

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/185/2012-ICC

ATA/324/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 6 mai 2014**

1<sup>ère</sup> section

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A\_\_\_\_\_**

représentée par Me Nicola Meier, avocat

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
18 mars 2013 (JTAPI/329/2013)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) se sont mariés le 31 juillet 1997. Ils sont domiciliés dans le canton de Genève depuis le 15 mai 2000.
- 2) Le 8 février 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a mis les époux A\_\_\_\_\_B\_\_\_\_\_ au bénéfice d'une imposition d'après la dépense pour les années fiscales 2002 à 2009.
- 3) Le 26 avril 2005, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de respectivement CHF 1'148'696,75 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2002 et de CHF 1'416'615,10 pour l'ICC 2003.
- 4) Le 15 mars 2007, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de CHF 258'750.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.
- 5) Par virements de son compte ouvert à la Banque C\_\_\_\_\_(ci-après : C\_\_\_\_\_), Mme A\_\_\_\_\_ a versé en faveur de l'AFC deux montants de CHF 448'000.-, le premier le 12 février 2007, le second, le 28 mars 2007. Elle a également versé la somme de CHF 258'750.- le 12 avril 2007.
- 6) Par ordonnance sur mesures préprovisoires urgentes du 11 juin 2007, communiquée le 15 juin 2007, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a autorisé les époux à vivre séparés.
- 7) Le 27 octobre 2009, Mme A\_\_\_\_\_ et M. B\_\_\_\_\_ ont divorcé.
- 8) Le 8 juillet 2010, l'AFC a communiqué des décisions de scission pour l'IFD 2002 à 2004, et l'ICC 2003 et 2004, indiquant chaque fois la part de l'impôt global de la contribuable.

Ces répartitions avaient pour seul effet de déterminer quelle part de l'impôt global avait été générée pour les revenus et la fortune des contribuables. Elles ne remettaient pas en cause la validité des décisions de taxation antérieures qui étaient entrées en force et ne pouvaient plus être remises en cause. Ces décisions avaient constaté de manière définitive la répartition des éléments indiqués dans la déclaration fiscale et cette répartition constituait la base des décisions du 8 juillet 2010.

- 9) Le 5 avril 2011, suite à un échange de courriels entre l'AFC et le conseil de la contribuable, celle-ci a remis à l'administration des pièces bancaires montrant que les versements effectués en 2007 provenaient d'un compte lui appartenant exclusivement.

10) Par courrier du 31 octobre 2011, le TPI a cité la contribuable à comparaître le 25 novembre 2011 dans le cadre de quatre procédures relevant du droit des poursuites.

11) Le 24 novembre 2011, l'AFC a remis à la contribuable un relevé de compte IFD 2002 à son nom (n° 1\_\_\_\_\_), un relevé de compte IFD 2006 également à son nom (n° 2\_\_\_\_\_), un relevé de compte ICC 2002 au nom de M. B\_\_\_\_\_ (n° 3\_\_\_\_\_ ) et un relevé de compte IFD 2006 également au nom de M. B\_\_\_\_\_ (n° 4\_\_\_\_\_).

Le relevé de compte ICC 2002 indiquait les deux versements de CHF 448'000.- et le report du « trop-payé » sur le compte ICC 2003 (5\_\_\_\_\_). Le solde du compte était à CHF 0.- (mention « soldé »).

Le relevé de compte IFD 2006 au nom de la contribuable faisait apparaître un montant dû de CHF 129'375.- résultant de la scission du bordereau du 15 mars 2007. La moitié du paiement effectué le 12 avril 2007 apparaissait également, montant résultant aussi de la scission. Il restait un solde de CHF 12,60 en faveur de l'AFC, équivalant à la moitié des intérêts moratoires.

Le relevé de compte IFD 2006 au nom de M. B\_\_\_\_\_ affichait les mêmes montants que celui de la contribuable pour la même année.

12) Par courrier de son conseil du 24 novembre 2011, la contribuable a formé réclamation à l'encontre des relevés de compte ICC 2002 (3\_\_\_\_\_ ) et des deux relevés IFD 2006 (4\_\_\_\_\_ ; 2\_\_\_\_\_).

Les trois versements de 2007 effectués depuis le compte personnel de la contribuable avaient été comptabilisés sur celui de M. B\_\_\_\_\_.

13) Le 6 décembre 2011, par pli de son conseil, la contribuable a indiqué que le fait que les montants payés à partir de son compte personnel aient été imputés sur le compte de M. B\_\_\_\_\_ avait mené à la procédure de mainlevée. Elle demandait à l'AFC de confirmer que la somme complète serait imputée sur son compte AFC.

14) Le 6 décembre 2011, l'AFC a rejeté la réclamation de la contribuable.

Les trois versements de 2007 avaient été faits pendant la vie commune des contribuables. Ils servaient donc à acquitter le bordereau du couple. Le versement de CHF 258'750.- avait été effectué avec un bulletin de versement référencé pour l'IFD 2006. Il avait donc été imputé sur cette année. Ensuite, il avait été réparti par moitié sur les comptes respectifs de chacun des contribuables. Le compte ICC 2002 étant soldé, l'AFC n'entraîne pas en matière sur les deux versements de CHF 448'000.-.

- 15) Le 9 janvier 2012, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Au moment des versements de 2007, les époux ne faisaient plus ménage commun. Les montants versés devaient donc être imputés exclusivement sur le compte de la contribuable.

Les deux versements de CHF 448'000.- avaient été versés sur le compte de M. B\_\_\_\_\_. Les montants auraient dû être crédités à moitié pour chaque époux.

Les versements auraient dû être imputés sur les dettes les plus anciennes, car la contribuable n'avait pas précisé celles qu'elle voulait acquitter.

- 16) Le 27 avril 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La contribuable n'avait pas prouvé une séparation de fait au moment des versements de 2007. Le 11 juin 2007, date de l'ordonnance sur les mesures préprovisoires, devait donc être retenue.

Les deux versements de CHF 448'000.- avaient été crédités sur le compte commun des époux ICC 2002. Ils n'étaient alors pas encore séparés. Ils devaient encore le solde de cet impôt et la contribuable avait utilisé un bulletin de versement portant mention « ICC 2002 ».

Le versement de CHF 258'750.- avait été versé avec un bordereau référencé et donc porté au crédit de l'IFD 2006.

- 17) Le 18 mars 2013, le TAPI a admis partiellement le recours.

La contribuable n'avait pas réussi à prouver qu'elle et M. B\_\_\_\_\_ étaient séparés avant le 11 juin 2007. Ainsi, les versements avaient correctement été attribués au compte AFC du couple.

Les bordereaux utilisés par la contribuable indiquaient la référence ICC 2002 pour les deux versements de CHF 448'000.- et IFD 2006 pour le versement de CHF 258'750.-. Dès lors, elle avait exprimé sa volonté de payer les dettes fiscales susmentionnées par acte concluant. Les montants avaient été crédités à bon droit sur respectivement les comptes ICC 2002 et IFD 2006.

L'AFC avait par contre incorrectement crédité les deux versements de CHF 448'000.- au compte du seul M. B\_\_\_\_\_ alors qu'ils auraient dû servir au paiement du bordereau du couple. L'AFC devait établir pour l'ICC 2002 deux relevés de comptes distincts et porter la moitié des deux versements sur chacun d'eux : un au nom de la contribuable et un au nom de M. B\_\_\_\_\_.

- 18) Le 17 avril 2013, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

Le compte ICC 2002 était soldé avant la séparation du couple. Or, la scission ne s'opérait que sur des comptes non soldés avant séparation. Dès, lors c'était à juste titre qu'elle avait crédité les deux versements de CHF 448'000.- sur le compte AFC commun du couple.

L'adresse du relevé de compte relatif à l'ICC 2002 sur lequel figurait « M. B\_\_\_\_\_ 1201 Genève » n'était qu'une adresse de notification. Pour identifier la/les personne/s taxée/s, le bordereau de taxation faisait foi. Or, le bordereau de taxation ICC 2002, établi le 26 avril 2005, mentionnait les noms de Mme A\_\_\_\_\_ et de M. B\_\_\_\_\_. Le relevé de compte établi à la même date que le bordereau portait aussi mention des deux noms. Le bordereau IFD 2006, objet du recours auprès du TAPI, faisait lui aussi mention des deux noms.

- 19) Le 22 mai 2013, la contribuable a conclu au rejet du recours.

Les deux versements de CHF 448'000.- avaient été imputés exclusivement sur le compte de M. B\_\_\_\_\_ alors qu'ils auraient dû profiter à parts égales au couple par principe de solidarité.

Alors que tant les comptes ICC 2002 qu'IFD 2006 avaient été soldés, l'AFC avait scindé le second, et refusait de procéder à cet acte pour le premier.

Le solde positif du compte ICC 2002 avait été reporté sur le compte ICC 2003 de M. B\_\_\_\_\_ alors qu'il aurait dû profiter aux deux époux. Il en ressortait une seconde violation du principe de solidarité.

- 20) Le 27 juin 2013, l'AFC a répliqué.

Concernant l'ICC 2002, les deux versements de CHF 448'000.- avaient bien été versés sur le compte commun du couple. Ce compte avait été soldé avant la séparation.

L'AFC a repris son argumentation concernant la différence entre l'adresse de notification et les personnes taxées.

Le compte IFD 2006 n'était pas soldé au moment de la séparation. Un intérêt moratoire de CHF 25,20 était encore dû. Après la scission, la contribuable et M. B\_\_\_\_\_ devaient chacun la somme de CHF 12,60. La contribuable avait reconnu devoir cette somme en s'en acquittant à la fin de l'année 2011.

Le solde positif du compte du couple ICC 2002 avait été reporté sur le compte commun ICC 2003. Par la suite, le compte ICC 2003, non soldé à la

séparation, a fait l'objet d'une scission, les deux époux se voyant ainsi créditer la moitié de ce solde positif.

- 21) Le 2 août 2013, la contribuable a renoncé à faire des observations supplémentaires.
- 22) Le 7 août 2013, la cause a été gardée à juger.

### **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le présent litige concerne l'ICC 2002, l'IFD 2006 n'étant pas contesté.
- 3) Le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entré en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2002. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique.

- 4) Chaque époux est considéré comme un contribuable (art. 8 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I - D 3 11). Le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. De même, leurs droits aux déductions et aux montants déterminants pour le calcul du rabais d'impôt sont cumulés, quels que soient leurs revenu et fortune respectifs (art. 8 al. 2 aLIPP-I).
- 5) a. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD le sont également en droit cantonal, lorsque ce dernier ne prévoit pas de solutions différentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_326/2008 du 23 septembre 2008 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3d).

L'art. 12 aLIPP-I a un contenu similaire à l'art. 13 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

b. Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable (art. 12 al. 1 aLIPP-I). Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus (art. 12 al. 2 aLIPP-I).

Tant que les conjoints sont solidairement responsables, chacun répond de la totalité des impôts du couple. L'autorité fiscale peut choisir quel débiteur solidaire elle veut poursuivre. La décision de taxation envoyée aux époux solidairement responsables porte le nom des deux époux (Christine JAQUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 6-7 ad art. 13).

c. Dès que les époux ne vivent plus en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint. La séparation effective ou judiciaire est alors déterminante. La responsabilité solidaire est non seulement exclue pour les créances fiscales futures mais aussi pour toutes celles déjà facturées. La « solidarité rétroactive » n'existe donc pas (Christine JAQUES, op. cit., n. 17-18 ad art. 13 ; Peter AGGER/ Beat JUNG / Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 4 ad art. 13). Après la séparation, chaque conjoint ne répond ainsi des créances fiscales nées avant la séparation que jusqu'à concurrence de la part de l'impôt total relative à ses propres éléments imposables (Peter AGGER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, op. cit., n. 4 ad art. 13 ; MGC 2002-2003/VIII A 4524ss).

Ainsi, il découle de l'art. 12 al. 2 aLIPP-I et des principes déduits de la doctrine qu'en cas de séparation, une scission des comptes d'impôts du couple est effectuée si le compte d'impôts est non soldé. A contrario, s'il est soldé au moment de la séparation, aucune scission n'est nécessaire, l'acquittement de la dette ayant eu lieu au moment où le couple faisait ménage commun.

- 6) En l'espèce, les deux versements de CHF 448'000.- réalisés au mois de février 2007 ont été crédités au compte ICC 2002 (3\_\_\_\_\_). Il n'est pas contesté que ce versement devait servir à acquitter les impôts du couple, le versement ayant eu lieu avant la séparation autorisée le 11 juin 2007 par le TPI.

Contrairement aux affirmations de la contribuable, ces versements ont bien été portés au crédit du compte fiscal du couple. Le fait que le compte de M. B\_\_\_\_\_, ouvert lors de la scission, ait conservé le numéro du compte du couple peut certes prêter à confusion. Cependant, le bordereau de taxation

ICC 2002, établi le 26 avril 2005, porte bien les noms de Mme A\_\_\_\_\_ et de M. B\_\_\_\_\_. Le relevé de compte ICC 2002, établi à la même date, fait également mention des deux noms. Ainsi, les versements ont servi à payer la dette solidaire du couple.

Les deux versements de CHF 448'000.- conduisent à un solde positif du compte ICC 2002 et la somme en surplus a été versée sur le compte ICC 2003 du couple. Le compte ICC 2003 (5\_\_\_\_\_), qui a fait l'objet d'une scission, fait état de ce crédit provenant de l'ICC 2002. Le surplus de l'ICC 2002 a dès lors profité tant à M. B\_\_\_\_\_ qu'à la contribuable et l'AFC n'a donc pas violé le principe de solidarité.

Le relevé de compte ICC 2002 indique un solde nul du fait des paiements effectués en février et mars 2007. La dette a donc été acquittée avant la séparation constatée par jugement du TPI du 11 juin 2007 et le compte soldé. Ainsi, l'AFC n'avait pas à opérer une scission des comptes. Contrairement à ce qu'affirme la contribuable, la situation pour l'IFD 2006 est différente. Le relevé de compte du 24 octobre 2011 montre un solde en faveur de l'AFC de CHF 25,15 du fait des intérêts moratoires. La dette existe donc encore après la séparation effective du couple. L'AFC a donc effectué une scission car l'obligation solidaire sur les dettes fiscales n'existait plus.

Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'analyser les art. 147, 148 al. 3 et 149 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), l'application des règles de droit fiscal permettent de trancher la question litigieuse.

- 7) Le recours de l'AFC sera donc admis et sa décision sur réclamation du 6 décembre 2011 rétablie. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de Mme A\_\_\_\_\_, qui succombe, et il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 avril 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mars 2013 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal de première instance du 18 mars 2013 en ce qu'il annule la décision de l'administration fiscale cantonale sur l'impôt cantonal et communal 2002 et lui renvoie le dossier ;

le confirme au surplus ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 décembre 2011 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Nicola Meier, avocat de Madame A\_\_\_\_\_, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :