

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3412/2017-ICCIFD

ATA/226/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 mars 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Alan Hughes, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
5 mars 2018 (JTAPI/198/2018)**

EN FAIT

1. Madame A_____ et Monsieur B_____, tous deux ressortissants des États-Unis d'Amérique, se sont mariés le 2 décembre 1988 à Londres. Ils se sont installés à Genève en 1997 où ils ont divorcé en 2015, après avoir vécu séparés de fait depuis février 2008.
2. Le 10 décembre 2008, par l'intermédiaire de leur mandataire C_____, Mme et M. AB_____ ont adressé à l'administration cantonale des contributions (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale pour l'année 2007, signée conjointement sous le numéro de contribuable 1_____.

Il était indiqué que M. B_____ occupait un emploi et que Mme A_____ était sans profession.
3. Par courriers des 28 septembre et 12 octobre 2009, Mme A_____ a demandé à l'AFC-GE que M. B_____ et elle-même continuent d'être imposés en commun pour l'année fiscale 2008.

M. B_____ l'avait informée qu'elle devait déposer une déclaration fiscale 2008 séparée. Elle s'était d'ailleurs vu attribuer un numéro de contribuable (2_____). Bien qu'ils se fussent constitués des demeures séparées courant 2009, ils n'avaient entrepris aucune démarche judiciaire tendant à leur séparation ou divorce, de sorte que sur le plan financier, ils vivaient exactement comme auparavant.
4. Par courrier du 22 décembre 2009, Mme A_____ a sollicité l'octroi d'un délai au 31 janvier 2010 pour le dépôt de sa déclaration fiscale 2008, ne disposant pas, alors, des éléments nécessaires pour remplir une déclaration indépendante.
5. Le 21 avril 2010, M. B_____ a transmis à l'AFC-GE une formule attestant de l'élection de domicile auprès de l'Étude D_____ (ci-après : l'Étude D_____). Ce document comportait uniquement son nom, sa signature et le numéro de contribuable 1_____.
6. Au mois de janvier 2012, Mme A_____ a remis à l'AFC-GE sa déclaration fiscale pour l'année 2008, sous son propre numéro de contribuable, indiquant être séparée et sans profession. Ne percevant aucun salaire, sa principale source de revenu était sa pension alimentaire.
7. Par courriel du 13 septembre 2012 intitulé « Déclarations 2009 – 2010 et 2011 », Madame E_____, avocate, a sollicité de l'AFC-GE un délai à fin novembre 2012 pour renvoyer les déclarations fiscales de 2009 à 2012 de Mme A_____. Une procuration de cette dernière en sa faveur, la mandatant « pour

l'assister sur le plan fiscal » et « gérer les aspects fiscaux », était jointe. Dès le 17 septembre 2012, elle assumerait la gestion du dossier de Mme A_____ auprès de F_____ (ci-après : F_____).

8. Au mois de novembre 2012, Me E_____ et l'AFC-GE ont échangé plusieurs courriels afin de coordonner les obligations fiscales de Mme A_____ avec celles de M. B_____.

9. Par bordereaux du 10 juillet 2013, expédiés à l'adresse de l'étude D_____, l'AFC-GE a taxé conjointement Mme et M. A_____ pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007.

Selon les avis de taxation joints, seuls les revenus et la fortune de M. B_____ étaient retenus comme éléments imposables. D'après les relevés de comptes annexés, des excédents d'acomptes provisionnels en CHF 3'008'695.60 pour l'ICC et en CHF 444'669.80 pour l'IFD, devaient être remboursés dans un délai de trente jours. Dans l'intervalle, toute erreur devait être communiquée à l'AFC-GE, en joignant toutes pièces justificatives.

10. Par courriel du jour même, l'étude D_____ a confirmé avoir reçu « les décisions de taxation 2007 et 2008 pour [son] mandant », M. B_____. Ce dernier les acceptait et ne formulait pas de réclamation à leur encontre. « Vu les soldes importants à rembourser à [son] mandant, et sauf avis contraire de la part de [l'AFC-GE], [elle prendrait] contact avec le service du recouvrement dans l'après-midi, afin que les remboursements interviennent dans les meilleurs délais ».

11. Par virement du 17 juillet 2013, l'AFC-GE a remboursé à M. B_____ les soldes des acomptes provisionnels, soit CHF 3'008'695.60 pour l'ICC 2007 et CHF 1'228'701.60 pour l'IFD 2007.

12. Sur demande du 22 août 2013 de Mme A_____, formulée par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC-GE lui a adressé le 12 septembre 2013 une copie des bordereaux 2007.

13. Après divers entretiens téléphoniques avec l'AFC-GE, Mme A_____, soit pour elle Me E_____, a relevé, dans un courriel du 18 septembre 2013, que les relevés de comptes transmis mentionnaient un solde total en faveur du couple de CHF 3'453'365.40. Étant en procédure de divorce avec M. B_____, il lui était difficile d'obtenir des documents et informations de sa part. Si l'étude D_____ traitait les affaires fiscales de celui-ci, elle-même avait élu domicile chez F_____ à cette fin. Elle demandait une copie des instructions de virement reçues de la part de M. B_____ et sur quel compte les montants d'impôts à rembourser au couple avaient été transférés. Selon elle, à teneur de l'art. 31 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), le remboursement devait être effectué par moitié entre les époux.

14. Le 20 septembre 2013, l'AFC-GE lui a répondu qu'entrée en vigueur en 2009, la LPGIP n'était « applicable que pour les années fiscales 2009 et suivantes sans rétroactivité possible ». S'agissant des années antérieures à 2009, le remboursement était effectué au prorata des revenus et charges des contribuables, faute de disposition légale. Les bordereaux du 10 juillet 2013 ayant été supportés par M. B_____, il en allait de même des remboursements en question (ICC et IFD 2007). L'accord écrit ou oral de l'épouse pour y procéder n'était pas nécessaire.
15. Le 23 septembre 2013, Mme A_____ a contesté ce mode de procéder de l'AFC-GE, tous les revenus concernant M. B_____ et elle comme ils constituaient des acquêts. Elle renouvelait ses demandes de renseignements.
16. Dans sa réponse du lendemain, l'AFC-GE a maintenu sa position, le régime matrimonial n'ayant aucune incidence sur le recouvrement des créances ou le remboursement au contribuable. Ainsi, elle invitait Mme A_____ à lui adresser une réclamation « contre ladite décision de scission si [elle estimait] en avoir le besoin ».
17. Par courrier du 18 décembre 2013, Me E_____ a transmis à l'AFC-GE une élection de domicile en sa faveur concernant Mme A_____. Il était précisé que celle-ci valait pour tout envoi de courrier à venir, de même que pour sa réclamation du 10 octobre 2013 concernant le remboursement ICC et IFD 2007.
18. Le 26 octobre 2015, un nouveau conseil, avec élection de domicile, s'est constitué pour Mme A_____ auprès de l'AFC-GE.
19. Par courriers des 5 décembre 2016 et 4 mai 2017, Mme A_____ a sollicité de l'AFC-GE qu'elle rende une décision formelle concernant sa demande en restitution pour l'ICC et l'IFD 2007, faite les 10 octobre et 19 décembre 2013 par F_____, sous peine de déni de justice.
20. Par décision du 17 juillet 2017, l'AFC-GE a considéré la réclamation de Mme A_____ comme étant tardive et irrecevable.

La décision de taxation ayant été notifiée le 10 juillet 2013 aux époux avec accusé de réception du même jour, le délai de réclamation était arrivé à échéance le 9 août 2013. Mme A_____ n'avait pas agi dans ce délai, tandis que M. B_____ avait renoncé à formuler toute réclamation et demandé à l'AFC-GE de lui restituer les acomptes. L'art. 31 al. 2 LPGIP étant inapplicable selon le principe de la non-rétroactivité des lois fiscales et l'entier des revenus provenant de l'activité de M. B_____ selon la taxation 2007, le bordereau d'impôts était

supporté par ce dernier, ainsi que tout éventuel remboursement. L'AFC-GE lui avait donc à juste titre restitué la totalité des acomptes.

21. Sur demande de Mme A_____ du 3 août 2017, l'AFC-GE a répondu le 4 août 2017 que, selon le registre fiscal, M. B_____ et elle s'étaient séparés en février 2008. « Cette information prove[nait] d'un courrier du mandataire de M. B_____ couvert par le secret fiscal ». Cet élément était confirmé par le fait que le couple avait signé conjointement la déclaration fiscale 2007, puis déposé séparément celle pour l'année fiscale 2008.
22. Le jour même, Mme A_____ a rappelé à l'AFC-GE le contenu de ses échanges avec Me E_____ durant l'année 2012. Ceux-ci établissaient clairement que cette dernière intervenait comme sa mandataire. L'attribution d'un numéro de contribuable distinct de celui de M. B_____ avant juillet 2013, confirmait l'erreur d'adressage du relevé de compte du 10 juillet 2013 à l'Étude D_____.
23. Par courrier recommandé du 9 août 2017, Mme A_____ a informé l'AFC-GE de son intention de recourir auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 17 juillet 2017, en l'invitant à revenir sur sa prise de position quant à la recevabilité de celle-ci pour admettre qu'elle n'était pas tardive. Cette rectification paraissait s'imposer en vertu du principe de la bonne foi.

L'AFC-GE a refusé d'y donner suite.

24. Par acte du 18 août 2017, Mme A_____ a recouru auprès du TAPI contre la décision précitée, en concluant principalement, à son annulation, à la constatation que sa réclamation du 30 octobre 2013 [sic] était recevable, que le montant total de CHF 4'237'397.20 au titre de l'ICC (CHF 3'008'695.60) et de l'IFD (CHF 1'228'701.60) devait lui être remboursé à hauteur de 50 % et que la part de CHF 2'118'698.60 au titre de l'ICC (CHF 1'504'347.80) et de l'IFD (CHF 614'350.80) devait lui être remboursée, et subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC-GE, « sous suite de frais et dépens ».

À partir de la connaissance de la séparation des époux dès 2009, l'AFC-GE devait adresser toute notification à chacun d'eux ou leur représentant. Bien que l'AFC-GE ait été informée en 2012 de la constitution de Me E_____, elle n'avait notifié sa décision de taxation 2007 qu'à M. B_____ à son domicile élu. Même s'il s'agissait d'une période d'imposition commune, la décision de taxation 2007 aurait dû lui être notifiée de manière individuelle puisqu'elle était séparée de fait de M. B_____. L'absence de notification de la décision de taxation 2007, à tout le moins son irrégularité, ne devait entraîner aucun préjudice pour elle, ce d'autant plus qu'elle avait entrepris toutes les démarches utiles pour l'obtenir dès qu'elle en avait eu connaissance. La déclaration du 10 juillet 2013 de M. B_____ ne pouvait pas lui être imputée puisque la fin de leur vie commune avait mis fin à la

présomption de la représentation contractuelle des époux pour l'un d'eux. Sa réclamation du 30 octobre 2013 [sic] devait donc être déclarée recevable car formée en temps utile. En outre, l'AFC-GE avait violé l'art. 116 al. 1 LIFD cum l'art. 117 al. 4 LIFD.

S'agissant de l'IFD, l'AFC-GE aurait dû effectuer un remboursement à hauteur de 50 % entre eux, selon l'art. 168 LIFD. Le versement des acomptes, sur lesquels ils avaient été imposés, avait été effectué par M. B_____ avant leur séparation, soit à une période où ils étaient encore débiteurs solidaires de l'impôt.

Concernant l'ICC, le fait générateur du remboursement étant la date de la notification de la décision de taxation 2007, soit le 10 juillet 2013, l'art. 31 al. 2 LPGIP était applicable. Le remboursement d'impôts avait trait à la situation des époux dans la procédure de perception à laquelle était applicable la LPGIP. L'entrée en vigueur de la LPGIP était immédiate puisqu'il n'existait pas de disposition transitoire et qu'elle devait s'appliquer à la procédure de remboursement des impôts intervenue après son entrée en vigueur. Sa demande de restitution avait été faite, à tout le moins, dans sa réclamation du 10 octobre 2013 auprès de l'AFC-GE, soit auprès de l'autorité compétente et dans le délai légal de cinq ans. Ainsi, l'AFC-GE avait violé l'art. 32 al.1 LPGIP en remboursant l'intégralité des acomptes versés en trop à M. B_____ alors qu'elle aurait dû effectuer un remboursement à hauteur de 50 % entre eux.

À l'appui de ses écritures, Mme A_____ a notamment produit une copie d'un courrier recommandé daté du 10 octobre 2013 de F_____ à l'AFC-GE intitulé « Monsieur et Madame James et A_____ – n° 1_____, Réclamation contre l'impôt cantonal et communal 2007 et l'impôt fédéral direct 2007 », ainsi que d'un courrier également adressé à l'AFC-GE daté du 19 décembre 2013 comportant le même titre avec la précision « Complément ».

25. Dans ses observations du 23 octobre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle contestait avoir reçu la réclamation du 10 octobre 2013 et le complément à celle-ci du 19 décembre 2013, dont elle avait pris connaissance dans le cadre du recours. Si tel avait été le cas, elle n'aurait pas attendu le mois de juillet 2017 pour rendre sa décision sur réclamation. Étant donné que le courrier du 10 octobre 2013 avait vraisemblablement été envoyé par courrier recommandé, il appartenait à la mandataire d'en fournir la preuve. Mme A_____ ne faisait valoir aucun motif d'empêchement au sens des art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc ni aucun cas de force majeure. Ainsi, sa réclamation envoyée le 4 mai 2017 était tardive et irrecevable.

Ce n'était que le 18 décembre 2013 que Mme A_____ avait fait formellement élection de domicile auprès de Me E_____ pour l'année fiscale

2007, quand bien même cette dernière avait eu plusieurs échanges de courriels avec l'AFC-GE depuis le 22 août 2013. Si Me E_____ avait considéré être la représentante de la contribuable, elle n'aurait pas pris la peine de formuler cette élection de domicile. Aucun courriel n'indiquait une contestation à l'égard de la taxation 2007. Avant le 22 août 2013, les échanges ne concernaient que les taxations 2009 à 2011, dans le cadre desquels Me E_____ avait envoyé à l'AFC-GE une procuration de l'Ordre des avocats de Genève du 3 juillet 2012. Le fait d'avoir signé cette procuration en faveur de Me E_____ pour les années fiscales 2009 à 2011 ne constituait pas une manifestation de la volonté de se faire représenter également dans la procédure de taxation 2007 ou de conférer des pouvoirs de représentation sans restriction. En juillet 2013, Mme A_____ n'avait ainsi pas fait de procuration ni d'élection de domicile valable. En revanche, elle avait une élection de domicile formelle sans aucune restriction auprès du mandataire du couple, sous leur numéro de contribuable. L'AFC-GE avait donc considéré à juste titre que, pour la taxation conjointe 2007, les époux avaient un seul conseil et un seul domicile élu et avait notifié la décision de taxation du 10 juillet 2013 au mandataire des époux conjointement.

Si par impossible, Mme A_____ apportait la preuve de l'envoi ou du dépôt de la réclamation du 10 octobre 2013, il fallait considérer que le remboursement des acomptes excédant le montant de l'impôt dû était conforme à l'art. 162 LIFD. Le paiement des acomptes avait été effectué au nom de la communauté. Comme les époux s'étaient séparés a posteriori, il n'y avait plus de solidarité lorsque le remboursement avait été effectué. La totalité des acomptes perçus devait être remboursée à M. B_____ qui était le seul pourvoyeur de revenus du couple, supportait l'entier des charges et avait payé l'intégralité des acomptes. En revanche, l'art. 31 al. 2 LPGIP ne s'appliquait pas, s'agissant du principe de la non-rétroactivité des lois et d'un remboursement concernant la période fiscale 2007. La loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) ne contenant aucune disposition sur la restitution d'impôts dans ces circonstances, il convenait, comme pour l'IFD, de calculer le droit au remboursement de chaque époux selon les critères qui s'appliquaient à leur responsabilité pour le paiement de l'impôt. Du point de vue civil, le remboursement des acomptes à M. B_____ n'entraînait de fait aucun préjudice pour Mme A_____, qui pouvait faire valoir la créance en remboursement lors de la liquidation du régime matrimonial devant le juge civil.

26. Les 17 novembre et 11 décembre 2017, Mme A_____ et l'AFC-GE ont répliqué, respectivement dupliqué, en persistant dans leurs précédents développements.

À sa réplique, Mme A_____ a notamment joint une copie d'un courriel du 16 novembre 2017 de Me E_____ à son conseil, informant ce dernier qu'elle ne disposait pas de preuve de l'envoi par courrier recommandé de la réclamation du

10 octobre 2013. Les recherches effectuées ne pouvaient remonter au-delà d'un délai de trois ans. Conformément à la demande de l'AFC-GE, elle leur avait adressé un courrier leur demandant de procéder à une « recherche approfondie d'une preuve de réception d'un courrier recommandé pour la période du 1^{er} au 20 octobre 2013 ». Me E_____ disposait uniquement d'échange de courriels internes à F_____ du 10 octobre 2013 confirmant, sous forme de « faisceau de preuves », le traitement du courrier du 10 octobre 2013 et son envoi par le secrétariat.

27. Par courrier du 30 janvier 2018, l'AFC-GE a transmis au TAPI copie d'un courrier du 18 janvier 2018 de Me E_____, insistant sur sa demande de recherche approfondie d'une preuve de réception de son courrier recommandé du 10 octobre 2013. Elle les avait toutefois déjà effectuées en vain, étant rappelé qu'il appartenait à Mme A_____ d'apporter la preuve de l'envoi de ce pli.

28. Par jugement du 5 mars 2018, le TAPI a rejeté le recours.

L'objet du litige concernant uniquement la restitution des acomptes provisionnels relatifs à l'ICC et l'IFD 2007, et non la taxation, la recevabilité des demandes des 18 septembre 2013, 5 décembre 2016 et 4 mai 2017, pas plus que celle du 10 octobre 2013 (dont l'envoi n'avait pas été démontré), ne pouvait être examinée sous l'angle des art. 39 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 133 LIFD. Ainsi, la question de savoir si les bordereaux du 10 juillet 2013 avaient été notifiés à Mme A_____ de manière régulière ou non pouvait demeurer indéterminée, étant précisé que ceux-ci avaient été effectivement communiqués à cette dernière le 12 septembre 2013, que cela lui avait permis de contester le remboursement des acomptes litigieux à son ex-époux et que, par conséquent, elle n'avait subi aucun préjudice irréparable au sens de l'art. 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). La décision du 17 juillet 2017 constituait ainsi une décision au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LPA. Bien que le dossier ait ainsi dû être renvoyé à l'AFC-GE faute de réclamation, l'économie de procédure imposait de traiter le fond du litige, compte tenu des déterminations complètes de l'AFC-GE dans le cadre de ce recours.

Il s'agissait de déterminer si c'était à bon droit que l'AFC-GE avait remboursé à M. B_____ la totalité des acomptes provisionnels versés pour l'ICC et l'IFD 2007. En matière d'IFD, les art. 161 et 162 LIFD traitaient de la restitution des impôts perçus à titre provisoire, tandis que l'art. 168 LIFD ne s'appliquait qu'à la restitution des impôts perçus sur la base de la taxation. Quant à l'ICC, il fallait considérer que l'art. 31 al. 2 LPGIP visait l'année fiscale lors de laquelle le remboursement des acomptes provisionnels devait s'effectuer d'office, et non celle de perception de ces derniers. Dans la mesure où l'AFC-GE devait effectuer le remboursement des acomptes litigieux après la taxation du 10 juillet 2013, les art. 31 al. 2 LPGIP et 7 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du

1^{er} décembre 2008 (RPGIP - D 3 18.01), entrés en vigueur en 2009, étaient applicables, étant précisé qu'il s'agissait de droit matériel, et non pas de règles de procédure.

Il découlait de l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.379/2002 du 18 février 2003 (consid. 3), pris a contrario, que lorsque la taxation définitive fixait, comme en l'espèce, un IFD supérieur à CHF 0.-, une répartition des acomptes correspondant aux facteurs imposables était possible. Le remboursement des acomptes provisionnels à l'époux qui les avait versés était pleinement justifié, dans la mesure où ce dernier était seul redevable des impôts, règle exprimée par l'art. 7 al. 5 RPGIP.

Mme A_____ ne contestait pas le fait que la totalité des acomptes provisionnels litigieux avaient été versés par son ex-époux, de même que les impôts dus, elle-même n'ayant perçu aucun revenu en 2007. Selon les bordereaux du 10 juillet 2013, seuls les revenus et la fortune de son ex-époux avaient été retenus au titre d'éléments imposables. Mme A_____ se contentait de solliciter du TAPI qu'il ordonne à l'AFC-GE de lui créditer la moitié des acomptes litigieux, sans produire aucun document permettant de constater en quoi elle serait concernée par ces acomptes. Il fallait ainsi retenir que seul son ex-époux était concerné par les acomptes en question, de sorte que ceux-ci devaient lui être remboursés en totalité, conformément à l'art. 7 al. 5 RPGIP. Ce remboursement ne portait au demeurant pas préjudice aux éventuelles prétentions civiles de Mme A_____ dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial si elle considérait avoir droit à ce titre à la moitié de ces montants.

29. Par acte du 6 avril 2018, Mme A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation, à ce qu'il soit constaté que le montant total de CHF 4'237'397.20 au titre de l'ICC (CHF 3'008'895.60) et de l'IFD (CHF 1'228'701.60) soit remboursé en sa faveur à hauteur de 50 % et à ce que l'AFC-CH et l'AFC-GE soient condamnées à lui payer les montants de CHF 2'118'698.60 au titre de l'ICC (CHF 1'504'347.80) et de l'IFD (CHF 614'350.80) avec intérêts à 5 % dès le 17 juillet 2013, sous suite de frais et dépens.

À titre liminaire, elle renvoyait aux griefs soulevés devant le TAPI.

Le jugement querellé devait être rectifié en ce sens que le couple s'était séparé de fait au cours de l'année 2008, et non 2009, et que la décision de taxation 2007 concernait l'ensemble des revenus et de la fortune du couple dès lors que celui-ci était imposé conjointement. L'état de fait était également lacunaire quant à ses démarches pour sa déclaration fiscale 2008.

Le TAPI avait considéré à tort qu'elle n'avait pas subi de préjudice irréparable au sens de l'art. 47 LPA. Contrairement à ce qui avait été retenu, il ne ressortait pas du dossier qu'elle avait eu la possibilité de récupérer des fonds auprès de son ex-mari. La question d'un préjudice irréparable subi n'était en aucune manière pertinente, tant du point de vue des dispositions fédérales que cantonales en matière de remboursement d'impôts. Le TAPI avait ignoré la teneur de l'art. 43 LPGIP et le fait que l'art. 47 LPA ne pouvait trouver à s'appliquer en l'occurrence puisque celui-ci visait les cas de notification irrégulière. Un remboursement d'impôts ne pouvait revêtir le caractère d'une notification. En affirmant qu'il convenait de prendre en considération un éventuel préjudice subi, le TAPI avait violé le principe de la légalité. Il appartenait à l'AFC-GE d'intervenir auprès de M. B_____ pour récupérer le montant d'impôt versé en trop et non à elle-même, qui n'entretenait aucun rapport avec son ex-conjoint. Il ne résultait pas non plus du dossier que l'AFC-GE avait exercé des revendications le cas échéant en enrichissement illégitime à l'encontre de ce dernier, alors que celle-ci aurait dû le faire.

Il n'était pas contesté que l'AFC-GE avait été informée dès 2009 de la séparation de fait intervenue à partir de 2008 entre les époux, soit bien avant le versement opéré le 17 juillet 2013. À juste titre, le TAPI avait considéré que la LPGIP était applicable au cas d'espèce. Selon l'art. 31 al. 2 LPGIP, elle était fondée, au même titre que son ex-époux, à obtenir la restitution de la moitié des acomptes. Le TAPI ne pouvait ajouter des considérations et conditions non voulues par le législateur à l'application de cette disposition. Elle avait d'ailleurs elle-même contribué aux impôts du couple puisqu'elle avait été taxée en 2008, soit l'année consécutive à la séparation fiscale, sur une fortune supérieure à CHF 4'000'000.- et sur un revenu supérieur à CHF 350'000.-. Le TAPI avait choisi de se référer à l'art. 7 al. 5 RPIGP, norme de rang inférieur, applicable à la situation des ex-époux et non des contribuables séparés, comme c'était le cas des époux DIACK en 2013. La question d'un éventuel préjudice sur le plan civil n'était pas pertinente, la LPGIP ne comprenant aucune référence à ce sujet. L'AFC-GE avait violé l'art. 32 al. 1 LPGIP en remboursant l'intégralité des acomptes versés en trop à M. B_____ alors qu'elle aurait dû effectuer un remboursement à hauteur de 50 % entre ce dernier et elle-même. En suivant le raisonnement a contrario du Tribunal fédéral dans son arrêt 2A.79/2002 du 18 février 2003, il fallait admettre la restitution des acomptes aux deux époux lorsque le versement des acomptes avait été fait au moment où il existait encore une solidarité entre les époux, soit avant leur séparation de fait ou de droit ; la restitution des acomptes n'était pas intégrale, ce qui supposait que la taxation n'ait pas été fixée à CHF 0.- ; et l'époux qui n'avait pas procédé au versement des acomptes avait été imposé pour le paiement de l'acompte provisoire. Les acomptes avaient été versés par M. B_____ avant leur séparation, soit à une période où ils étaient encore débiteurs solidaires de l'impôt. L'AFC-GE n'aurait ainsi pas dû sans autre forme d'investigation ni d'analyse rembourser la totalité du trop-perçu au

seul mari. Elle ne devait pas se distancier pour l'IFD, sans motif sérieux, du régime instauré par l'art. 31 al. 2 LPGIP, sous peine de favoriser l'un des conjoints sans motif par rapport à l'autre.

30. Le 11 avril 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observation.
31. Dans ses observations du 18 mai 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en se référant à ses précédentes écritures par-devant le TAPI.

Il n'était pas contesté que la LIFD ne contenait aucune disposition sur la restitution d'impôts perçus pour la période durant laquelle des époux étaient mariés mais qui, par la suite, avaient divorcé, s'étaient séparés judiciairement ou de fait. Dans de tels cas, la pratique de l'AFC-GE était de calculer le droit au remboursement de chaque époux selon les critères qui s'appliquaient à leur responsabilité pour le paiement de l'impôt (art. 13 al. 2 LIFD). La répartition des acomptes, après la taxation définitive, se faisait ainsi sur la base des éléments imposables. Il découlait de la jurisprudence fédérale rendue en 2003 que, pour le cas où les époux taxés en tant qu'un seul contribuable se séparaient et qu'il n'y avait plus de solidarité, l'élément déterminant était celui qui avait généré l'impôt pour la restitution des acomptes provisionnels. Par conséquent, lorsque l'un des époux était seul redevable des impôts et qu'il avait versé la totalité des acomptes provisionnels, c'était à lui qu'il fallait les rembourser. Il était inexact de retenir qu'il ressortait du raisonnement du TF que pour admettre la restitution des acomptes uniquement en faveur de l'époux qui les avait versés, il fallait que la taxation définitive ait été fixée à CHF 0.-. En pareille hypothèse, la répartition proportionnelle correspondant aux facteurs imposables était impossible. A contrario, lorsque la taxation définitive fixait un IFD supérieur à CHF 0.-, une répartition des acomptes correspondant aux facteurs imposables était possible. Bien que le paiement ait été effectivement effectué à un moment où, rétroactivement, il n'y avait plus de solidarité, il avait néanmoins été effectué pour la communauté.

L'art. 7 al. 4 RPGIP reprenait exactement la teneur de l'art. 31 al. 2 LPGIP, et l'art. 7 al. 5 RPGIP précisait ces dispositions. La question était de savoir lorsque l'un des époux était seul redevable des impôts et qu'il avait versé la totalité des acomptes provisionnels, si le remboursement des acomptes provisionnels se faisait en totalité à cet époux. La LPGIP contenait une lacune, comblée par l'art. 7 al. 5 RPGIP. Il s'agissait d'une disposition particulière qui, dans des circonstances particulières, faisait exception au principe général de remboursement par moitié à chacun des époux. Le TAPI avait abouti à juste titre à l'application de l'art. 7 al. 5 RPGIP, disposition en vigueur qui n'avait pas été déclarée contraire à la LPGIP. Non seulement l'art. 7 al. 5 RPGIP ne dérogeait pas à l'esprit et au but de la LPGIP, mais au contraire, il permettait de les concrétiser et d'éviter la situation inéquitable qui résulterait d'un remboursement systématique du trop-perçu aux

deux époux par moitié chacun, lequel heurterait le sens de la justice et de l'équité dans les cas où seul un des époux avait généré et payé ce trop-perçu.

32. Les parties n'ayant pas formulé de requêtes ou d'observations complémentaires dans le délai imparti pour ce faire par le juge délégué, 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 recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce.
3. Le litige porte sur la question de savoir si l'AFC-GE pouvait valablement rembourser le 17 juillet 2013 uniquement à l'ex-époux de la recourante l'excédent d'acomptes provisionnels versés pour la période fiscale 2007, alors que le couple vivait séparé de fait depuis février 2008.
4. Saisie d'un recours, la chambre administrative applique le droit d'office. Elle est liée par les conclusions des parties, mais non par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA), ni par leur argumentation juridique (ATA/114/2019 du 5 février 2019 consid. 1 et les références citées).
5. À titre liminaire, il convient d'examiner quelle est la nature de la décision de l'AFC-GE du 17 juillet 2017, à savoir si celle-ci doit être considérée comme une décision sur réclamation ou non.
 - a. 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/123/2019 du 5 février 2019 consid. 5).
 - b. Les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit (art. 116 al. 1 LIFD).

Lorsque les époux vivant en ménage commun n'ont pas mandaté de représentant commun ou n'ont pas désigné conjointement une personne autorisée à recevoir le courrier, toute notification doit être adressée aux deux époux conjointement (art. 117 al. 3 LIFD). Les notifications doivent être adressées à chaque époux lorsqu'ils vivent séparés de fait ou de droit (art. 117 al. 4 LIFD).

c. Les décisions doivent être désignées comme telles, motivées et signées, et indiquer les voies et délais de recours (art. 46 al. 1 LPA). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

Le principe général du droit rappelé à l'art. 47 LPA découle des règles de la bonne foi, qui imposent des devoirs tant à l'autorité dans la conduite d'une procédure (ATF 123 II 231 consid. 8b p. 238) qu'à l'administré (arrêt du Tribunal fédéral 2C_318/2009 du 10 décembre 2009). On peut et doit attendre d'un justiciable en désaccord avec une décision dépourvue de l'indication des voies de droit qu'il se renseigne sur ses possibilités de recours auprès d'un avocat ou de l'autorité qui a statué, conformément aux règles de la bonne foi. À défaut, la décision entre en force passé un certain délai, même si une disposition légale prévoyait expressément l'obligation de porter la mention des voies de droit (ATF 121 II 72 consid. 2a ; 119 IV 330 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.83/2006 du 5 septembre 2006 et la jurisprudence citée). Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice ou si elle a agi dans un délai raisonnable (ATA/1148/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2b ; ATA/147/2013 du 5 mars 2013 ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 355 et la jurisprudence citée).

d. Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 132 al. 1 LIFD). La réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autres ayants droit y consentent (art. 132 al. 2 LIFD).

Au niveau cantonal, l'art. 39 LPFisc reprend le contenu de l'art. 132 LIFD.

L'art. 132 al. 1 LIFD mentionne comme objet de la réclamation « la décision de taxation », c'est-à-dire la décision fixant (notamment) les éléments imposables, le taux et le montant de l'impôt. Cette indication porte certes sur l'objet principal et usuel de la réclamation, mais elle ne saurait être considérée comme exhaustive (Hugo CASANOVA in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - LIFD, 2017, p. 1723 n. 4 ad art. 132 LIFD).

Seuls des griefs portant sur des questions relatives à la perception et au calcul de l'impôt, mais non pas sur la taxation à sa base, sont recevables contre un

bordereau d'impôt (Hugo CASANOVA in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., p. 1724 n. 8 ad art. 132 LIFD).

e. En l'espèce, l'AFC-GE a adressé les bordereaux du 10 juillet 2013 uniquement au mandataire de l'ex-époux de la recourante, alors qu'elle ne disposait d'une procuration à cet égard qu'au nom de ce dernier. En outre, elle savait, à cette époque-là, que ce couple vivait désormais séparé. Elle aurait ainsi dû notifier les bordereaux en question également à la mandataire de la recourante ou, à tout le moins, à cette dernière directement.

Cette erreur a pu être réparée le 12 septembre 2013 lorsque l'AFC-GE a transmis à la recourante, à sa demande, une copie des bordereaux précités.

La recourante allègue avoir alors adressé à l'AFC-GE une réclamation en date du 10 octobre 2013, complétée le 19 décembre 2013, conformément à l'invitation formulée par celle-ci le 24 septembre 2013. Nonobstant le fait qu'elle n'est pas en mesure d'apporter la preuve directe de l'envoi dudit acte, elle produit divers échanges attestant de la rédaction de cette réclamation. À cela s'ajoute qu'elle y a fait référence dans ses courriers des 18 décembre 2013, 5 décembre 2015 et 4 mai 2017, sans que cela ne suscite aucune réaction de l'AFC-GE avant le 17 juillet 2017. En ces circonstances, force est de retenir que l'intimée ne saurait se prévaloir de son absence de réaction pour confirmer le fait qu'elle n'a pas reçu la réclamation du 10 octobre 2013.

Cela étant, dans la mesure où la recourante conteste le fait que la totalité des excédents d'acomptes provisionnels ait été remboursée à son ex-époux, et non pas la taxation opérée en juillet 2013, cette question pourra souffrir de demeurer indécise.

En effet, les bordereaux du 10 juillet 2013 ne contenaient aucune décision proprement dite de l'AFC-GE quant aux modalités du remboursement des excédents d'acomptes provisionnels. Les relevés y relatifs joints indiquaient que le solde en faveur du couple serait remboursé dans un délai de trente jours sur un compte bancaire, dont les coordonnées étaient indiquées. Durant ce délai, la recourante et son ex-époux devaient informer l'AFC-GE de toute erreur, en joignant toutes pièces justificatives. Une décision sur ce point aurait alors été rendue, ouvrant elle-même la voie de la réclamation.

Au vu de ce qui précède, force est de constater que c'est à juste titre que le TAPI a retenu que la décision du 17 juillet 2017 devait être considérée comme une décision au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LPA, la taxation en tant que telle ne faisant pas l'objet de la présente procédure. Les éléments du dossier, compte tenu notamment des nombreux échanges de correspondance entre la recourante et l'AFC-GE, permettaient effectivement, conformément au principe d'économie de procédure, de traiter directement le fond du litige.

Le grief sera écarté sur ce point.

6. a. En règle générale, l'IFD est échu au terme fixé par le département fédéral des finances (terme général d'échéance). Il peut être perçu par acomptes (art. 161 al. 1 LIFD).

Selon l'art. 162 LIFD, l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le département fédéral des finances arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt (al. 3).

Les restitutions à des époux qui vivent en ménage commun peuvent se faire valablement à l'un ou à l'autre des époux. La LIFD ne contient aucune disposition sur la restitution d'impôts perçus pour la période durant laquelle des époux étaient mariés mais qui, par la suite, ont divorcé, se sont séparés judiciairement ou de fait. Dans de tels cas, il est recommandé de calculer le droit au remboursement de chaque époux selon les critères qui s'appliquent à leur responsabilité pour le paiement de l'impôt (art. 13 al. 2 LIFD ; Pierre CURCHOD in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op.cit., p. 1883 n. 21 et 22 ad art. 162 LIFD).

- 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. Ils sont en outre solidairement responsables de la part de l'impôt total qui frappe les revenus des enfants (art. 13 al. 1 LIFD).

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).

La solidarité prend fin ex lege, lorsque les époux ne vivent pas ou plus en ménage commun. Dans les cas d'absence de ménage commun, le moment de la séparation, respectivement du divorce, détermine celui de l'extinction de la solidarité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_58/2015 et 2C_59/2015 du 23 octobre 2015, consid. 5.2 et les références citées). Lorsque le moment de la séparation a fixé celui de l'extinction de la solidarité, le divorce du couple, intervenu postérieurement, n'a plus d'effet à cet égard. 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 au Parlement, 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, op. cit., p. 214 s. n. 17 et 18 ad art. 13 LIFD).

c. Dans son arrêt 2A.379/2002 du 18 février 2003 (RDAF 2003 II 337), le Tribunal fédéral s'est prononcé sur le cas du remboursement d'un acompte provisionnel effectué en trop par un époux séparé, pour une période fiscale au cours de laquelle les époux étaient encore imposés globalement et solidairement responsables. Le paiement visé avait été effectué pour « la communauté ». Les époux s'étant séparés de fait peu de temps après, celui-ci l'avait toutefois été à un moment où, rétroactivement, il n'y avait plus de solidarité. Il s'agissait ainsi d'une dette fiscale d'époux qui étaient encore imposés globalement, mais dont ils ne répondaient déjà plus solidairement. La responsabilité solidaire absolue, consistant à verser la moitié du montant perçu en trop ne paraissant pas adéquate, et une répartition proportionnelle étant impossible dans le cas d'une taxation définitive fixée à CHF 0.-, le Tribunal fédéral a retenu qu'il restait pour seule possibilité un remboursement à la personne qui avait effectué le paiement. Il aurait en effet été illogique dans ce cas de faire participer l'épouse à cette restitution d'impôt, alors qu'elle n'avait pas été co-imposée pour le paiement.

7. a. Selon les écritures des parties dans la procédure par-devant la chambre de céans, celles-ci s'accordent désormais sur le fait que la LPGIP est applicable in casu.

En effet, le TAPI a retenu à juste titre que, faute de contenir des dispositions transitoires, il fallait considérer que la LPGIP est applicable immédiatement. Le remboursement d'excédents d'acomptes provisionnels en question ayant été effectué le 17 juillet 2013, sur la base des bordereaux d'impôts du 10 juillet 2013, soit après l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009 de la LPGIP et du RPGIP, ces normes doivent être appliquées.

b. En matière d'ICC, la LPGIP est applicable à la perception des impôts, rappels d'impôt, amendes et frais régis notamment par la LCP et la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 1 let. a et b LPGIP).

Au titre IV des dispositions générales relatives à la procédure de perception, les art. 30 à 32 LPGIP traitent du remboursement et de la restitution.

À l'exception des montants de peu d'importance qui sont portés en compte, le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force, pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation, au sens de l'art. 33 LPGIP, n'existe (art. 30 al. 1 LPGIP).

En cas de remboursement à des époux vivant en ménage commun, chaque conjoint est habilité à recevoir valablement ces montants dans la mesure où ils concernent des impôts perçus sur la base d'une taxation conjointe (art. 31 al. 1 LPGIP). Lorsque des montants d'impôt perçus auprès de contribuables mariés, qui faisaient ménage commun, doivent être remboursés après leur divorce ou leur séparation en droit ou de fait, le remboursement est effectué par moitié à chacun d'eux. Les époux ou ex-époux peuvent toutefois présenter au département, dans le délai fixé par celui-ci, une convention signée par chacun d'eux prévoyant une clé de répartition différente (art. 31 al. 2 LPGIP).

À cet égard, l'art. 7 RPGIP précise que les montants d'acomptes à restituer peuvent être remboursés à l'un ou l'autre des époux vivant en ménage commun (al. 3). En cas de divorce ou de séparation durable, les acomptes qui ont été perçus auprès d'époux vivant en ménage commun sont crédités par moitié au compte de chaque époux ou ex-époux. Les époux ou ex-époux peuvent toutefois présenter au département, dans le délai fixé par celui-ci, une convention signée par chacun d'eux prévoyant une clé de répartition différente (al. 4). Les acomptes qui ne concernent qu'un ex-époux ne peuvent être restitués qu'à cet ex-époux (al. 5).

En matière de remboursement d'office, l'art. 30 al. 3 LPGIP délègue au Conseil d'État la compétence de fixer, par voie réglementaire, les modalités du remboursement.

c. Selon les travaux législatifs, l'art. 30 al. 1 LPGIP pose le principe du remboursement d'office et se distingue en cela de l'art. 32 LPGIP qui subordonne la condition du remboursement à une demande du contribuable. L'art. 30 al. 2 LPGIP indique simplement que le règlement d'exécution du Conseil d'État fixera des règles d'application concernant ce point particulier, à savoir le remboursement d'office (MGC 2006-2007/IX A 6714).

Aucune précision particulière n'est apportée au sujet de l'art. 31 al. 2 LPGIP, celui-ci ayant vocation à appliquer trois grands principes : le remboursement à des époux vivant en ménage commun, de montants perçus sur la base d'une taxation conjointe, peut avoir lieu auprès de l'un ou l'autre des époux ; les montants perçus auprès de contribuables alors qu'ils vivaient en ménage commun sont remboursés, en cas de divorce, de séparation de droit ou de fait, par moitié à chacun des époux, respectivement des ex-époux ; et une clef de répartition différente est réservée, en cas de demande conjointe des époux ou des ex-époux (MGC 2006-2007/IX A 6716).

d. Ni la LPGIP ni le RPGIP ne contiennent une disposition transitoire, seule leur date d'entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2009.

e. La solidarité entre époux quant à l'ICC s'exerce aux mêmes conditions que celles précitées de la LIFD.

À teneur du nouveau comme de l'ancien droit, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint en effet pour tous les montants d'impôt encore dus, lorsque les époux ne vivent plus en ménage commun (art. 8 al. 1 et 12 al. 2 LIPP ; art. 12 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP I - D 3 11 ; ATA/242/2012 du 24 avril 2012 consid. 4).

8. a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ne contient aucune disposition à ce sujet.

Seul l'art. 18 LHID prévoit uniquement que, pour la taxation en cas de mariage et en cas de dissolution du mariage, les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conformément à l'art. 3 al. 3 LHID, pour toute la période fiscale au cours de laquelle ils se sont mariés (al. 1). En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (al. 2). Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conjointement jusqu'au jour du décès de l'un d'eux. L'époux survivant est imposé séparément pour le reste de la période fiscale, selon le barème qui lui est applicable. Les art. 15 al. 3 et 17 al. 3 et 4 LHID sont applicables par analogie (al. 3).

b. Le principe de la primauté du droit fédéral découlant de l'art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) fait obstacle à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en œuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive (ATF 119 Ia 348 consid. 2c ; 117 Ia 328 consid. 2b ; ATA/1345/2015 du 15 décembre 2015 consid. 6a).

L'harmonisation fiscale s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 al. 2 Cst.).

Le silence de la LHID ne saurait, à lui seul, être compris comme conférant une marge d'autonomie aux cantons, en particulier lorsqu'il concerne un point

relevant d'un domaine dont l'harmonisation est expressément prévue par la Constitution, tel que la procédure. Il faut dans ce cas aussi rechercher le sens véritable de la disposition en cause (ATF 128 II 56 consid. 4 et les références citées).

L'harmonisation fiscale vise un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation, tout en ménageant le plus possible l'autonomie – en particulier financière – des cantons. Elle ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité. Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement de la lettre de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi (ATF 128 II 56 consid. 6 et les références citées).

9. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution. La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 consid. 3.5 et les références citées).

Le juge ne saurait s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (*de lege ferenda*) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/649/2012 du 25 septembre 2012 consid. 3b et les références citées).

10. a. Au niveau fédéral, le principe de la séparation des pouvoirs, implicitement contenu dans la Constitution fédérale, est un droit constitutionnel dont peut se prévaloir le citoyen (ATF 130 I 1 consid. 3.1). Le principe de la séparation des pouvoirs interdit à un organe de l'État d'empiéter sur les compétences d'un autre organe ; en particulier, il interdit au pouvoir exécutif d'édicter des règles de droit,

si ce n'est dans le cadre d'une délégation valablement conférée par le législateur (ATF 134 I 322 consid. 2.2 ; 119 Ia 28 consid. 3 ; 118 Ia 305 consid. 1a).

b. Dans le canton de Genève, l'art. 2 de la Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 (Cst-GE - A 2 00) consacre expressément le principe de la séparation des pouvoirs. Le pouvoir législatif incombe au Grand Conseil (art. 80 Cst-GE). Le Conseil d'État est chargé de l'exécution des lois et adopte à cet effet les règlements et arrêtés nécessaires (art. 109 al. 4 Cst-GE). Il est habilité, en vertu de l'art. 109 al. 3 Cst-GE, à adopter des règles d'exécution. À moins d'une délégation expresse, le Conseil d'État ne peut pas poser de nouvelles règles qui restreindraient les droits des administrés ou leur imposeraient des obligations, même si ces règles étaient conformes au but de la loi (ATF 133 II 331 consid. 7.2.2 ; 130 I 140 consid. 5.1 ; 114 Ia 286 consid. 5a ; ACST/19/2018 du 15 août 2018 consid. 7b ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 consid. 3a ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 3^{ème} éd., 2013, p. 542 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2018, n. 323).

c. Le gouvernement peut édicter des règles de droit soit dans des ordonnances législatives d'exécution, soit dans des ordonnances législatives de substitution fondées sur une délégation législative (ATA/426/2017 du 11 avril 2017 consid. 2c ; ATA/52/2015 du 13 janvier 2015).

d. Un acte législatif qui ne respecte pas l'une ou l'autre de ces conditions, ainsi qu'une décision qui se fonde sur une telle ordonnance, manque de base légale et viole le principe de la séparation des pouvoirs (ATA/1587/2017 du 12 décembre 2017 consid. 14 et les références citées). De jurisprudence constante, la légalité d'un règlement peut être remise en cause devant la chambre de céans à l'occasion d'un cas d'application (ATA/1587/2017 précité).

11. a. Si l'art. 31 al. 1 et 2 LPGIP préconise un remboursement par moitié à chacun des époux après leur séparation ou divorce, sous réserve que ceux-ci présentent une convention de répartition à l'intimée, l'art. 7 al. 5 RPGIP ajoute que les acomptes qui ne concernent qu'un ex-époux ne peuvent être restitués qu'à cet ex-époux.

Contrairement à ce que soutient l'intimée, il apparaît ici que le Conseil d'État ne s'est pas contenté de préciser la LPGIP, mais a bien fixé une condition de mise en œuvre supplémentaire du remboursement des acomptes, laquelle n'est pas prévue par la loi. Certes, une application des principes de la responsabilité entre ex-époux tels que définis aux art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 LIPP invitent à une restitution des acomptes après leur séparation selon la répartition des facteurs imposables. Cependant, tel que rappelé précédemment, en matière de compétence législative, le Conseil d'État ne saurait édicter une règle supplémentaire, ce même dans le but de préciser la loi qui contiendrait une lacune à ce sujet. Si l'art. 30

al. 3 LPGIP contient une délégation de compétence en faveur du Conseil d'État pour fixer les modalités du remboursement d'office, tel n'est pas le cas de l'art. 31 LPGIP qui fixe expressément les conditions de remboursement des acomptes à des époux, à des ex-époux et à des partenaires ou ex-partenaires enregistrés. Il résulte ainsi que le Grand Conseil n'a pas entendu déléguer cette compétence-là au Conseil d'État.

Ainsi, en déterminant une modalité supplémentaire aux conditions de la restitution des acomptes à des époux séparés ou divorcés, le Conseil d'État est sorti du cadre prescrit. En conséquence, l'art. 7 al. 5 RPGIP empiète sur les compétences du Grand Conseil. Ce faisant, il faut admettre que l'art. 7 al. 5 RPGIP, norme secondaire, viole les principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs.

Cela étant, ce constat ne signifie pas nécessairement que le recours doit être admis. L'art. 31 al. 2 LPGIP doit en effet être interprété dans le sens du droit fédéral, en particulier de la LIFD.

b. Il convient dès lors d'examiner la conformité de la décision du 17 juillet 2017, ainsi que du jugement entrepris au regard des art. 13 al. 2 et 162 al. 3 LIFD, ainsi que de la jurisprudence y relative en matière d'IFD, et des art. 31 al. 2 LPGIP et 12 al. 2 LIPP concernant l'ICC.

Les dispositions précitées s'accordent sur le fait que les excédents d'acomptes doivent être restitués aux époux.

D'une part, la LIFD n'apporte aucune précision s'agissant de la répartition entre époux séparés ou divorcés. Cependant, tant la doctrine que la jurisprudence préconisent de se référer à la répartition de la responsabilité entre époux pour déterminer les modalités du remboursement. Ainsi, les époux, divorcés ou séparés, n'étant responsables des impôts qu'à concurrence du montant correspondant à leur part respective de l'impôt global pour les créances nées avant la séparation, les excédents d'acomptes versés doivent être remboursés en fonction des facteurs imposables. Dans l'arrêt 2A.379/2002 cité par les parties, le Tribunal fédéral a admis, pour une dette fiscale commune dont les époux ne répondaient plus solidairement, que le remboursement devait être fait en faveur de la personne qui avait effectué le paiement, une répartition proportionnelle étant impossible dans le cas d'une taxation définitive fixée à CHF 0.-.

D'autre part, l'art. 31 al. 1 LPGIP prévoit, comme l'art. 7 al. 4 RPGIP, que le remboursement après le divorce ou la séparation en droit ou de fait doit être effectué par moitié à chacun d'eux, sous réserve d'une convention prévoyant une clé de répartition. Appliquées telles quelles, ces dispositions amèneraient à une répartition arbitraire des excédents d'acomptes provisionnels entre les ex-époux, uniquement par moitié, sans tenir compte des facteurs imposables. En appliquant

une telle législation, un ex-époux pourrait se voir attribuer la moitié d'un solde excédentaire d'acomptes provisionnels, alors même que, de manière rétroactive, il ne serait tenu du paiement d'aucun impôt en raison de la séparation. Ainsi, contrairement aux principes appliqués en matière d'IFD en référence à la responsabilité fiscale entre époux après une séparation, en particulier de fait, il ne serait pas tenu compte de la charge fiscale de chacun des ex-époux dans la restitution des excédents d'acomptes provisionnels. Autrement dit, quand bien même la LIPP contient des dispositions similaires à celles de la LIFD sur la responsabilité fiscale des ex-époux, le remboursement des excédents d'acomptes provisionnels serait réparti de deux façons différentes en matière d'ICC et d'IFD.

Une telle solution induite par l'art. 31 al. 2 LPGIP n'apparaît pas conforme à la LIPP ni aux principes fédéraux de l'harmonisation fiscale. Il ne saurait donc être fait application de cette disposition dans le cas d'espèce, les principes de répartition de la responsabilité des époux, séparés ou divorcés, similaires en matière d'IFD et d'ICC, devant être respectés.

En l'occurrence, la recourante et son ex-époux se sont séparés de fait au mois de février 2008. Il ressort de leur déclaration d'impôts pour l'année fiscale 2007, ainsi que des bordereaux de taxation du 10 juillet 2013 que seuls les revenus et la fortune de l'ex-époux ont été imposés, la recourante ne percevant aucun revenu. Aucune convention de répartition n'a pu être effectuée entre les ex-époux, l'intimée ayant procédé au versement des excédents d'acomptes le 17 juillet 2013, sur la seule base de la déclaration de l'ex-époux du 10 juillet 2013. Faute d'une notification des bordereaux de taxation du 10 juillet 2013 aux deux époux, en dépit de leur séparation, la recourante n'a pas été en mesure de faire valoir ses droits en temps utile.

Cela étant, il résulte des développements et considérations qui précèdent que les excédents d'acomptes devaient effectivement être remboursés à l'ex-époux, compte tenu de la répartition des facteurs imposables, de la responsabilité entre époux séparés et du paiement des acomptes provisionnels par celui-ci. Pour l'année fiscale 2007, l'ex-époux de la recourante demeure désormais seul responsable du paiement des impôts sur la base de ses propres revenus pour lesquels il a été imposé et a lui-même versé les acomptes provisionnels.

Dès lors, le recours sera rejeté, le jugement du TAPI du 5 mars 2018 étant confirmé par substitution de motifs au sens des considérants.

12. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera versée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 avril 2018 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 mars 2018 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de Madame A_____ ;

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, 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 Me Alan Hughes, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :