REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4105/2020 IFD JTAPI/1298/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 20 décembre 2021

dans la cause

Madame A_____, représentée par FIDUCIAIRE GENDRAUD, avec élection de domicile

Monsieur B_____, appelé en cause

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige a trait à des soldes d'impôts pour les périodes 2009 et 2010 réclamés à Madame A_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante) et son ex-mari, Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable ou l'ex-mari).

2. D'après les registres de l'Office cantonal de la population, ceux-ci se sont séparés le 30 septembre 2011 et sont divorcés depuis le _____ 2012.

3. Le 1er décembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) avait notifié aux ex-époux leurs bordereaux ICC et IFD 2009, dont le total de, respectivement, CHF 35'268.45 et CHF 7'955.25 étaient, d'après les relevés de compte, couverts par les acomptes versés en 2009 et 2010. Le trop-payé avait été reporté sur l'ICC et l'IFD 2008.

4. Le 9 novembre 2011, l'AFC-GE a émis des bordereaux 2010 des contribuables. Pour l'ICC, le total dû de CHF 37'475.75 était partiellement couvert par les acomptes versés en 2010 et 2011. Le solde encore dû d'un montant arrondi de CHF 5'200.- a été couvert par un paiement de CHF 3'000.- du 5 décembre 2011 et un paiement de CHF 2'200.- du 24 janvier 2012. Quant à l'IFD, il était également largement couvert par des acomptes versés en 2011. Le solde d'un montant arrondi de CHF 3'000.- a été réglé par un versement de CHF 1'000.- le 6 décembre 2011 et de CHF 2'000.- le 24 janvier 2012.

5. Par un courrier recommandé du 27 septembre 2013, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2009 et 2010 en raison de prestations appréciables en argent sous forme de prêts simulés de deux sociétés de l'ex-mari.

6. Le 21 octobre 2013, l'AFC-GE a émis des bordereaux de rappel d'impôt notifiés à la contribuable par un courrier recommandé du même jour. Ceux-ci comportaient des suppléments pour la période 2009 de CHF 16'520.70 pour l'ICC et CHF 7'271.- pour l'IFD. Pour la période 2010, les suppléments s'élevaient à CHF 9'671.25 pour l'ICC et CHF 4'476.40 pour l'IFD. S'ajoutaient à ces montants des intérêts sur rappels d'impôts.

7. Par un courrier du 10 janvier 2014, l'AFC-GE a notifié à la contribuable des décisions du même jour statuant sur la réclamation déposée par son ex-époux contre les bordereaux précités et qui les maintenait en intégralité.

8. Par un courrier recommandé du 20 décembre 2018, le Service de la régularisation de l'AFC-GE a, se référant à des éléments figurant dans sa déclaration 2017, pris acte que la contribuable souhaitait procéder à une dénonciation spontanée et l'informer de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2008 à 2017.

9. Cette procédure a été clôturée par l'envoi, en courrier A+ du 17 juin 2020, de bordereaux de rappel d'impôt. Pour la période 2009, les suppléments s'élevaient à CHF 423.05 pour l'ICC et CHF 135.95 pour l'IFD. Pour la période 2010, les suppléments s'élevaient à CHF 74.55 pour l'ICC et CHF 32.90 pour l'IFD.

10. Le 3 juillet 2020, l'AFC-GE a émis des décisions de scission portant sur les soldes encore dus pour l'ICC et l'IFD 2009 et 2010. Conformément aux relevés de compte annexés à ces décisions, la contribuable restait devoir, pour la période 2009, des montants de CHF 10'511.05 pour l'ICC et CHF 5'115.65 pour l'IFD et, pour la période 2010, à CHF 5'665.95 pour l'ICC et CHF 2'900.70 pour l'IFD.

    Il ressort des relevés de compte annexés à ces décisions, que les acomptes provisionnels versés par les ex-époux ont été répartis entre eux dans les proportions suivantes :

	Madame	Monsieur	Total
ICC 2009	2'166.75	2'219.25	4'386.00
IFD 2009	697.00	626.00	1'323.00
ICC 2010	1'323.45	1'476.55	2'800.00
IFD 2010	760.50	739.50	1'500.00

    Les paiements d'autres montants à titre d'acomptes étaient répartis dans les mêmes proportions, y compris ceux intervenus le 5 décembre 2011 et le 24 janvier 2012.

    Il ressort toujours des mêmes documents que les impôts totaux du couple ont été répartis comme suit :

	Madame	Monsieur
ICC 2009		
Bordereau du 01.12.2010	17'439.90	17'862.80
Supplément du 21.10.2013	8'161.40	8'359.30
Supplément du 17.06.2020	209.00	214.05
IFD 2009		
Bordereau provisoire du 05.03.210	6'965.40	6'256.00
Bordereau du 01.12.2010	- 2'774.35	-2'491.80

Supplément du 21.10.2013	3'830.60	3'440.40
Supplément du 17.06.2020	71.65	64.30
ICC 2010		
Bordereau du 09.11.2011	17'703.65	19'752.10
Supplément du 21.10.2013	4'571.15	5'100.10
Supplément du 17.06.2020	35.25	39.30
IFD 2010		
Bordereau provisoire du 01.03.2011	4'033.30	3'921.95
Supplément du 21.10.2013	2'269.55	2'206.85
Supplément du 09.11.2011	1'530.40	1'488.10
Supplément du 17.06.2020	16.70	16.20

11. Contre ces décisions, une réclamation a été déposée par la fiduciaire de la contribuable le 5 août 2020. Elle indiquait désirer payer uniquement sa part des rappels d'impôts qui avait été réglée le 4 août à la caisse de l'État et non celle afférente aux prestations de sociétés détenues intégralement par son ex-époux.

12. Il ressort de relevés de comptes versés à la procédure que des versements en espèces avaient été effectués le 4 août 2020 à hauteur de CHF 497.60 pour l'ICC 2009 et CHF 168.85 pour l'IFD 2009.

13. Par un courrier non daté, mais reçu le 30 septembre 2020, la contribuable a écrit à la Direction générale de l'AFC-GE. Elle indiquait avoir découvert avec stupéfaction que son ex-époux avait l'objet d'un acte de défaut de biens d'un montant de CHF 47'770.15 pour les périodes fiscales 2009 et 2010, qui concernaient des sociétés dont il était 100% actionnaire. Elle indiquait n'avoir jamais été concerné par les gains réalisés. Se plaignant d'informations insuffisantes de la part de l'AFC-GE, elle demandait que son dossier soit analysé et que le nécessaire soit fait pour supprimer les montants de rappels qui ne la concernaient pas.

14. Le 2 octobre 2020, l'ex-époux a écrit au service du recouvrement de l'AFC-GE. Se référant aux décisions de scission du 3 juillet 2020, il indiquait que les impôts réclamés devraient être mis uniquement à sa charge personnelle. Il demandait que

le nécessaire soit fait pour annuler cette scission et lui imputer directement les soldes.

15. Par des décisions notifiées en courrier A+ du 5 novembre 2020, l'AFC-GE a maintenu ses décisions de scission du 3 juillet 2020. Elle indiquait que le taux global d'imposition avait été modifié au vu des éléments imposables ajoutés, ce qui a également augmenté la part de la contribuable des impôts. Ces décisions relevaient en outre que, contrairement à ce qu'elle semblait avoir indiqué, la contribuable avait été informée de la première procédure de rappel d'impôt et de sa clôture par une lettre recommandée du 10 janvier 2014.

16. Par un courrier recommandé du 4 décembre 2020, un nouveau mandataire a formé un recours contre ces décisions, concluant à leur annulation et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour répartition des acomptes et paiement conformes à la volonté des parties. Elle conclut également à ce que les frais de la procédure soient laissés à la charge de l'État et à l'allocation d'une équitable indemnité à titre de dépens.

    Rappelant le déroulement des faits, la recourante indiquait ne pas contester que l'ajout de dividendes dissimulés dans les revenus imposables du couple aient augmenté son propre taux d'imposition sur le revenu. Elle contestait en revanche la répartition des acomptes provisionnels et autres paiements lors des décisions de scission 2009 et 2010. En effet, cette répartition semble avoir été effectuée en proportion des revenus nets imposables de chaque conjoint, avec comme effet d'attribuer leur plus grande partie à l'ex-époux, ce qui ne repose sur aucune base légale. Estimant que l'AFC-GE aurait dû s'inspirer de l'article 31 alinéa 2 LPGIP, elle aurait dû tenir compte de la volonté des contribuables et du courrier du 2 octobre 2020 de l'ex-mari, qui précisait que la dette résultant de la scission devait lui être exclusivement attribuée.

    La recourante souligne enfin que cette répartition aurait été d'autant plus adéquate qu'elle avait elle-même procédé seule aux paiements des acomptes et autres versements, de sorte qu'une imputation exclusive sur son compte après scission aurait été cohérente.

17. Dans sa réponse du 5 février 2021, l'AFC-GE conclut préalablement à ce que l'ex-époux soit appelé en cause et, au fond, au rejet du recours. Après avoir rappelé le déroulement des faits, elle estimait que le jugement rendu pouvait avoir des effets sur la situation de l'ex-époux, qui devait dès lors participer à la procédure.

    Sur le fond, l'AFC-GE rappelait les règles sur la responsabilité solidaire des époux et la fin de cette solidarité en cas de séparation ou de divorce, soulignant que, ni la LIFD, ni la LIPP, ne règle, dans le cadre d'une scission, comment les acomptes versés par les conjoints avant leur séparation doivent être répartis. Se référant à deux jugements du TAPI, elle estimait que l'imputation de ces acomptes au pro

rata des parts d'impôts respectives étaient justifiée dès l'instant où la solidarité prenait fin. Pour elle enfin l'article 31 alinéa LPGIP ne peut pas s'appliquer, ni directement, ni par analogie dans le cadre de la scission de versements effectués avant la séparation.

18. Par une décision incidente du 4 mars 2021, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a ordonné l'appel en cause de l'ex-époux, réservant la suite et les frais de la procédure.

19. Par une réplique du 23 mars 2021, la recourante indiquait que les décisions de rappels d'impôts ne remplacent pas celles de taxations initiales, mais servent uniquement à les compléter. Procéder dans ce contexte à une réallocation rétroactive entre les époux des impôts dus et soldés dans le cadre de la procédure ordinaire, reviendrait matériellement à revenir sur des aspects de taxations entrées en force. Le mécanisme appliqué par l'Administration revient à rouvrir les taxations dans une mesure non nécessitée par la perception des impôts supplémentaires.

    La recourante concluait dès lors à titre subsidiaire à l'émission de nouvelles décisions de scission constatant que les impôts dus lors des taxations initiales ordinaires des années 2009 et 2010 soient entièrement soldées, et que l'éventuel solde réclamé ne résulte que de la progressivité du taux d'imposition suite aux rappels d'impôts notifiés.

20. Par une duplique du 14 avril 2021, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et conclusions de sa réponse du 5 février 2021, ajoutant que, après la séparation, chaque conjoint doit répondre des soldes à concurrence de sa part de l'impôt global. En procédant au calcul de cette part, l'AFC-GE estime avoir correctement appliqué la loi.

21. Par un courrier du 22 avril 2021, l'ex-époux s'est référé à son courrier du 2 octobre 2020 à l'AFC-GE et indiquait que les impôts réclamés ne concernent pas son ex-épouse. Lui-même et cette dernière s'étaient déjà acquittés en 2009 et 2010 de plus de CHF 40'000.- d'impôts pour chaque période, et qu'ils étaient à jour avant leur divorce. Il ne comprenait pas pourquoi, en annonçant des éléments relatifs à un bien immobilier en France, son épouse se voyait réclamer des impôts liés à des sociétés, dont il est seul responsable, pour des dividendes soi-disant dissimulés. De plus, ces rappels d'impôts ont donné lieu à des actes de défaut de biens à son nom qui lui ont été envoyés en 2016.

22. Réagissant à ce dernier courrier, l'AFC-GE a, par un courrier du 12 mai 2021, précisé qu'elle ne réclame pas la part des impôts de l'ex-époux à la recourante, mais bien sa propre part, qui n'a été influencée que par la variation du taux appliqué à ses propres revenus.

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 présent recours a trait à des décisions de scission émises suite à une procédure de rappel d'impôts ouverte contre l'ex-mari de la recourante. Préalablement à l'examen de l'argumentation des parties, il convient de rappeler quels sont les principes généraux applicables et les effets d'une procédure de rappel d'impôts.

4. "D'après l'art. 151 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in ATF 140 I 68; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées, RF 62/2007 p. 369).

   Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II p. 3, p. 9).

Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents." (ATF 2C_662/2014 et 2C_663/2014 du 25.04.2015 consid. 6.3).

5. En l'espèce, il n'est pas contesté que les conditions d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts sont remplies. Les bordereaux émis consécutivement à cette procédure sont entrés en force.

6. Conformément aux art. 180 LIFD et 73 LPFisc, chacun des époux ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. La doctrine relève toutefois que cette disposition traite de la responsabilité pénale. En ce qui concerne le rappel d'impôts, chaque époux répond de la totalité du montant soustrait, quand bien même il n'aurait commis aucune soustraction d'impôt. "Il n'y a là aucune iniquité à l'égard du conjoint innocent puisqu'une déclaration correcte aurait eu pour lui les mêmes conséquences" (Christine Jaques, Commentaire romand, N 8 ad art. 180 LIFD). En l'espèce toutefois de la solidarité entre les ex-époux a pris fin en raison de leur séparation puis divorce pour tous les montants encore dû (art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). "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" (Christine Jaques, Commentaire romand, N 18 ad art. 13 LIFD).

7. À juste titre, la recourante ne conteste pas que l'ajout des revenus imposables de son ex-mari par les bordereaux de rappel d'impôts ait comme effet une modification de sa part des impôts du couple en raison, notamment, de l'augmentation du taux global applicable à ses propres revenus.

8. La recourante conteste en revanche la répartition effectuée dans les décisions de scission des acomptes provisionnels versés majoritairement pendant la vie commune.

9. La LIFD ne contient aucune disposition traitant de l'imputation des acomptes lorsque des décisions de scissions sont émises. Pour l'ICC, la loi ne règle que l'hypothèse d'une restitution d'acomptes versés en trop (art. 31 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - LPGIP - D 3 18). Aucune disposition ne règle la problématique qui fait l'objet du cadre d'espèce.

10. Dans un jugement du 27 mai 2013, le tribunal de céans a exclu l'application de l'art. 31 al. 2 LPGIP lorsque des montants d'impôt sont encore dû, retenant que "lorsque des époux séparés demeurent encore débiteurs d'un solde d'impôt relatif à une période fiscale où ils faisaient ménage commun, il est dans l'intérêt du fisc d'imputer les acomptes provisionnels au prorata de leurs parts d'impôt respectives, vu qu'ils ne sont plus solidairement responsables. Au contraire, lorsque l'impôt a été entièrement acquitté, le fait de restituer le trop-perçu d'impôt en part égale ou selon une autre clé de répartition ne risque pas de péjorer la situation de l'AFC" (JTAPI/620/2013 du 27.05.2013 consid. 5 et JTAPI/964/2020 du 09.11.2020 consid. 9).

11. Pour le tribunal, ces principes restent applicables en cas de rappel d'impôts puisque, comme souligné ci-dessus, une telle procédure a pour but de mettre les contribuables dans la situation qui aurait été la leur si tous les éléments avaient été connus dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire. Il n'y a dès lors aucune raison de fixer une autre règle de répartition des acomptes provisionnels versés lorsque des soldes sont encore dû en raison de rappel d'impôts portant sur des périodes fiscales du temps de la vie commune.

12. Le tribunal relève enfin que la recourante n'allègue, ni ne démontre, avoir effectué seule les payements survenus après la fin de la vie commune en décembre 2011 et janvier 2012. Le tribunal renoncera à investiguer d'avantage cette question en raison de l'ancienneté des faits et de la très probable disparition d'éventuels moyens de preuve. Dès lors, la répartition de ces acomptes proportionnellement aux montants dus par chacun des ex-époux sera également confirmée.

13. Le recours sera rejeté.

14. 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 succombe est condamnée au paiement d’un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l’avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. 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 recevable le recours interjeté le 4 décembre 2020 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 novembre 2020 ;

2. le rejette ;

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

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

5. 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: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière