



POUVOIR JUDICIAIRE

A/2361/2021-ICCIFD

ATA/516/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 avril 2024

4^{ème} section

dans la cause

A_____ et B_____

représentés par Me Romain JORDAN, avocat

recourants

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimée

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 septembre 2023 (JTAPI/950/2023)**

EN FAIT

A. a. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) dus par A_____ et B_____ le 11 octobre 2004 pour l'année fiscale 2003, le 11 octobre 2006 pour l'année fiscale 2004, le 24 janvier 2007 pour l'année fiscale 2005, le 28 janvier 2008 pour l'année fiscale 2006, le 28 novembre 2008 pour l'année fiscale 2007, le 4 janvier 2010 pour l'année fiscale 2008, le 7 juin 2010 pour l'année fiscale 2009, le 25 avril 2012 pour l'année fiscale 2010, le 3 février 2014 pour l'année fiscale 2012 et le 3 juin 2014 pour l'année fiscale 2013.

b. Par bordereaux du 25 septembre 2015, l'AFC-GE a fixé les rappels d'impôt dus par les contribuables pour l'ICC et l'IFD 2003 à 2010 et 2012 et a rectifié l'ICC et l'IFD dus pour l'année 2013, en raison d'honoraires en provenance de la société C-LOG Sàrl non déclarés.

Ces bordereaux de rappel d'impôt et les décisions sur réclamation les confirmant sont entrés en force à la suite de l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) du 18 octobre 2016 confirmant l'irrecevabilité du recours interjeté à leur encontre par les contribuables auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) pour défaut de paiement de l'avance de frais dans le délai imparti (ATA/881/2016, confirmant le JTAPI/982/2016 du 28 septembre 2016).

Le rejet de la demande de révision des décisions sur réclamation formée par les contribuables le 17 novembre 2016 a par ailleurs été confirmé en dernier lieu par le Tribunal fédéral le 27 septembre 2019 (arrêt 2C_245/2019).

c. Par décision du 7 mars 2017, l'AFC-GE a rejeté la demande de remise des contribuables pour l'ICC et l'IFD 2003 à 2005 et a indiqué ne pas pouvoir se prononcer sur la demande de remise pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2010, 2012 et 2013, la demande devant être formulée après l'entrée en force des bordereaux.

d. Par bordereaux du 17 mars 2017, confirmés sur réclamation le 30 juin 2017, l'AFC-GE a arrêté de nouveaux rappels d'impôt dus pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2010, 2012 et 2013, à la suite d'une dénonciation spontanée concernant un immeuble en France non déclaré.

B. a. Le 1^{er} mai 2017, les contribuables ont conclu une convention sur mesures protectrices de l'union conjugale, validée par le Tribunal civil.

Selon le préambule, ils s'étaient séparés le 1^{er} janvier 2017 pour une durée indéterminée. Ils allaient solliciter de l'AFC-GE que leur revenu et leur fortune ne soient plus additionnés et qu'ils remplissent pour le futur une déclaration fiscale séparée, chacun devenant débiteur des impôts sur ses propres revenus et sa fortune. Ils prenaient note que le fait de cesser la vie commune avait pour effet que chacun des époux devenait seul débiteur des impôts encore dus sur ses propres revenus et

sur sa fortune (art. 8). Dans leurs rapports internes, ils convenaient que l'époux prendrait en charge la totalité du paiement des arriérés d'impôts communs (art. 9).

b. Par décisions de scission du 10 décembre 2019, l'AFC-GE a informé A_____, à la suite de sa séparation de son époux, de la quotité de sa part de l'impôt global et celle de ce dernier pour l'ICC 2003 à 2010, 2012 et 2013 et l'IFD 2006 à 2010, 2012 et 2013.

Cette répartition avait pour seul effet de déterminer quelle part de l'impôt global avait été générée par ses revenus et sa fortune propres. Elle ne remettait pas en cause la validité des décisions de taxation, entrées en force. Celles-ci avaient constaté de manière définitive la répartition des éléments déclarés, laquelle constituait la base des décisions de scission.

- C.**
- a.** Les 8 janvier et 2 juin 2020, A_____ a élevé réclamation contre ces décisions.
 - b.** Le 16 juillet 2020, l'AFC-GE a communiqué à la contribuable un tableau expliquant comment se calculaient les montants d'impôts dus par chacun des époux.
 - c.** Le 8 octobre 2020, l'AFC-GE a reçu les époux AB_____ en entretien.

Selon le « compte rendu de réunion, validé par les participants », l'AFC-GE avait évoqué les possibilités d'un échéancier de paiement et, sous toutes réserves, était prête à entrer en matière sur une demande d'abandon partiel ou total des intérêts moratoires.

- d.** Les 30 et 31 mars 2021, la contribuable a maintenu sa réclamation.
- e.** Par décision du 8 juin 2021, l'AFC-GE a décidé de maintenir les décisions de scission et a remis à la contribuable un tableau récapitulatif pour chaque année fiscale concernée.

En cas de séparation de droit ou de fait, une décision de scission déterminait la part personnelle de chaque conjoint à l'impôt global, sur la base du revenu commun selon la taxation entrée en force, pour tous les montants d'impôts encore impayés. En l'occurrence, la clé de répartition était correcte. Seule la part relative à ses revenus et fortune était réclamée à la contribuable. La réclamation contre une décision de scission ne permettait pas un réexamen du fond du dossier. Les montants réclamés tels qu'issus de la scission avaient été correctement établis et l'AFC-GE allait procéder à leur recouvrement. En cas de difficultés de paiement, les contribuables pouvaient lui adresser dans un délai de dix jours un plan de règlement des montants restant dus.

- D.**
- a.** Par acte du 8 juillet 2021, complété le 16 août 2021, A_____ a recouru auprès du TAPI contre cette décision, concluant à son annulation et à l'annulation de la scission.

Les calculs de l'AFC-GE ainsi que les pourcentages indiqués n'étaient ni documentés, ni reconstituables, de sorte qu'elle ne pouvait ni les comprendre, ni les contester utilement. Avant de rendre sa décision, l'AFC-GE n'avait pas donné suite

à ses demandes visant à obtenir l'intégralité des données sur lesquelles elle s'était basée.

Les conditions de la scission n'étaient pas réalisées. Les éléments sur lesquels reposaient le rappel d'impôt relevaient uniquement de son époux, et non d'elle-même. L'AFC-GE devait examiner si la décision de base était nulle. Or, lors d'entretiens entre l'AFC-GE et les époux AB_____, il avait été convenu que leur situation fiscale n'était pas admissible.

b. Le jugement d'irrecevabilité de ce recours rendu par le TAPI le 30 août 2021 (JTAPI/856/2021) a été annulé par la chambre administrative par arrêt du 10 mai 2022 (ATA/486/2022), de sorte que le TAPI a ensuite repris l'instruction de la cause.

c. Par réponse du 26 août 2022, l'AFC-GE a préalablement conclu à l'appel en cause de B_____ et principalement au rejet du recours.

Le droit d'être entendu avait été respecté.

Si une déclaration correcte avait eu lieu au moment de la séparation, chaque conjoint aurait répondu à concurrence de sa part de l'impôt global. Il ne devait pas en être autrement dans le cas où la taxation complète, par le biais d'un rappel d'impôt, n'avait pu avoir lieu que bien plus tard. Au vu de la séparation en 2017 et de l'existence de créances fiscales relatives aux années 2003 à 2013, donc nées avant la séparation, la contribuable ne devait répondre que jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global. Les conditions de la scission étaient réalisées. Elle avait rendu les décisions de scission dès que leur prononcé était possible, soit après l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité. La répartition des impôts prévue par la convention civile conclue dans le cadre de leur séparation n'était pas opposable à l'autorité fiscale. Elle s'était basée sur le montant du revenu et de la fortune réalisés par les conjoints et ressortant des avis de taxation, les taxations entrées en force étant connues des contribuables depuis longtemps. Elle avait repris ces pourcentages pour déterminer la part de chacun des époux au total de l'impôt dû pour les années fiscales concernées. Elle avait ventilé le rabais d'impôt, la taxe personnelle, les frais et l'impôt anticipé par moitié pour chacun des époux. La clé de répartition des impôts était correcte. L'argumentation sur la nullité constituait de pures allégations non étayées et erronées.

d. Le 30 septembre 2022, la contribuable s'est opposée à l'appel en cause de son époux, a sollicité la suspension de la procédure et a maintenu son recours.

Un abandon partiel ou total des intérêts moratoires était de nature à remettre en cause les bordereaux entrés en force, obligeant l'AFC-GE à rendre une nouvelle décision à ce propos.

e. Le 24 octobre 2022, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension de la procédure et a persisté dans ses conclusions.

Les époux AB_____ avaient refusé tout arrangement du type de ceux évoqués lors de la réunion du 8 octobre 2020 en soulignant leur incapacité financière à y faire face. Les facilités de paiement ne relevaient pas d'une modification de l'impôt, la situation juridique du contribuable n'étant pas modifiée.

f. Par décision du 6 février 2023, le TAPI a rejeté la demande de suspension et a ordonné l'appel en cause de B_____.

g. Le 11 avril 2023, B_____ a indiqué soutenir les termes et conclusions du recours de son épouse et a conclu à l'annulation de la décision litigieuse et de la scission.

h. Le 28 avril 2023, l'AFC-GE a maintenu sa position.

i. Le 17 mai 2023, les époux AB_____ ont persisté dans leurs conclusions, précisant n'avoir jamais refusé d'arrangement d'abandon partiel ou total des intérêts moratoires et avoir formulé une demande concrète à cet égard lors de l'entretien du 8 octobre 2020, de sorte qu'ils restaient dans l'attente d'une décision concernant le fond de l'affaire et non seulement la scission.

j. Par jugement du 4 septembre 2023, expédié pour notification le lendemain, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE avait explicité les calculs de répartition du montant d'impôt encore dû par chacun des époux dans des tableaux joints à son courrier du 16 juillet 2020 ainsi qu'à sa décision sur réclamation du 8 juin 2021. Ces derniers indiquaient notamment, pour chaque année fiscale et pour l'ICC et l'IFD, le revenu et la fortune imposables du couple, ainsi que ceux de chacun des époux, le montant du total d'impôt dû par eux ainsi que la part due par chacun, tant en pourcentage qu'en francs. Munie de ces tableaux et assistée d'un avocat, la contribuable était parfaitement en mesure de les contester.

La séparation des époux, survenue en 2017, avait entraîné de par la loi la fin de la solidarité fiscale. L'AFC-GE devait dès lors rendre des décisions de scission. La contribuable n'était pas fondée à remettre en cause les éléments du rappel d'impôt dans le cadre de son recours contre la décision de scission. Le jugement du TAPI d'irrecevabilité pour non-paiement de l'avance de frais n'avait pas été rendu dans une procédure de rappel d'impôt, mais dans la présente cause, et avait été annulé par la chambre administrative. Les éléments de revenu et de fortune afférents à chacun des époux, déterminants pour calculer la part d'impôt due par eux, ressortait très clairement des tableaux et la contribuable ne faisait valoir aucun critique à leur encontre. Elle ne faisait pas non plus valoir le moindre argument tendant à démontrer que les bordereaux de rappel d'impôt seraient entachés de vices à ce point graves qu'il y aurait lieu de constater leur nullité. Elle ne prouvait pas que l'AFC-GE lui aurait accordé un échelonnement de paiement, ni qu'elle aurait renoncé, en tout ou en partie, à la perception des intérêts moratoires. Cela étant, même si elle en avait apporté la démonstration, il n'en aurait pas résulté une modification des

montants fixés par les bordereaux de rappel d'impôt, mais uniquement une réduction de la somme due par la contribuable.

- E. a. Par un seul acte du 6 octobre 2023, A_____ et B_____ ont recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant préalablement à la comparution personnelle des parties et principalement à l'annulation du jugement attaqué, de la décision sur réclamation du 8 juin 2021 et de la scission opérée par l'AFC-GE, avec suite de frais et dépens.

Le TAPI avait confondu les JTAPI/856/2021 et JTAPI/982/2016 précités, ce dernier visant directement les bordereaux de rappel d'impôts à l'origine du litige et auxquels il était fait référence. Il n'avait dès lors pas tenu compte de l'argument selon lequel le bien-fondé des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende n'avait jamais pu être tranché par un tribunal impartial et indépendant, de sorte que leur entrée en force devait être relativisée et ne devait pas faire obstacle à leur modification. Il y avait une constatation inexacte des faits, couplée à une violation du droit d'être entendu et à un déni de justice formel.

Le TAPI retenait à tort que A_____ n'avait pas prouvé que l'AFC-GE avait renoncé à la perception des intérêts moratoires. Un tel abandon partiel ou total des intérêts moratoires était susceptible de diminuer les sommes dues par les contribuables et était de nature à remettre en cause tant les bordereaux de rappel d'impôt entrés en force que les décisions de scission.

Les tableaux joints par l'AFC-GE à son courrier du 16 juillet 2020 n'étaient que peu explicites. Les calculs et pourcentages n'étaient ni documentés, ni reconstituables. Il n'appartenait pas aux contribuables de procéder à des recherches approfondies pour vérifier si les montants retenus pour chacun d'eux étaient corrects, mais à l'AFC-GE de fournir de telles informations dans le cadre de sa décision, d'autant plus lorsque celles-ci étaient expressément requises. Les décisions sur réclamation ne détaillaient pas davantage les calculs en cause, malgré la nouvelle demande du 31 mars 2021. Le droit d'être entendu était violé.

S'il était vrai que la séparation des époux entraînait la fin de la solidarité de par la loi, les décisions de scission ne se justifiaient pas, dans la mesure où les éléments ayant justifié le rappel d'impôt relevaient uniquement du contribuable et non de la contribuable, dont aucun revenu ne pouvait être concerné par la mesure. Cette situation avait été anticipée par les époux dans leur convention de séparation, de sorte que rien ne s'opposait à ce que l'AFC-GE en tienne compte dans le cadre des décisions de scission. Rien n'indiquait qu'une répartition des impôts prévue par convention civile de séparation ne pouvait pas être opposable à l'autorité fiscale. La contribuable n'était pas en mesure de suspecter une telle fraude, contestée, de la part de son époux. La décision de scission aurait dû la libérer entièrement de tout arriéré d'impôt.

Le TAPI aurait également dû examiner si la décision de base portant sur le rappel d'impôt était nulle, bien que confirmée par la juridiction de recours. Il avait été

convenu, lors d'entretien entre les époux et l'AFC-GE, que la situation fiscale n'était pas admissible. Les arguments au fond n'avaient jamais pu être examinés. Le contribuable n'avait jamais été au bénéfice d'un second salaire non déclaré, comme l'affirmait l'AFC-GE. Les décisions de scission avaient été rendues sur la base de montants que l'AFC-GE savait erronés. La comptabilisation de salaire à double constituait un vice si grave que la nullité des bordereaux devait être d'emblée constatée.

Un abandon total ou partiel des intérêts moratoires était de nature à remettre en cause les bordereaux entrés en force et était susceptible d'influer favorablement sur les sommes d'impôt dues par les époux.

b. Le 11 octobre 2023, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

c. Par réponse du 18 octobre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et s'est référée à ses écritures devant le TAPI.

d. Le 9 novembre 2023, A_____ et B_____ ont persisté dans leur recours.

e. Sur ce, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Les recourants sollicitent une audience de comparution personnelle.

2.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour la personne intéressée de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_359/2022 du 20 avril 2023 consid. 3.1 et les références citées). Le droit d'être entendu n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du

Tribunal fédéral 1C_372/2021 du 26 janvier 2023 consid. 2.3 ; ATA/783/2021 du 27 juillet 2021 consid. 6a et les références).

2.2 En l'espèce, les recourants, qui n'ont pas de droit d'être entendus oralement, ont pu exprimer leur point de vue par écrit tant devant l'autorité intimée, l'instance précédente que la chambre de céans et produire les pièces à l'appui de leur position. Ils ont par ailleurs également pu s'exprimer oralement durant la procédure de réclamation devant l'autorité intimée, lors de l'entretien du 8 octobre 2020. Au surplus, les allégués par rapport auxquels ils souhaitent être entendus ont trait au fondement des rappels d'impôt du 25 septembre 2015, entrés en force et exorbitants au présent litige.

En définitive, la chambre administrative dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige en toute connaissance de cause et il ne sera pas donné suite à la requête des recourants.

3. Les recourants invoquent premièrement une constatation inexacte des faits pertinents, une violation de leur droit d'être entendus et un déni de justice formel.

3.1 Selon la jurisprudence, l'autorité qui ne traite pas un grief relevant de sa compétence, motivé de façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige, commet un déni de justice formel proscrié par l'art. 29 al. 1 Cst. (ATF 136 I 6 consid. 2.1 ; 117 Ia 116 consid. 3a et les références). S'agissant d'une autorité judiciaire, le déni de justice, tel qu'il vient d'être décrit, peut constituer une violation de la garantie de l'accès au juge ancrée à l'art. 29a Cst. Cette disposition donne en effet le droit d'accès à une autorité judiciaire exerçant un pouvoir d'examen complet sur les faits et du droit (ATF 137 I 235 consid. 2.5 et consid. 2.5.2).

3.2 Le droit d'être entendu comprend aussi le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise et d'avoir accès au dossier (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 28 novembre 2022 consid. 3 et les références ; ATA/949/2021 du 14 septembre 2021 consid. 5a et les références).

La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de droits constitutionnels a également déduit du droit d'être entendu le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.5). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives, mais doit se prononcer sur celles-ci (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_934/2022 du 22 mars 2023 consid. 4.1 ; 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 4.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd., 2018, p. 531 n. 1573). Il suffit, du point de vue de la motivation de la décision, que les parties puissent se rendre compte de sa portée à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral

1C_548/2021 du 24 février 2023 consid. 5.2 ; 2C_458/2020 du 6 octobre 2020 consid. 4.1 ; ATA/936/2021 du 14 septembre 2021 consid. 5b et les références).

3.3 Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA).

En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2020 du 25 février 2021 consid. 4.1) ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2^e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/1278/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.6 et les arrêts cités).

3.4 Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (al. 2). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du

cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a).

3.5 En l'espèce, les recourants formulent plusieurs reproches à l'encontre du raisonnement de l'instance précédente par rapport à la constatation des faits et au droit d'être entendu.

3.5.1 Premièrement, ils font grief au TAPI de ne pas avoir pris en compte leur argumentation selon laquelle l'autorité de chose jugée des rappels d'impôt devrait être relativisée, car le bien-fondé de ceux-ci n'aurait jamais été examiné par un tribunal impartial et indépendant, et d'avoir confondu les JTAPI/856/2021 et JTAPI/986/2016 précités.

Le TAPI a certes effectivement à tort indiqué que l'irrecevabilité pour défaut de paiement de l'avance de frais concernait uniquement la procédure de recours contre les décisions de scission. Une telle irrecevabilité a en effet également été prononcée concernant les rappels d'impôt prononcés par bordereaux du 25 septembre 2015, laquelle, contrairement à celle relative aux décisions de scission, est entrée en force. Toutefois, cette méprise n'a aucune influence sur le raisonnement du TAPI, qui a, contrairement à ce qu'affirment les recourants, pris en compte leur grief mais l'a écarté, en retenant à juste titre que les taxations, y compris les rappels d'impôt, étaient entrés en force et qu'il n'y avait pas lieu d'entrer en matière sur les griefs y relatifs.

Le litige porte en effet uniquement sur la conformité au droit des décisions de scission et les griefs relatifs au bien-fondé des rappels d'impôts, entrés en force, étaient effectivement irrecevables devant le TAPI, tout comme ils le sont devant la chambre administrative, étant relevé que l'argumentation selon laquelle l'entrée en force des bordereaux devrait être relativisée ne repose sur aucune base juridique. Les griefs relatifs à la nullité sont néanmoins réservés et seront examinés ci-après.

Le grief sera dans cette mesure écarté.

3.5.2 Les recourants reprochent ensuite à l'autorité intimée d'avoir omis de faire état de la réunion du 8 octobre 2020 et d'avoir retenu à tort que la contribuable n'aurait pas prouvé que l'autorité intimée avait renoncé à la perception des intérêts moratoires, un tel abandon étant susceptible de diminuer les sommes dues et à remettre en cause les bordereaux de rappel d'impôt et les décisions de scission.

Or, le TAPI a traité ce point, ce qui ressort d'ailleurs de l'argumentation de la contribuable elle-même. Il a en effet retenu que le fait allégué n'était pas prouvé, à juste titre eu égard au compte rendu de la réunion en cause. Il a par ailleurs considéré, également à juste titre, comme il sera examiné ci-dessous, que ce fait n'était en tout état de cause pas pertinent.

Le grief sera par conséquent écarté.

3.5.3 La recourante affirme finalement que l'instance précédente aurait dû constater que l'autorité intimée avait violé son droit d'être entendue, faute d'avoir détaillé ses calculs pour aboutir aux scissions litigieuses.

Si les décisions de scission du 10 décembre 2019 ne mentionnent que l'impôt global et la part de chacun des époux à la suite de la séparation, l'autorité intimée a ensuite fourni à la recourante, durant la procédure de réclamation, un tableau récapitulatif de la manière dont elle a effectué les calculs de scission, indiquant l'ICC et l'IFD dus pour chaque année concernée, puis le pourcentage de revenu et de fortune imputable à chaque époux sur cette base ainsi que la part de l'impôt incombant à chacun en découlant. Elle a ensuite fourni de nouvelles explications pour chaque impôt et chaque année concernée en annexe de sa décision sur réclamation, indiquant sur quel avis de taxation elle s'était fondée et détaillant les montants et pourcentages retenus.

Ainsi, l'on ne peut suivre la recourante lorsqu'elle affirme que les calculs et pourcentages indiqués ne sont ni documentés, ni reconstituables. Au contraire, comme l'a constaté le TAPI, les éléments fournis suffisaient à permettre à la recourante de se rendre compte de la portée des décisions de scission à son égard et à pouvoir recourir à leur encontre en connaissance de cause, ce qu'elle a d'ailleurs fait. La recourante n'a d'ailleurs formulé aucun grief concret concernant les calculs et pourcentages retenus par l'autorité intimée, son argumentation au fond contestant plutôt le principe de la scission des montants restant dus elle-même, eu égard aux éléments taxés sur rappels d'impôt.

Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée n'a pas violé le droit d'être entendu de la contribuable et le grief sera écarté.

4. Il convient préalablement d'examiner le droit applicable.

4.1 Selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci. Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 5 et 9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 6.1 et les références citées).

4.2 De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68).

4.3 En l'espèce, la question litigieuse ne relève pas de la fixation de l'impôt ou du rappel d'impôt pour les années fiscales en cause, soit 2003 à 2010, 2012 et 2013 pour l'ICC et 2006 à 2010, 2012 et 2013 pour l'IFD, mais des conséquences de la séparation des époux intervenue en 2017, de sorte que c'est ce dernier moment qui doit être considéré comme déterminant.

Les art. 13 LIFD et 12 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) sont ainsi applicables, même pour la scission concernant des années fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de cette dernière loi, la séparation des époux étant postérieure à celle-ci.

5. Les recourants affirment que les décisions de scission ne se justifiaient pas dans leur cas.

5.1 Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 13 al. 1 1^{re} phr. LIFD et 12 al. 1 1^{re} phr. LIPP).

La solidarité vaut également pour les dettes fiscales découlant de rappels d'impôt, ceci même si d'éventuelles amendes n'ont été infligée qu'à l'un des époux, qui s'est seul rendu coupable de soustraction fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C146/2013 du 4 septembre 2013 consid. 3.1).

5.2 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. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 LIPP).

Lorsque le couple ne vit pas (plus) en ménage commun, la solidarité prend fin *ex lege* lors de la séparation, en application de l'art. 13 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 consid. 4.1 et les références citées).

La responsabilité solidaire est non seulement exclue pour les créances fiscales futures, mais aussi pour toutes celles déjà facturées. Comme il y a eu doute, lors des débats parlementaires, sur le point de savoir si l'extinction de la solidarité valait aussi pour les anciennes créances fiscales, nées pendant la vie commune et non encore réglées, l'al. 2, qui supprime la solidarité « pour tous les montants d'impôt encore dus », a été ajouté afin de lever toute ambiguïté. Après la séparation, chaque conjoint ne répond ainsi que jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global pour les créances fiscales nées avant la séparation ou, plus précisément, pour les créances issues d'une période de taxation commune, puisque, dans le système *postnumerando*, la taxation séparée rétroagit au 1^{er} janvier de l'année durant laquelle est intervenu la séparation ou le divorce (Christine JAKUES *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2017, n. 18 ad art. 13).

En cas de séparation de droit ou de fait, une décision particulière sur la responsabilité (dite décision de scission) détermine la part personnelle de chaque conjoint à l'impôt global (arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2016 du 3 juin 2016 consid. 6), sur la base du revenu commun selon la taxation entrée en force, pour tous les montants d'impôt encore impayés. Alors que la décision particulière est sujette à recours, la décision de taxation fixant le montant global dû par les conjoints ne peut plus être contestée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_592/2011 du 8 décembre 2011 consid. 2 ; Christine JAKUES, op. cit., n 19 ad art. 13).

5.3 En l'espèce, les recourants affirment qu'aucune décision de scission ne se justifiait dans leur cas, dans la mesure où les éléments ayant justifié le rappel d'impôt, soit de prétendus revenus cachés au sein de la société française C_____, relevaient uniquement du recourant et non de la recourante.

Toutefois, comme l'a constaté l'instance précédente, les rappels d'impôt ont été infligés avant la séparation des recourants, de sorte que ces derniers, conformément aux art. 13 al. 1 1^{re} phr. LIFD et 12 al. 1 1^{re} phr. LIPP, en répondaient solidairement.

Vu la séparation des recourants en 2017, la solidarité pour les dettes fiscales existantes a pris fin, ce qui rendait nécessaire le prononcé de décisions de scission.

C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a rendu les décisions litigieuses.

L'existence d'une convention de séparation entre les époux ne change rien à ce qui précède. Une telle convention ne peut en effet pas lier l'autorité fiscale, qui n'y est pas partie, et ne lui est ainsi pas opposable, contrairement à ce qu'affirment les recourants. Au demeurant, la convention en cause elle-même rappelle en son art. 8 le principe des art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 LIPP et prévoit uniquement au niveau des rapports internes que c'est l'époux qui prend en charge les arriérés d'impôts communs. Les recourants ne peuvent donc rien tirer de leur convention dans la présente cause.

Finalement, le fait que la recourante ait ou non pu suspecter l'existence d'une fraude fiscale de la part de son époux n'est pas non plus pertinent, puisque le litige ne s'inscrit pas au niveau du prononcé d'amendes mais de la responsabilité pour les dettes fiscales existantes.

Par conséquent, l'autorité intimée était fondée à fixer la part d'ICC et d'IFD incombant à chaque époux après la séparation pour les dettes fiscales non encore réglées conformément à l'art. 12 al. 2 LIFD et 13 al. 2 LIPP.

Pour le reste, d'une part, les recourants ne formulent aucune critique concrète sur les calculs de l'autorité intimée, laquelle s'est basée sur les montants fixés dans les bordereaux de taxation définitifs et, d'autre part, rien ne permet d'adopter une méthode de scission différente en fonction des éléments ayant mené au rappel d'impôt, puisque la méthode de scission ne peut être différente pour des contribuables ayant d'emblée correctement déclaré tous les éléments dans leur déclaration d'impôt et ceux ayant dû faire l'objet de rappels d'impôt car des éléments n'avaient pas été déclarés.

Au vu de ce qui précède, le grief sera écarté.

6. Les recourants affirment cependant que les rappels d'impôts seraient nuls.

6.1 Il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_160/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5.1 ; ATA/547/2021 du 9 juillet 2021 consid. 6a et les références). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision ; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; 139 II 243 consid. 11.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_171/2020 du 6 avril 2021 consid. 1.4.2).

6.2 En l'espèce, les recourants affirment que la comptabilisation de salaire à double constitue un vice si grave que la nullité des bordereaux de rappel d'impôt devrait être constatée.

Les recourants invoquent ici la nullité pour tenter de contourner l'irrecevabilité de leur recours contre les bordereaux du 25 septembre 2015 et l'entrée en force desdits bordereaux. Cependant, le vice invoqué constitue un vice de fond, éventuellement susceptible de mener à l'annulation des rappels d'impôt par le biais d'un recours contre les bordereaux de rappel d'impôt mais non constitutif de motif de nullité.

Or, l'objet de la contestation est ici la décision de scission et le recours contre la scission ne permet pas de demander l'annulation des actes sur lesquels reposent les dettes fiscales objet de la scission, entrés en force.

Les dettes fiscales objet de la scission ne reposent par conséquent pas sur des décisions nulles et le grief sera écarté.

7. Les recourants affirment finalement qu'un abandon total ou partiel des intérêts moratoires serait également de nature à remettre en cause les bordereaux entrés en force. Toutefois, comme vu précédemment, non seulement les recourants n'ont pas obtenu de décision concernant un tel abandon, de sorte qu'ils formulent ici un grief hypothétique, mais tant l'octroi de facilités de paiement (art. 166 LIFD et 35 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18) qu'une remise (art. 167 ss LIFD et 37 ss LPGIP) ne constituent une modification de la taxation (Pierre CURCHOD *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 3a ad art. 166 et n. 7 ad art. 167). Le grief sera écarté.

Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

- 8.** Vue l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 octobre 2023 par A_____ et B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 septembre 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de A_____ et B_____ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Romain JORDAN, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

le président siégeant :

F. SCHEFFRE

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

