

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1589/2019 ICCIFD

JTAPI/176/2020

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 17 février 2020

dans la cause

**Madame A\_\_\_\_\_**, représentée par Me Antoine BERTHOUD, avocat, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2009 de Madame A\_\_\_\_\_.
2. À teneur d'un jugement du Tribunal de première instance (ci-après : le TPI) du 28 mai 2013 (JTPI/\_\_\_\_\_), rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale, l'intéressée s'est séparée de son mari en juin 2009. Le divorce a été prononcé en 2014.

Il résulte dudit jugement que Mme A\_\_\_\_\_ a été seule inscrite au Registre foncier comme propriétaire de leur appartement de B\_\_\_\_\_, mais que le prêt hypothécaire a été conclu au nom des deux époux. Au moment de la séparation, son mari contribuait à son entretien en lui versant mensuellement CHF 5'500.- et en prenant en charge les intérêts hypothécaires du susdit logement.

3. Par bordereaux datés du 13 février 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la contribuable pour l'année fiscale 2009.
4. La réclamation que l'intéressée a élevée le 8 mars 2012 à l'encontre de ces bordereaux a été rejetée par l'AFC-GE, par décisions du 5 avril suivant.
5. Par lettre recommandée du 9 octobre 2015, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel, ainsi que d'une procédure en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2011.

L'AFC-GE a adressé à la précitée une demande de renseignements concernant un bien immobilier sis à C\_\_\_\_\_(Mexique), dont elle avait spontanément annoncé l'existence.

6. Le 23 septembre 2016, l'AFC-GE a notifié à la contribuable des bordereaux de taxation rectificatifs tenant compte de la dénonciation spontanée.
7. Le 20 octobre 2016, l'intéressée sous la plume de son mandataire, a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, en contestant les montants y figurant.
8. Par décisions datées du 19 avril 2017, l'AFC-GE a maintenu les taxations 2009 et 2011, en indiquant, à titre de motivation, « décision via r-contrôle ».
9. Par courriel des 12 et 16 mai 2017, l'AFC-GE, donnant suite à un entretien téléphonique avec la contribuable du 11 mai précédent, a informé cette dernière que les décisions du 19 avril précédent étaient « nulles et non avenues ».
10. Par lettre recommandée datée du 17 mai 2017, l'AFC-GE a confirmé à la contribuable qu'à la suite d'un problème informatique, les décisions du 19 avril 2017 étaient « nulles et non avenues ».

---

Selon le système du suivi des envois (« Track & Trace ») mis en place par la Poste, cette lettre recommandée a été déposée le 17 mai 2017 et distribuée au guichet à la contribuable le 26 mai suivant.

11. Par pli recommandé du 24 mai 2017, l'AFC-GE a fait part à la précitée qu'elle entendait modifier sa taxation en sa défaveur en ce sens qu'elle envisageait de rajouter à ses revenus 2009 et 2010 des montants de CHF 41'821.-, respectivement CHF 42'585.- à titre de contribution d'entretien, versée par son ex-mari sous forme de paiement des intérêts hypothécaires. Elle lui a accordé un délai pour exercer son droit d'être entendue à cet égard.
12. Par pli du 15 juin 2017 adressé à l'AFC-GE, la contribuable, sous la plume de son mandataire, a fait valoir que l'envoi recommandé du 17 mai 2017 lui avait été notifié le 26 mai suivant. À cette date, les décisions du 19 avril 2017 étaient entrées en force. Elle a invité l'AFC-GE à lui donner davantage de détails au sujet du problème informatique susmentionné.
13. Le 4 août 2017, la contribuable a fait part à l'AFC-GE qu'elle n'était pas en mesure de se prononcer sur la question de l'entrée en force des décisions du 19 avril 2017, puisqu'elle ne savait toujours pas en quoi consistait le problème informatique. Pour le surplus, elle a contesté la *reformatio in pejus* évoquée par l'AFC-GE.
14. Par décisions du 27 mars 2019, l'AFC-GE a modifié les taxations 2009 et 2010 en défaveur de la contribuable comme annoncé dans sa lettre du 24 mai 2017 et maintenu les reprises pour la période 2011.
15. Par acte du 18 avril 2019, la contribuable, sous la plume de son mandataire, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à la constatation de l'entrée en force des bordereaux du 23 septembre 2016, ainsi qu'à l'annulation des taxations du 27 mars 2019, le tout, sous suite de dépens. Son recours ne concernait que l'année 2009.

L'AFC-GE était en droit de révoquer ses décisions, pourvu toutefois que la révocation intervienne avant l'expiration du délai de recours. Or, les décisions sur réclamation, communiquées le 20 avril 2017, étaient déjà entrées en force, lorsque le courrier les révoquant lui avait été notifié, le 26 mai suivant.

16. Dans sa réponse du 24 juin 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le délai dont disposait l'autorité pour revoir sa décision courait jusqu'au dernier jour du délai de réclamation ou de recours à minuit, sans égard au moment où le contribuable en prenait connaissance.
17. Par réplique du 16 septembre 2019, la recourante a fait valoir que l'arrêt dont se prévalait l'autorité intimée allait à l'encontre des principes généraux applicables

en procédure administrative, puisqu'il retenait qu'à l'égard de l'administré, l'interruption de la prescription ou le respect d'un délai se faisait, non pas au moment de la notification, mais par le simple envoi de la décision. La révocation d'une décision n'était opposable à la recourante qu'au moment de sa notification effective, en l'occurrence le 26 mai 2017.

Les intérêts hypothécaires étaient débités d'un compte joint, principalement alimenté par son ex-mari. La reprise relative à l'année 2009 (CHF 41'821.-) devait être réduite de moitié, car les époux s'étaient séparés en juin. De plus, les montants versés pour couvrir une partie des intérêts hypothécaires, en CHF 300.- et CHF 200.-, selon deux justificatifs annexés, devaient être déduits du montant repris. La reprise de CHF 41'821.- devait ainsi être annulée, subsidiairement ramenée à CHF 20'410.-.

18. Par écriture du 10 octobre 2019, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours en ce sens que la reprise relative à la contribution d'entretien devait être ramenée à CHF 31'096.-.

Se fondant sur des pièces bancaires produites sous le couvert du secret fiscal, l'autorité intimée a exposé que, du 1<sup>er</sup> juin au 31 décembre 2009, l'ex-mari de la recourante s'était acquitté du paiement d'intérêts hypothécaires pour un montant total de CHF 83'642.-, dont CHF 62'192.- à compter de la séparation en effectuant des versements sur leur compte joint. Les 14 août et 23 septembre 2009, la contribuable avait versé CHF 200, respectivement CHF 500.- sur ledit compte. Toutefois, le paiement des intérêts hypothécaires de ces deux mois avait été réglé par son ex-mari.

Les intérêts hypothécaires imposables dans le chef de la précitée se montaient à CHF 31'096 (CHF 62'192.- / 2) et non à CHF 41'821.-. Elle n'apportait pas la preuve que le montant de CHF 500.- aurait servi au paiement des intérêts hypothécaires.

19. Par pli du 1<sup>er</sup> novembre 2019, la recourante a sollicité du tribunal la production des pièces produites par l'AFC-GE sous le couvert du secret fiscal ou, à défaut, qu'elles soient écartées de la procédure.
20. Le 5 novembre 2019, le tribunal a rejeté sa requête, en précisant que les versements sur les pièces en cause provenaient effectivement du compte personnel de l'ex-époux de la contribuable.
21. Le 19 novembre 2019, la recourante, tout en ne contestant pas que les versements auxquels le tribunal se référait, avaient été effectués par son ex-mari, a maintenu qu'elle avait procédé elle-même à divers paiements. Elle s'est référée aux justificatifs annexés à sa réplique du 16 septembre 2019.

---

## EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2009. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V).

4. La recourante soutient que la révocation par l'AFC-GE des décisions sur réclamation du 19 avril 2017 est intervenue tardivement.
5. Les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit (art. 116 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LPFisc).
6. La LIFD ne définit pas le moment de la notification. Il résulte toutefois de la jurisprudence qu'un envoi est considéré comme notifié non pas au moment où le destinataire en prend effectivement connaissance, mais déjà lorsque cet envoi se trouve dans la sphère d'influence de son destinataire (2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1 ; 2C\_855/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2)
7. Dans sa jurisprudence (arrêt 2C\_637/2012 du 4 octobre 2012 consid. 5.1), le Tribunal fédéral a jugé qu'il était admis que l'autorité fiscale puisse revenir sur une décision de taxation jusqu'à l'échéance du délai de réclamation ou de recours, sans être soumise à des conditions particulières, et rectifier la taxation au désavantage du contribuable. Le délai pour déposer une réclamation à l'encontre d'une décision de taxation est de trente jours dès la notification (art. 132 al. 1 LIFD) et court jusqu'au dernier jour à minuit. Le délai est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation ou à un office de poste suisse le dernier jour du délai (art. 133 al. 1 LIFD). Il importe peu de savoir

à quel moment cette réclamation est effectivement reçue par l'autorité compétente. Le délai dont dispose l'autorité de taxation pour revoir sa décision doit obéir aux mêmes principes. Il suffit qu'elle rende et expédie une nouvelle décision le dernier jour du délai de réclamation. Le moment auquel le contribuable en prend connaissance n'est ainsi pas déterminant pour qu'elle remplace valablement la première décision. Seule la notification au contribuable fait en revanche partir le délai dont celui-ci dispose pour déposer une réclamation à l'encontre de la nouvelle décision.

8. Dans un arrêt subséquent (2C\_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.2 et 3.2 = StR 68/2013 p. 474), le Tribunal fédéral a retenu que l'autorité fiscale peut revenir sur une décision incorrecte et non encore contestée pendant le délai de recours, sans que ne doivent être remplies les conditions de reconsidération ou de révision exigées après l'entrée en force formelle. Si l'autorité fait usage du droit de révocation et rend une nouvelle décision, la première décision est remplacée de plein droit par la deuxième, de la même manière qu'une décision sur réclamation remplace une décision qui est contestée par une réclamation. Pendant l'écoulement du délai de recours, le contribuable doit de toute manière s'attendre à un recours de la part de l'autorité (art. 141 LIFD). Il en va de même en ce qui concerne les conséquences d'une décision sur réclamation qui n'a pas été contestée : l'autorité fiscale peut la révoquer durant le délai de recours.

Le droit à la révocation naît et expire en même temps que le droit à la réclamation. Ainsi, la procédure fiscale, qui par essence est une procédure de masse, entraîne une égalité des armes entre l'autorité de taxation et le contribuable et règle en même temps sans ambiguïté l'entrée en force formelle de chose décidée.

9. En l'occurrence, l'AFC-GE a révoqué ses décisions sur réclamation du 19 avril 2017 par lettre postée le 17 mai 2017, soit avant l'échéance du délai jurisprudentiel de trente jours courant à compter de la notification desdites décisions, laquelle a eu lieu le 20 avril 2017. En conséquence, la révocation est intervenue dans le délai prescrit.

Cela étant, la recourante objecte que la révocation a été effectuée tardivement, étant donné qu'elle ne lui est devenu opposable qu'à partir du moment où elle lui a été notifiée, à savoir le 26 mai 2017, soit postérieurement à l'échéance du délai de trente jours.

Cette argumentation ne peut être retenue. En effet, pendant le délai de recours, l'AFC-GE est autorisée à rendre une nouvelle décision sans que ne soient remplies les conditions pour ouvrir une procédure extraordinaire (révision, rappel d'impôt). Comme la procédure fiscale est gouvernée par le principe de l'égalité des armes, il est cohérent de retenir que l'autorité intimée puisse révoquer sa décision jusqu'au dernier jour du délai de recours, à minuit, peu importe que le contribuable n'en ait connaissance qu'ultérieurement.

Par ailleurs, les décisions sur réclamation du 19 avril 2017 étaient susceptibles d'être annulées, parce qu'un recours aurait été déposé par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), (art. 141 LIFD), qui disposait du droit d'attaquer ces prononcés jusqu'au dernier jour du délai de recours, à minuit. En pareil cas, le recours de l'AFC-CH n'aurait pas été déclaré tardif du seul fait que la contribuable n'en aurait pris connaissance qu'après l'expiration du délai de trente jours de l'art. 140 al. 1 LIFD.

Partant, le grief doit être rejeté.

10. La recourante conteste la contribution d'entretien imposable dans son chef.
11. La pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable constitue un revenu imposable (art. 23 let. e LIFD ; art. 9 let. f de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14).
12. Par contribution d'entretien déductible (respectivement imposable), on entend les prestations périodiques versées en espèces, dont le montant et la périodicité sont déterminés. Sont également imposables, les prestations périodiques sous forme de paiements indirects, à savoir le paiement, par le débiteur de l'entretien, de charges telles que le loyer (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 ; Christine JAQUES, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 46 ad art. 23 p. 581).
13. En cas de responsabilité solidaire pour une dette, chaque codébiteur ne peut déduire fiscalement les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 5.2 ; 2A.508/2001 du 26 juin 2002 consid. 2.1).
14. En l'occurrence, dans son écriture du 10 octobre 2019, l'AFC-GE a conclu à la diminution de CHF 41'821.- à CHF 31'096.- du montant de la contribution d'entretien taxable auprès de la recourante et versée sous la forme de paiement des intérêts hypothécaires par son ex-mari.

En l'occurrence, il résulte du JTPI du 28 mai 2013 précité que la recourante a admis que son ex-époux prenait en charge le paiement des intérêts hypothécaires de leur appartement de B\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, il découle des pièces bancaires produites par l'AFC-GE sous le couvert du secret fiscal les éléments suivants. En 2009, le total des intérêts hypothécaires payés à la banque s'est élevé à CHF 83'642.- (cf. relevé du compte « hypothèque fix »). Depuis la séparation, intervenue en juin, l'ex-mari de la recourante a alimenté, depuis son compte privé, leur compte commun à concurrence d'un montant global de CHF 62'192.-. Au débit de ce compte figurent

notamment des virements intitulés « intérêts hypothécaires » en faveur du compte « hypothèque fix » et totalisant également CHF 62'192.-.

Ce dernier montant constitue une contribution d'entretien acquittée en faveur de la recourante sous forme de paiements indirects. Toutefois, seule 50 % de cette somme, à savoir CHF 31'096.- constitue pour l'intéressée, un revenu imposable. En effet, en tant que codébitrice, la contribuable ne répond que de la moitié du paiement desdits intérêts. L'autre moitié représente la part due par son ex-mari.

Les 14 août et 23 septembre 2009, la recourante a effectué des versements de CHF 200.-, respectivement CHF 300.- sur le compte commun. À ces bonifications ne correspondent toutefois pas des débits en faveur du compte « hypothèque fix ». L'on ne peut dès lors en conclure que ces deux montants constituent une participation de l'intéressée au paiement des intérêts hypothécaires.

15. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en ce sens que la reprise à titre de contribution d'entretien doit être arrêtée à CHF 31'096.- au lieu de CHF 41'821.-, fixée dans les décisions du 27 mars 2019.
16. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui est restitué.

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 700.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 18 avril 2019 par Madame A\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 27 mars 2019 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants ;
4. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
5. ordonne la restitution à la recourante du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser à la recourante une indemnité de procédure de CHF 700.- ;
7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier