorsque la partie plaignante n'a pas chiffré ses conclusions de manière suffisamment précise ou ne les a pas suffisamment motivées (al. 2 let. b).

Conformément à l'art. 122 al. 1 CPP, les prétentions civiles que peut faire valoir la partie plaignante sont exclusivement celles qui sont déduites de l'infraction. Cela

signifie que les prétentions civiles doivent découler d'une ou plusieurs infractions, qui figurent dans l'acte d'accusation élaboré par le ministère public en application de l'art. 325 CPP. La plupart du temps, le fondement juridique des prétentions civiles réside dans les règles relatives à la responsabilité civile des art. 41 ss CO. La partie plaignante peut ainsi réclamer la réparation de son dommage (art. 41 à 46 CO) et l'indemnisation de son tort moral (art. 47 et 49 CO), dans la mesure où ceux-ci découlent directement de la commission de l'infraction reprochée au prévenu (arrêts 6B_267/2016 du 15 février 2017 consid. 6.1.; 6B_486/2015 du 25 mai 2016 consid. 5.1. et les références citées).

6.1.2. Lorsque plusieurs débiteurs ont causé ensemble un dommage, ils sont tenus solidairement de le réparer sans qu'il y ait lieu de distinguer entre l'instigateur, l'auteur principal et le complice (art. 50 al. 1 CO).

L'application de l'art. 50 al. 1 CO suppose que les coresponsables causent ensemble un préjudice par une faute commune, hypothèse dans laquelle on parle de solidarité parfaite. La faute commune suppose une association dans l'activité préjudiciable, soit la conscience de collaborer au résultat, la faute pouvant être intentionnelle ou commise par négligence, le dol éventuel étant suffisant (L. THEVENOZ / F. WERRO [éd.], Commentaire romand : Code des obligations, volume I, 2e éd., Bâle 2012, n. 3 ad art. 50 CO).

6.2.1. En l'occurrence, les ENTITES A_____ se sont constitués partie plaignante et ont déposé des conclusions civiles tendant à la réparation de leur dommage.

Le calcul du dommage subi correspond au dommage déterminé dans le cadre de l'examen de l'infraction d'escroquerie (*supra* consid. 3.4. auquel il peut être renvoyé).

Les prévenus ont causé ce dommage ensemble de sorte qu'ils seront condamnés conjointement et solidairement à payer aux ENTITES A_____ la somme de CHF 22'313'750.90, avec intérêts à 5 % dès le 1^{er} avril 2011, date moyenne de la période pénale retenue.

7. **7.1.1.** L'art. 70 al. 1 CP autorise le juge à confisquer des valeurs patrimoniales qui sont le résultat d'une infraction, si elles ne doivent pas être restituées au lésé en rétablissement de ses droits. Lorsque les valeurs à confisquer ne sont plus disponibles, il ordonne, selon l'art. 71 CP, leur remplacement par une créance compensatrice.

7.1.2. Le juge peut renoncer totalement ou partiellement à la créance compensatrice s'il est à prévoir qu'elle ne serait pas recouvrable ou qu'elle entraverait sérieusement la réinsertion de l'intéressé (art. 71 al. 2 CP), notamment si la personne concernée est sans fortune ou même insolvable et que ses ressources ou sa situation personnelle ne laissent pas présager des mesures d'exécution forcée prometteuses dans un proche avenir (DUPUIS et al., op. cit., n. 15 ad art. 71 CP).

7.1.3. Selon l'art. 71 al. 3 CP, l'autorité d'instruction peut placer sous séquestre, en vue de l'exécution d'une créance compensatrice, des éléments du patrimoine de la personne concernée; le séquestre ne donne pas de droit de préférence en faveur de l'Etat lors de l'exécution forcée de la créance compensatrice.

Selon la systématique du CPP, seul le séquestre en couverture des frais impose de prendre en compte le revenu et la fortune du prévenu (art. 268 al. 2 CPP) et d'exclure du séquestre les valeurs insaisissables selon les art. 92-94 LP (art. 268 al. 3 CPP) (ATF 119 Ia 453 consid. 4d p. 458; arrêts 1B_1/2015 du 19 mars 2015 consid. 4.; 1B_274/2012 du 11 juillet 2012 consid. 3). Dans le cas du séquestre en vue de garantir la créance compensatrice, c'est devant le juge du fond au moment du prononcé de celle-ci que la situation personnelle, notamment financière, du prévenu sera prise en considération (cf. art. 71 al. 2 CP). Tel est aussi le cas au moment de l'exécution de celle-ci. En effet, le séquestre conservatoire est maintenu une fois le jugement entré en force jusqu'à son remplacement par une mesure du droit des poursuites (arrêts 6B_326/2011 du 14 février 2012 consid. 2.1; 6P.35/2007 du 20 avril 2007 consid. 3.2; HIRSIG-VOUILLOZ, in Commentaire romand, Code pénal, Vol. I, 2009, N 21 ad art. 71 CP). La poursuite de la créance compensatrice, la réalisation des biens séquestrés et la distribution des deniers interviennent donc conformément à la LP et auprès des autorités compétentes en la matière (arrêt 1B_300/2013 du 14 avril 2014 consid. 5.3.1 et les arrêts cités; OBERHOLZER, Grundzüge des Strafprozessrechts, 3^e éd. 2012, N 1151; HIRSIG-VOUILLOZ, PJA 11/2007, N 6.1 p. 1390).

7.1.4. L'art. 73 al. 1 CP autorise notamment le juge à allouer au lésé, jusqu'à concurrence des dommages-intérêts fixés judiciairement, les objets et valeurs patrimoniales confisqués ou le produit de leur réalisation, sous déduction des frais (let. b) et les créances compensatrices (let. c). Le juge ne peut accorder cette mesure que si le lésé cède à l'Etat une part correspondante de sa créance (art. 73 al. 2 CP).

7.2.1. En l'occurrence, une restitution des valeurs patrimoniales au lésé en rétablissement de ses droits, tel que sollicité par la partie plaignante, n'est pas possible faute de lien direct entre les valeurs patrimoniales séquestrées et les infractions retenues à l'encontre du prévenu Y_____. Il en est de même de la confiscation des autres biens séquestrés du prévenu Y_____ dès lors qu'il ne peut être établi que ceux-ci ont été acquis uniquement grâce au produit de l'infraction d'escroquerie commise.

Dès lors que les valeurs patrimoniales résultant des infractions ne sont plus disponibles, il convient de prononcer une créance compensatrice à l'encontre du prévenu Y_____, seul enrichi à teneur de l'acte d'accusation, à hauteur de son enrichissement afin que, selon l'adage, le crime ne paie pas. L'enrichissement illégitime du prévenu correspond ici au dommage causé par ses actes et se monte donc à CHF 22'313'750.90. Une créance compensatrice égale à ce montant sera prononcée à l'encontre du prévenu Y_____, créance qui sera allouée à la partie plaignante à concurrence des prétentions civiles admises, celle-ci ayant cédé à l'Etat une part correspondante de cette créance.

Il convient de relever qu'aucune réduction du montant de la créance compensatrice, au sens de l'art. 71 al. 3 CP, ne se justifie en l'espèce. En effet, la situation personnelle du prévenu Y_____ est très bonne puisqu'il continue son activité professionnelle et perçoit des revenus qui sont plus que conséquents. Ceux-ci s'élevaient à environ CHF 500'000.- en 2016 (CHF 243'257.- de bénéfice net dont il avait déjà déduits CHF 271'970.- pour les honoraires versés à ses avocats liés à sa défense dans le cadre de la

présente procédure), alors que l'intéressé a déclaré consacrer la moitié de son temps à sa propre défense. De plus, la valeur des biens séquestrés s'élèvent à l'heure actuelle à plus de CHF 14'000'000.- (cf. Annexe 6), sans compter des prêts sans intérêts octroyés à ses enfants et versés directement au vendeur pour acquérir le manège de _____ (France). Finalement, l'appartement à Genève propriété de l'épouse du prévenu Y_____ n'est frappé d'aucune mesure de contrainte.

7.2.2. En vue de l'exécution de la créance compensatrice prononcée, en application de l'art. 71 al. 3 CP, le séquestre des avoirs mobiliers et immobiliers du prévenu sera maintenu, y compris les séquestres sur les comptes 2^{ème} et 3^{ème} piliers. En effet, si ces avoirs ne seraient en l'état pas saisissables selon la Loi fédérale sur les poursuites et faillites, il appartiendra à l'autorité d'exécution de décider si tel est toujours le cas lors de l'exécution forcée de la créance compensatrice.

En revanche, les séquestres sur les comptes bancaires dont l'épouse du prévenu Y_____ est titulaire, même conjointement, seront levés.

- 8. 8.1.** L'art. 433 al. 1 CPP permet à la partie plaignante de demander au prévenu une juste indemnité pour les dépenses obligatoires occasionnées par la procédure lorsqu'elle obtient gain de cause (let. a) ou lorsque le prévenu est astreint au paiement des frais conformément à l'art. 426 al. 2 CPP (let. b). L'al. 2 prévoit que la partie plaignante adresse ses prétentions à l'autorité pénale; elle doit les chiffrer et les justifier. Si elle ne s'acquitte pas de cette obligation, l'autorité pénale n'entre pas en matière sur la demande.

La juste indemnité, notion qui laisse un large pouvoir d'appréciation au juge, couvre ainsi les dépenses et les frais nécessaires pour faire valoir le point de vue de la partie plaignante dans la procédure pénale. Il s'agit en premier lieu des frais d'avocat (ATF 139 IV 102 consid. 4.1.). En particulier, les démarches doivent apparaître nécessaires et adéquates pour la défense raisonnable du point de vue de la partie plaignante (ATF 139 IV 102 consid. 4.3.; arrêts 6B_524/2017 du 22 novembre 2017 consid. 2.1.; 6B_864/2015 du 1^{er} novembre 2016 consid. 3.2.; 6B_159/2012 du 22 juin 2012 consid. 2.3.).

Les honoraires d'avocat se calculent selon le tarif usuel du barreau applicable dans le canton où la procédure se déroule (arrêt 6B_392/2013 du 4 novembre 2013 consid. 2.3.). Bien que le canton de Genève ne connaisse pas de tarif officiel des avocats, il n'en a pas moins posé, à l'art. 34 LPAv, les principes généraux devant présider à la fixation des honoraires, qui doivent en particulier être arrêtés compte tenu du travail effectué, de la complexité et de l'importance de l'affaire, de la responsabilité assumée, du résultat obtenu et de la situation du client. Sur cette base, la Cour de justice retient en principe un tarif horaire entre CHF 400.- et CHF 450.- pour un chef d'étude, de CHF 350.- pour les collaborateurs et de CHF 150.- pour les stagiaires (arrêt de la Cour de justice AARP/38/2018 du 26 janvier 2018 consid. 7).

8.2. En l'espèce, les ENTITES A_____ ont réclamés une indemnisation sur cette base d'un montant de CHF 424'755.30 pour l'activité de juillet 2015 à octobre 2018 dans leurs conclusions civiles du 30 novembre 2018. Ils ont ensuite produit en audience de

jugement une note d'honoraires pour l'activité du mois de novembre 2018 en CHF 100'654.45 et ont demandé à ce que le temps d'audience leur soit alloué en sus.

Dans la mesure où les ENTITES A_____ obtiennent gain de cause, il sera fait droit à leur demande d'indemnisation. Toutefois, le montant réclamé sera réduit pour les raisons suivantes.

Tout d'abord, le tarif horaire appliqué n'étant pas conforme à la jurisprudence, il sera réduit à CHF 450.- pour Me Conseil de ENTITES A_____, CHF 350.- pour sa collaboratrice et CHF 150.- pour les stagiaires.

De plus, la présence de deux, voire trois avocats avec le stagiaire, aux audiences d'instruction ainsi que le temps passé pour des conférences internes ne se justifient pas. Lorsqu'à une audience plusieurs avocats sont présents, seuls le temps de l'avocat le plus expérimenté sera pris en compte (par ex. pour l'audience du 16.10.2015, 03h30 de collaboratrice sont retranchées puisque le Conseil des ENTITES A_____ était présent). De même, le temps passé en conférence interne entre différents avocats sera retranché. Cette réduction concerne ainsi 03h55 pour Conseil des ENTITES A_____, 48h40 pour sa collaboratrice et 24h55 pour le stagiaire.

Les activités ressortant à une apparente procédure en France ne concernent pas la présente procédure et n'ont pas à être indemnisées (04h30 min pour Conseil des ENTITES A_____, 04h55 pour sa collaboratrice et 50 min pour le stagiaire).

L'activité dévolue par les avocats à la communication avec les médias ne fait pas partie des frais de défense nécessaires pour faire valoir le point de vue de la partie plaignante dans la procédure pénale et n'a pas être indemnisée (02h00 pour Conseil des ENTITES A_____ et 45 min pour sa collaboratrice).

S'agissant de l'avis de droit du Prof. Benoît CHAPPUIS, les activités des avocats de la partie plaignante en lien avec la confection de cet avis de droit seront également déduites (11h25 pour Conseil des ENTITES A_____, 17h20 pour sa collaboratrice et 50 min pour les stagiaires), dans la mesure où, conformément à la doctrine, un avis de droit portant sur le droit suisse n'a pas à être indemnisé (WEHRENBARGER/BERNHARD, Basler Kommentar - StPO, N 12-17 ad art. 429; SCHMID, Praxiskommentar, N 7 ad art. 429; SCHMID, Handbuch, N 1811; JEANNERET, L'indemnisation du prévenu poursuivi à tort... ou à raison, in Le tort moral en question Journée de la responsabilité civile 2012, p. 111-139, p. 115).

Le temps de préparation de l'audience de jugement porte, pour les mois de juillet à novembre 2018, sur plus de 198 heures pour Conseil des ENTITES A_____, 198 heures pour sa collaboratrice et 20 heures pour le stagiaire. Les avocats ayant déjà une connaissance approfondie du dossier pour l'avoir mené depuis le début de l'instruction, ces temps d'étude du dossier et de préparation sont excessifs. Seules 150 heures seront admises, réparties par moitié entre les deux avocats ayant participé activement à l'audience, soit Conseil des ENTITES A_____ et sa collaboratrice.

Pour l'audience de jugement, le temps d'audience, arrêté à 36h15 y compris la lecture du verdict du 21 décembre 2018, sera indemnisé au tarif de chef d'étude puisqu'il ne se justifie pas de faire intervenir plus d'un avocat.

Vu la modification du taux de la TVA de 8 % à 7.7 % au 1^{er} janvier 2018, les honoraires seront calculés séparément pour les prestations fournies jusqu'au 31 décembre 2017 des prestations fournies à compter du 1^{er} janvier 2018, lesquelles sont soumises au nouveau taux.

Le calcul de l'indemnité fondée sur l'art. 433 CPP est résumé en Annexe 7.

Partant, les prévenus seront condamnés, chacun pour moitié, à verser à la partie plaignante la somme de CHF 298'268.-, à titre de juste indemnité fondée sur l'art. 433 CPP.

8.3. Au vu de ce qui précède, les prévenus seront condamnés, chacun pour moitié, à indemniser les ENTITES A_____ à hauteur de CHF 298'268.22 pour leurs dépenses obligatoires.

9. Les prévenus seront condamnés aux frais de la procédure, chacun pour moitié (art. 426 CPP).

Il est à relever que ces frais ne tiennent pas compte de l'indemnisation complémentaire réclamée par les experts après la lecture du verdict.

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL CORRECTIONNEL**

statuant contradictoirement :

Déclare X_____ coupable d'escroquerie (art. 146 al. 1 CP) et de faux dans les titres commis dans l'exercice de fonctions publiques (art. 317 ch. 1 CP).

Condamne X_____ à une peine privative de liberté de 30 mois, sous déduction de 2 jours de détention avant jugement (art. 40 CP).

Dit que la peine est prononcée sans sursis à raison de 6 mois.

Met pour le surplus X_____ au bénéfice du sursis partiel et fixe la durée du délai d'épreuve à 3 ans (art. 43 et 44 CP).

Avertit X_____ que s'il devait commettre de nouvelles infractions durant le délai d'épreuve, le sursis pourrait être révoqué et la peine suspendue exécutée, cela sans préjudice d'une nouvelle peine (art. 44 al. 3 CP).

Acquitte Y_____ d'instigation à gestion déloyale des intérêts publics (art. 24 et 314 CP).

Déclare Y_____ coupable d'escroquerie par métier (art. 146 al. 1 et 2 CP) et de faux dans les titres (art. 251 CP).

Condamne Y_____ à une peine privative de liberté de 36 mois, sous déduction de 2 jours de détention avant jugement (art. 40 CP).

Dit que la peine est prononcée sans sursis à raison de 10 mois.

Met pour le surplus Y_____ au bénéfice du sursis partiel et fixe la durée du délai d'épreuve à 3 ans (art. 43 et 44 CP).

Avertit Y_____ que s'il devait commettre de nouvelles infractions durant le délai d'épreuve, le sursis pourrait être révoqué et la peine suspendue exécutée, cela sans préjudice d'une nouvelle peine (art. 44 al. 3 CP).

Condamne X_____ et Y_____, conjointement et solidairement, à payer aux ENTITES A_____ la somme de CHF 22'313'750.90, avec intérêts à 5% l'an dès le 1^{er} avril 2011, à titre de réparation du dommage matériel (art. 41 CO).

Déboute les ENTITES A_____ de leurs conclusions civiles pour le surplus.

Ordonne la confiscation et l'apport à la procédure des documents figurant sous chiffres 1 à 17 de l'inventaire du 15 septembre 2015 et sous chiffres 1 et 2 du second inventaire du 15 septembre 2015 (art. 70 CP).

Prononce à l'encontre de Y_____ en faveur de l'Etat de Genève une créance compensatrice de CHF 22'313'750.90, celle-ci s'éteignant automatiquement dans la mesure du paiement par Y_____ (art. 71 al. 1 CP).

Ordonne le maintien, en vue de l'exécution de la créance compensatrice (art. 71 al. 3 CP), des séquestres portant sur les valeurs suivantes :

- le compte n° 4_____ au nom de Y_____ auprès de la BANQUE 4_____;
- le compte n° 5_____ au nom de Y_____ auprès de BANQUE 1_____;
- le compte de dépôt de titres n° 6_____ au nom de Y_____ auprès de BANQUE 1_____;
- le compte n° 7_____ au nom de Y_____ auprès de BANQUE 2_____;
- le compte épargne n° 8_____ au nom de Y_____ auprès de BANQUE 2_____;

- le compte commercial n° 9 _____ au nom de l'Etude de Y _____ auprès de BANQUE 2 _____;
- le compte commercial n° 10 _____ au nom de l'Etude de Y _____ auprès de BANQUE 2 _____;
- le compte personnel n° 11 _____ au nom de Y _____ auprès de BANQUE 3 _____;
- le compte de prévoyance 3^{ème} pilier A n° 12 _____ au nom de Y _____ auprès de FONDATION DE PRÉVOYANCE DE BANQUE 3 _____;
- la prestation de sortie de Y _____ auprès de la CAISSE INTER-ENTREPRISES DE PREVOYANCE PROFESSIONNELLE;
- le solde des acomptes provisionnels 2013 et 2015 détenus par l'Administration fiscale cantonale, après imputation des taxations 2013 et 2015.

Ordonne le maintien du séquestre des parts de PPE _____, PPE _____, PPE _____ et PPE _____ de la commune de _____, sises chemin de Z _____ 40 appartenant à Y _____, de la restriction au droit d'aliéner de l'immeuble séquestré et de sa mention au Registre foncier, en vue de l'exécution de la créance compensatrice (art. 71 al. 3 CP).

Alloue à la partie plaignante, soit les ENTITES A _____, jusqu'à concurrence des dommages-intérêts fixés par le présent jugement, le montant de la créance compensatrice, celle-ci ayant cédé à l'Etat de Genève à concurrence de tout montant effectivement recouvré, sa créance en dommages-intérêts contre Y _____ (art. 73 al. 1 et 2 CP).

Ordonne la levée (art. 267 al. 1 et 3 CP) des séquestres portant sur :

- le compte bancaire n° 13 _____ au nom de Y _____ auprès de BANQUE 3 _____;
- le compte de crédit hypothécaire n° 14 _____ au nom de Y _____ auprès de BANQUE 1 _____;
- le compartiment de coffre-fort n° 15 _____ au nom de Y _____ auprès de BANQUE 1 _____;
- le compte joint n° 3 _____ au nom de Y _____ et Epouse Y _____ auprès de BANQUE 2 _____;
- le compte bancaire n° 1 _____ au nom de Epouse Y _____ auprès de BANQUE 1 _____;
- le compte de crédit hypothécaire n° 2 _____ au nom de Epouse Y _____ auprès de BANQUE 1 _____.

Rejette les conclusions en indemnisation de X_____ et de Y_____ (art. 429 CPP).

Condamne X_____ et Y_____, chacun pour moitié, à verser aux ENTITES A_____ la somme de CHF 298'268.-, à titre de juste indemnité pour les dépenses obligatoires occasionnées par la procédure (art. 433 al. 1 CPP).

Condamne X_____ et Y_____, chacun pour moitié, aux frais de la procédure, qui s'élèvent à CHF 114'122.00, y compris un émolument de jugement de CHF 10'000.- (art. 426 al. 1 CPP).

Ordonne la communication du présent jugement à Epouse Y_____ dans la mesure des conclusions prises.

Ordonne la communication du présent jugement aux autorités suivantes : Casier judiciaire suisse et Service des contraventions (art. 81 al. 4 let. f CPP).

Le Greffier

La Présidente

Alain BANDOLLIER

Alexandra BANNA

Voies de recours

Les parties peuvent annoncer un appel contre le présent jugement, oralement pour mention au procès-verbal, ou par écrit au Tribunal pénal, rue des Chaudronniers 9, case postale 3715, CH-1211 Genève 3, dans le délai de 10 jours à compter de la communication du dispositif écrit du jugement (art. 398, 399 al. 1 et 384 let. a CPP).

Selon l'art. 399 al. 3 et 4 CPP, la partie qui annonce un appel adresse une déclaration écrite respectant les conditions légales à la Chambre pénale d'appel et de révision, Place du Bourg-de-Four 1, case postale 3108, CH-1211 Genève 3, dans les 20 jours à compter de la notification du jugement motivé.

L'appel ou le recours doit être remis au plus tard le dernier jour du délai à la juridiction compétente, à la Poste suisse, à une représentation consulaire ou diplomatique suisse ou, s'agissant de personnes détenues, à la direction de l'établissement carcéral (art. 91 al. 2 CPP).

Etat de frais

Frais du Ministère public	CHF 103'720.00
Convocations devant le Tribunal	CHF 240.00
Frais postaux (convocation)	CHF 112.00

Emolument de jugement	CHF 10'000.00
Etat de frais	CHF 50.00
Total CHF	114'122.00

=====

Restitution de valeurs patrimoniales et/ou d'objets

Lorsque le présent jugement sera devenu définitif et exécutoire, il appartiendra à l'ayant-droit de s'adresser aux services financiers du pouvoir judiciaire (+41 22 327 63 20) afin d'obtenir la restitution de valeurs patrimoniales ou le paiement de l'indemnité allouée et au greffe des pièces à conviction (+41 22 327 60 75) pour la restitution d'objets.