REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2360/2021 ICCIFD JTAPI/286/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 mars 2022

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Romain JORDAN, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2003 à 2010, 2012 et 2013, ainsi que l'impôt fédéral direct (IFD) 2006 à 2010, 2012 et 2013.

2. Le 18 décembre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) et son épouse de l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2003 à 2010.

   Le contribuable avait déclaré chaque année les honoraires qu'il avait perçus de la société B_____, sise en France, lesquels avaient été imposés à Genève, mais pas ceux provenant de la société C_____ SÀRL, sise à Genève.

3. Par courrier du 19 mars 2015, ces procédures ont été étendues aux années 2012 et 2013.

4. Le 25 septembre 2015, l'AFC-GE a clôturé ces procédures et notifié aux époux A_____ et D_____ des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2003 à 2010 et 2012 à 2013.

5. Par décisions sur réclamation du 17 juin 2016, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes.

6. Par jugement du 28 septembre 2016 (JTAPI/982/2016), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a déclaré irrecevable le recours des époux A_____ et D_____ contre les décisions sur réclamation du 17 juin 2016, faute de paiement de l'avance de frais.

   Ce jugement a été confirmé par arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) du 18 octobre 2016 (ATA/881/2016) devenu définitif.

7. Le contribuable et son épouse ayant effectué une dénonciation spontanée, par lettre du 1er novembre 2016, concernant un immeuble sis en France, non déclaré pour les années 2006 à 2015, l'AFC-GE a ouvert de nouvelles procédures en rappel et soustraction d'impôt, qui se sont achevées le 17 mars 2017 par la notification de bordereaux de rappel d'impôt pour ces années, sans amende.

   Ces bordereaux ayant fait l'objet d'une réclamation qui a été rejetée par décision de l'AFC-GE du 30 juin 2017 non contestée, les bordereaux de rappel d'impôt du 17 mars 2017 sont entrés en force.

8. Le 17 novembre 2016, les époux ont déposé une demande de révision qui a donné lieu à un arrêt du Tribunal fédéral du 27 septembre 2019 (arrêt 2C/245/2019), qui

confirmait le rejet de la demande de révision prononcé par toutes les instances inférieures.

9. Par convention sur mesures protectrices de l'union conjugale datée du 1er mai 2017, validée par le Tribunal civil, le contribuable et son épouse ont déclaré s'être séparés le 1er janvier 2017 pour une durée indéterminée. Dans leurs rapports internes, ils ont convenu que le contribuable prendrait en charge la totalité du paiement des arriérés d'impôts communs. 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 fortune ».

10. Compte tenu de la séparation des époux A_____ et D_____, l'AFC-GE leur a notifié des décisions de scission datées du 10 décembre 2019 pour les années 2003 à 2010, 2012 et 2013 en ICC et pour les années 2006 à 2010, 2012 et 2013 en IFD, accompagnées des relevés de comptes y afférents.

11. Par courrier de leur mandataire du 8 janvier 2020, le contribuable et son épouse ont élevé réclamation à l'encontre de ces décisions de scission, qu'ils considéraient comme erronées. Selon eux, les « conditions d'une scission n'étaient pas données au vu des paramètres du dossier, celles-ci étant en tout état de cause tardives ». Ils ont sollicité un délai pour compléter leur réclamation dès la prise de connaissance complète du dossier, ainsi qu'un entretien pour pouvoir être entendus.

12. Par courrier du 27 janvier 2020, l'AFC-GE a imparti aux contribuables un délai au 5 février 2020 pour compléter leur réclamation, tout en leur précisant que les décisions de scission ne remettaient pas en cause la validité des taxations, lesquelles étaient entrées en force et ne pouvaient plus être contestées.

13. Après avoir sollicité et obtenu des prorogations de délai à plusieurs reprises, les contribuables ont persisté dans leur réclamation par courrier de leur mandataire du 2 juin 2020. Ce dernier a également indiqué avoir saisi la « CEDH d'une requête suite aux différentes décisions rendues par les autorités suisses et genevoises dans leur dossier, considérant que leurs droits de l'homme, notamment dans leur acception procédurale, n'ont pas été respectés ». Ils ont sollicité à cette effet la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur cette requête, ainsi que les « paramètres » ayant mené à la prise de décision litigieuse.

14. Par courrier du 16 juillet 2020, l'AFC-GE a pris acte de l'annonce par les contribuables du dépôt d'une requête par devant la CEDH et indiqué qu'en l'état aucune communication officielle ne lui était parvenue à cet égard. Elle a rappelé qu'une telle requête n'avait pas d'effet suspensif sur la procédure de réclamation.

Conformément à la demande des époux, l'AFC-GE leur a remis en annexe les copies des décisions de scission relatives aux comptes d'impôts qui avaient été notifiées le 9 décembre 2019. Comme indiqué précédemment, celles-ci ne remettaient pas en cause la validité des décisions de taxation entrées en force.

Le calcul de la répartition (revenu et fortune) entre époux était détaillé dans un tableau figurant dans ce même courrier.

Un ultime délai « non prolongeable » au 15 août 2020 leur était accordé pour leur permettre de compléter la réclamation. Dans ce même délai, l'AFC-GE se tenait à disposition pour convenir d'un éventuel entretien.

15. Les époux A_____ et D_____ ont été reçus par l'AFC-GE lors d'un entretien qui s'est tenu le 8 octobre 2020 et ont ensuite échangé plusieurs courriels avec la directrice adjointe du service du recouvrement de l'AFC-GE.

16. Par courrier recommandé du 12 mars 2021, l'AFC-GE a imparti un ultime délai au 31 mars 2021 aux époux A_____ et D_____ pour exposer en quoi ils contestaient les décisions de scission.

17. Par lettre datée du 30 mars 2021 cosignée par les deux conjoints, ces derniers ont demandé que les décisions de scission mentionnent que l'intégralité de la charge d'impôt soit imputée au contribuable, l'épouse n'ayant eu à aucun moment la possibilité de prendre connaissance d'une quelconque fraude fiscale, ni même de la suspecter. Ce point avait d'ailleurs été anticipé par les époux dans leur acte de séparation, qui précisait notamment que le contribuable prenait à sa charge tout arriéré d'impôt. Par ailleurs, ils étaient toujours dans l'attente de tout élément de preuve de leur culpabilité concernant la soustraction d'impôt.

18. Par courrier du 31 mars 2021, le conseil des contribuables a déclaré que ces derniers persistaient intégralement dans leur réclamation. Les explications de l'AFC-GE dans la lettre du 16 juillet 2020 étaient contestées, les calculs et pourcentages indiqués n'étant pas documentés ni reconstituables. Les conditions de la scission n'étaient pas données du fait que les taxations litigieuses étaient empreintes d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité. Il a proposé une séance en présence du contribuable et de son épouse.

19. Par décision sur réclamation du 8 juin 2021, l'AFC-GE a maintenu inchangées les décisions de scission pour les motifs suivants :

    - le contribuable n'avait présenté aucun élément, dans le délai imparti, expliquant en quoi la scission était incorrecte ;

    - les montants d'impôts avaient été répartis entre les époux conformément aux documents « Éléments retenus par l'administration » qui accompagnaient les bordereaux notifiés les 25 septembre 2015 et 17 mars 2017 et sur la base de

leurs parts respectives de revenus et fortune dans l'impôt global. La clé de répartition était correcte. Un tableau récapitulatif pour chaque année concernée était remis en annexe ;

- l'épouse du contribuable n'était pas responsable de la part d'impôt de ce dernier. Elle ne répondait que de sa part dans ses propres revenus et fortune ;

- une réclamation à l'encontre de la scission n'était nullement l'occasion de réexaminer le fond du dossier, sur lequel le Tribunal fédéral s'était prononcé de manière définitive le 27 septembre 2019 (arrêt 2C_245/2019). Ce point avait d'ailleurs été expliqué lors de l'entretien du 8 octobre 2020.

20. Par acte posté le 8 juillet 2021, sous la plume de son mandataire, le contribuable a recouru auprès du tribunal de céans contre cette décision sur réclamation, concluant, sous suite de frais et de dépens, à son annulation ainsi qu'à l'annulation de la scission opérée par l'AFC-GE. Il a sollicité un délai supplémentaire pour compléter son recours.

    L'autorité intimée avait violé son droit d'être entendu, dès lors que les calculs et les pourcentages indiqués n'étaient ni documentés ni reconstituables, empêchant ainsi le contribuable de les comprendre et de les contester utilement.

    Les conditions de la scission n'étaient pas réunies au vu du dossier et les montants n'avaient pas été correctement établis.

21. Par acte séparé posté pareillement le 8 juillet 2021, l'épouse du recourant a également recouru auprès du tribunal de céans contre la décision sur réclamation du 8 juin 2021 la concernant. Ce recours a été enregistré sous le numéro de procédure A/2361/2021, mais le tribunal l'a déclaré irrecevable, par jugement du 30 août 2021 (JTAPI/856/2021), pour défaut de paiement de l'avance de frais dans le délai imparti. Un recours contre ce jugement est pendant devant la chambre administrative.

22. Par mémoire complémentaire du 16 août 2021, le contribuable a répété que les conditions de la scission n'étaient pas remplies. Les éléments justifiant le rappel d'impôt – « portant sur de prétendus revenus cachés au sein de B_____ » - relevaient uniquement du recourant et non pas de son épouse. Aucun revenu de cette dernière n'était concerné par la mesure de rappel. Enfin, l'autorité intimée devait examiner si la décision de base était nulle, même si confirmée par la juridiction de recours. Or, lors d'entretiens ayant eu lieu directement entre les deux époux et les représentants de l'AFC-GE, il avait été convenu que la situation fiscale litigieuse n'était pas admissible. Le recours devait être ainsi admis et la décision attaquée annulée.

23. Dans sa réponse du 14 octobre 2021, l'AFC-GE a conclu préalablement à ce que l'épouse soit appelée en cause dans la présente procédure et, principalement, au rejet du recours.

L'épouse pouvant être impactée par l'issue de la présente procédure concernant la répartition de la charge fiscale entre les conjoints, il convenait de l'appeler en cause, ce d'autant plus que le tribunal avait déclaré son recours irrecevable.

Le droit d'être entendu du recourant n'avait pas été violé. L'AFC-GE lui avait accordé de nombreux délais pour compléter sa réclamation. De plus, lui et son épouse avaient été reçus personnellement par l'AFC-GE et avaient pu s'exprimer et obtenir toutes les réponses utiles. Ils avaient également reçu tous les documents pour chaque année litigieuse leur permettant de comprendre sur quels éléments ils avaient été taxés. Les décisions des 19 [recte : 10] décembre 2019 et du 8 juin 2021 étaient motivées et détaillaient la répartition de l'impôt entre les époux.

Les créances fiscales concernaient les années 2003 à 2013, et les époux s'étant séparés en janvier 2017, c'était à juste titre que les décisions de scission du 9 décembre 2019 avaient été rendues sur la base des taxations entrées en force. Les conditions de scission étaient dès lors réalisées.

La clé de répartition des dettes d'impôt entre les époux était correcte, dès lors qu'elle se basait sur les montants du revenu et de la fortune réalisés par les conjoints et qui ressortaient des avis de taxation. L'AFC-GE avait repris ces pourcentages pour déterminer la part de chacun, tout en ventilant par moitié le rabais d'impôt, la taxe personnelle, les frais et l'impôt anticipé. Par conséquent, les arguments du recourant, selon lesquels les éléments du rappel d'impôts ne relevaient que de lui, tombaient à faux.

Enfin, l'AFC-GE relevait que le recours était très approximatif dans la mesure où il n'expliquait pas en quoi les calculs seraient incorrects. En multipliant les procédures, les demandes de délais et les envois de courriers et de courriels, ressassant les mêmes arguments non pertinents, le recourant procédait de manière purement dilatoire dans le but d'échapper au paiement de l'impôt.

24. Par courrier du 15 octobre 2021, le recourant a sollicité la suspension de l'instruction du recours jusqu'à droit jugé dans la procédure pendante devant la chambre administrative concernant le jugement du tribunal du 30 août 2021 (JTAPI/856/2021) relatif à l'irrecevabilité du recours de son épouse.

25. Par lettre du 5 novembre 2021, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension de la présente cause, dès lors que l'appel en cause de l'épouse devrait permettre de rendre opposable à cette dernière le jugement qui serait rendu dans la présente procédure. Au surplus, le recours de l'épouse auprès de la chambre administrative

ne portant pas sur le fond du litige, il n'y avait aucun risque de prononcé de jugements contradictoires.

26. Par courrier du 8 novembre 2021, le recourant s'est opposé en l'état à l'appel en cause de son épouse en raison de son caractère prématuré. Il convenait selon lui de suspendre l'instruction de la présente cause jusqu'à droit jugé devant la chambre administrative.

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. Le recours a été interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, conformément aux art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Aux termes de l'art. 60 al. 1 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable en l'espèce en vertu de l'art. 2 al. 2 LPFisc, ont qualité pour recourir toutes les personnes qui sont touchées directement par une décision et qui ont un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

4. Selon la jurisprudence, le recourant doit avoir un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATA/1272/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2b).

5. Un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 138 II 42 consid. 1 ; 137 I 23 consid. 1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1157/2014 du 3 septembre 2015 consid. 5.2). L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours (ATF 137 I 296 consid. 4.2 ; 136 II 101 consid. 1.1).

   En matière fiscale, est sans intérêt actuel le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12c ; ATA/170/2018 du 20 février 2018 consid. 3b ; ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3b ; ATA/1333/2017 du 26 septembre 2017 consid. 3b ; RDAF 2003 II p. 47).

L'intérêt actuel n'a ainsi, par exemple, pas été reconnu à un contribuable dont l'impôt était nul, qui sollicitait la rectification d'une erreur qui modifierait son revenu déterminant unifié (RDU) (ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 ; DCCR 1441/2010 du 4 octobre 2010)

En revanche, si l'intérêt digne de protection est manifeste pour le contribuable qui s'oppose à une taxation qu'il considère comme surfaite, cet intérêt peut également être donné en présence d'une conclusion tendant à une augmentation des éléments imposables, par exemple lorsque l'admission de cette conclusion entraîne une charge fiscale moins importante dans le futur ou lorsque cela permet au contribuable d'éviter l'ouverture d'une procédure de rappel ou pour soustraction d'impôt (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1767 n. 18 ad art. 140).

6. En cas de séparation des époux ou d'insolvabilité de l'un d'eux, l'autorité fiscale détermine la part de l'impôt global afférente à chacun dans une décision particulière sujette à recours, étant précisé que 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 ; cf. égal. Daniel DE VRIES REILINGH, Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour le praticien, PJA 2010 p. 274, spéc. note de bas de page 51, ainsi que les références cit.).

7. En l'espèce, les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 25 septembre 2015, relatifs aux taxations 2003 à 2005 et aux amendes 2003 à 2010, 2012 et 2013, sont entrés en force. Il en va de même des bordereaux de rappel d'impôt du 17 mars 2017 relatifs aux taxations 2006 à 2010, 2012 et 2013.

   Ainsi, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée, le recourant ne peut plus remettre en cause les montants d'impôts globaux dont il est débiteur avec son épouse. Seule la répartition entre époux de ces impôts résultant des décisions de scission du 19 décembre 2019 peut faire l'objet d'une contestation.

   Par conséquent, en tant qu'elles tendent à remettre en cause les taxations et les amendes des années fiscales 2003 à 2010, 2012 et 2013 entrées en force, les conclusions du recourant sont irrecevables.

8. Par ailleurs, s'agissant d'une éventuelle nullité de la décision de base (à savoir les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende des années en cause), le recourant n'allègue aucun élément de fait suffisant pour justifier que le tribunal entre en matière sur cette question. Au surplus, il y a lieu de rappeler que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende concernés ont fait l'objet d'une demande de révision rejetée par le Tribunal fédéral par arrêt 2C_245/2019 du 27 septembre 2019.

9. Dans le complément du 16 août 2021 à son recours, sans fournir davantage de détails, le recourant explique que les éléments justifiant le rappel d'impôt relevaient uniquement de son fait et non pas de celui de son épouse. Dès lors, selon lui, aucun revenu de cette dernière n'est concerné par la mesure de rappel.

10. De ces brèves explications, l'on peut comprendre que le recourant demande que la part d'impôt mise à la charge de son épouse dans les bordereaux de scission litigieux soit réduite.

11. Or, en sollicitant une diminution de la part d'impôt de son épouse, le recourant demande indirectement que les bordereaux de scission soient modifiés en sa défaveur.

12. Étant donné que ce chef de conclusion n'implique pas une diminution, mais au contraire une augmentation de l'imposition du recourant, ce dernier ne peut pas se prévaloir d'un intérêt digne de protection à recourir, sachant que, depuis la date de la séparation, chaque époux est seul débiteur des impôts sur ses propres revenus et fortune.

13. Par conséquent, le contribuable n'ayant pas un intérêt actuel digne de protection à demander que sa part d'impôt soit augmentée, son recours doit être déclaré irrecevable.

14. Dans ces circonstances, point n'est besoin de se prononcer sur la demande de suspension de l'instruction de la cause jusqu'à droit jugé concernant le recours de l'épouse du recourant, ni sur l'appel en cause de cette dernière.

15. Par ailleurs, il convient de préciser que, si la chambre administrative devait admettre le recours de Mme D_____ dans la cause A/2361/2021, le dossier serait alors renvoyé au tribunal, afin qu'il statue sur une éventuelle diminution de la part d'impôts à payer par l'épouse, ce qui pourrait entraîner une imposition accrue du côté du recourant justifiant l'appel en cause de ce dernier.

16. Le recours étant irrecevable, un émolument de CHF 700.-, couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge du recourant, en application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare irrecevable le recours interjeté le 8 juillet 2021 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 juin 2021 ;

2. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

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

4. 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, Laurence DEMATRAZ et Alia CHAKER MANGEAT, 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