

GE_GERICHTE ATA/1299/2022 vom 20. Dezember 2022

GE Cour de justice, 2022-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1299_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/1299/2022 du 20 décembre 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/1299/2022 del 20 dicembre 2022

Regeste

Résumé: Griefs relatifs à la recevabilité du recours, des nouveaux moyens de droit et de preuve, ainsi qu'à la violation du secret fiscal, écartés. Au fond, la reconnaissance d'un jugement de divorce étranger – différente de l'exequatur de celui-ci – doit être examinée préalablement pour déterminer si une procédure d'ouverture de scission ou de séparation des soldes d'impôts doit être ouverte. In casu, les circonstances permettent de remettre en question la réelle et commune intention des parties de divorcer, de sorte que le jugement de divorce en question est contraire à l'ordre public suisse. Les intimés ont commis un abus de droit afin de mettre un terme à leur solidarité et d'obtenir une situation à leur avantage. Recours admis.

Erwägungen

E. 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 et 63 al. 1 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).

E. 2

À titre liminaire, les intimés invoquent l'irrecevabilité de l'acte de recours du 29 juillet 2021, au motif que celui-ci n'aurait pas été signé par une personne compétente à cette fin.

a. Toutes les opérations qui incombent au département des finances et des ressources humaines (ci-après : le département), en vertu de la législation fiscale, sont assurées, sous la direction du conseiller d'État chargé du département, par l'AFC-GE et sous la signature de son directeur ou d'un remplaçant autorisé (art. 4 al. 1 LPFisc).

Le département comprend la direction générale de l'AFC-GE, qui comprend la DAJ (art. 3 al. 1 let. c ch. 7 du règlement sur l'organisation de l'administration cantonale du 1er juin 2018 - ROAC - B 4 05.10).

b. Selon l'art. 2 al. 2 LPFisc, la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

À teneur de l'art. 9 al. 3 LPA, les collectivités et autres personnes de droit public peuvent se faire représenter par les membres de leurs autorités ou organes ainsi que par les membres de leur personnel (ATA/1145/2022 du 15 novembre 2022 consid. 9b ; ATA/224/2017 du 21 février 2017 consid. 2).

- 20/33 - A/1408/2020

c. À l'évidence, les intimés errent en prétendant que les juristes de la recourante ne seraient pas compétents pour signer des documents juridiques la concernant, alors même qu'ils sont précisément employés par celle-ci à cette fin. Il est en effet notamment des compétences des juristes de l'AFC-GE de la représenter dans le cadre de procédures contentieuses la mettant en cause. Ils n'interviennent alors pas en tant que mandataires externes, au même titre qu'un avocat, mais bien en tant que représentant de l'autorité publique concernée au sens de l'art. 9 al. 3 LPA. Les digressions des intimés quant à la validité de la signature de l'acte de recours – dont la recourante a au demeurant confirmé qu'il s'agissait de celle d'une autre de ses juristes – ne sont pas non plus pertinentes, si bien que le grief d'irrecevabilité du recours doit être écarté.

E. 3

Les intimés ont également conclu à l'irrecevabilité des déterminations de la recourante et de l'AFC-CH des 19 novembre, 10 décembre 2021, 10 janvier, 20 et 25 mai, 6 juillet et 31 août 2022, ainsi qu'à celle des pièces produites à l'appui du recours du 29 juillet 2021 et à titre complémentaire le 19 novembre 2021 (pièces nos 203 à 206).

a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance (ATA/1242/2017 du 29 août 2017 consid. 3 ; ATA/648/2016 du 26 juillet 2016 consid. 2).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par voie de recours (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_197/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.1).

D'après la jurisprudence constante de la chambre de céans, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1155/2019 du 19 juillet 2019 consid. 3 ; ATA/1330/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2).

- 21/33 - A/1408/2020

b. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité établit les faits d'office (art. 19 LPA), sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA). Mais ce principe n'est pas absolu, sa portée est

restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATF 128 II 139 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_524/2017 du 26 janvier 2018 consid. 4.2 ; 1C_454/2017 du 16 mai 2018 consid. 4.1 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4a).

L'autorité peut inviter les parties à la renseigner, notamment en produisant les pièces en leur possession ou à se prononcer sur les faits constatés ou allégués et leur fixer un délai à cet effet (art. 24 al. 1 LPA). L'autorité apprécie librement l'attitude d'une partie qui refuse de produire une pièce ou d'indiquer où celle-ci se trouve. Elle peut ainsi le cas échéant déclarer irrecevables les conclusions des parties qui refusent de produire les pièces et autres renseignements indispensables pour que l'autorité puisse prendre sa décision (art. 24 al. 2 LPA).

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 précité consid. 4b et les références citées).

c. En l'espèce, sans réelle motivation, les intimés concluent à l'irrecevabilité des déterminations et des pièces produites subséquemment, voire simultanément, à son recours par la recourante.

Lesdites conclusions méconnaissent cependant les principes applicables en procédure administrative tels que rappelés ci-avant. D'une part, il est admis que des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux peuvent être invoqués, étant précisé qu'in casu, ceux-ci demeurent circonscrits à l'objet du litige portant sur l'ouverture d'une procédure de scission des soldes d'impôts encore dus par les intimés. D'autre part, la procédure administrative étant régie par la maxime inquisitoire, la chambre de céans n'est pas limitée par les moyens allégués par les

- 22/33 - A/1408/2020 parties ou les offres de preuves formulées par celles-ci. Elle dispose donc de la compétence d'en requérir davantage en cas de nécessité.

Partant, aucun motif ne justifie de déclarer irrecevables ni les observations ni les pièces produites par la recourante, lesquelles demeurent soumises à la libre appréciation de la chambre de céans.

E. 4

Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI du 21 juin 2021, ayant ordonné l'ouverture d'une procédure de scission ou de séparation des soldes d'impôts encore dus par les intimés, sur la base du jugement de divorce prononcé le 2 décembre 2019 en Indonésie.

À cet égard, les parties divergent tant sur la question de l'authentification que celle de la reconnaissance dudit jugement, lesquelles doivent être examinées distinctement.

E. 5

Dans un premier grief, la recourante invoque une violation de la part du TAPI des dispositions légales applicables en matière de légalisation des signatures et des sceaux officiels, de traduction et de langue officielles dans les échanges avec les instances administratives.

Pour leur part, les intimés soulèvent une potentielle violation du secret de fonction en lien avec une violation du secret fiscal dans le cadre du mandat confié à Mme F_____ par la recourante.

a. La langue officielle du canton de Genève est le français (art. 5 al. 1 de la Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 - Cst-GE - A 2 00). Les parties doivent agir devant les tribunaux dans cette langue (ATA/596/2018 du 12 juin 2018 consid. 2 ; ATA/1332/2017 du 26 septembre 2017).

b. La Convention Apostille s'applique aux actes publics qui ont été établis sur le territoire d'un État contractant et qui doivent être produits sur le territoire d'un autre État contractant, dont les documents qui émanent d'une autorité ou d'un fonctionnaire relevant d'une juridiction de l'État, y compris ceux qui émanent du Ministère public, d'un greffier ou d'un huissier de justice (art. 1 let. a Convention Apostille).

Chacun des États contractants dispense de légalisation les actes auxquels s'applique la Convention Apostille et qui doivent être produits sur son territoire. La légalisation, au sens de la Convention Apostille, ne recouvre que la formalité par laquelle les agents diplomatiques ou consulaires du pays sur le territoire duquel l'acte doit être produit attestent la véracité de la signature, la qualité en laquelle le signataire de l'acte a agi et, le cas échéant, l'identité du sceau ou timbre dont cet acte est revêtu (art. 2 Convention Apostille).

La seule formalité qui puisse être exigée pour attester la véracité de la signature, la qualité en laquelle le signataire de l'acte a agi et, le cas échéant, l'identité du sceau ou timbre dont cet acte est revêtu, est l'apposition de l'apostille

- 23/33 - A/1408/2020 définie à l'art. 4 Convention Apostille, délivrée par l'autorité compétente de l'État d'où émane le document. Toutefois la formalité mentionnée à l'alinéa précédent ne peut être exigée lorsque soit les lois, règlements ou usages en vigueur dans l'État où l'acte est produit, soit une entente entre deux ou plusieurs États contractants l'écartent, la simplifient ou dispensent l'acte de légalisation (art. 3 Convention Apostille).

Tant la Suisse que l'Indonésie ont ratifié la Convention Apostille. Cette dernière est entrée en vigueur le 11 mars 1973 pour la première et le 4 juin 2022 pour la seconde qui y a adhéré le 5 octobre 2021.

c. Le justiciable n'a en principe aucun droit de communiquer avec les autorités d'un canton dans une autre langue que la langue officielle de ce canton (ATF 136 I 149 consid. 4.3 ; 127 V 219 consid. 2b/aa). Toutefois, pour éviter tout formalisme excessif, l'autorité judiciaire qui reçoit un acte rédigé dans une autre langue que la langue officielle de la procédure doit, si elle n'entend pas se contenter de ce document ou le traduire elle-même, donner l'occasion à son auteur d'en produire la traduction (ATF 106 Ia 299 consid. 2b/cc ; 102 Ia 35 consid. 1).

d. L'activité de traducteur-juré consiste à traduire par écrit, avec exactitude et intégrité, principalement à partir d'une autre langue vers le français, ou subsidiairement du français

vers une autre langue, tout document dont la traduction nécessite une certification officielle (art. 1 al. 1 de la loi sur les traducteurs-jurés du 7 juin 2013 - LTJ - I 2 46).

Les traductions de documents officiels ne peuvent être effectuées qu'à partir de pièces originales ou de copies certifiées conformes par un officier public suisse (art. 7 al. 4 LTJ). L'activité de traducteur-juré est compatible avec celle d'interprète (art. 7 al. 10 LTJ).

Par ailleurs, les juridictions peuvent être dotées de traducteurs et interprètes (art. 36 al. 1 let. c LOJ), lesquels sont soumis au secret de fonction (art. 56 LOJ), dont le conseil supérieur de la magistrature peut les délier (art. 57 al. 2 let. b LOJ).

e. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

f. En l'occurrence, l'original du jugement de divorce du 2 décembre 2019 a été déposé, conformément à la demande de la recourante en ce sens, au greffe de la

- 24/33 - A/1408/2020 chambre de céans le 31 janvier 2020. Il n'est pas contesté que les parties ont pu consulter ledit acte avant sa restitution, ni que chaque page de celui-ci comporte le sceau des autorités locales.

En outre, les intimés en avaient informé postérieurement la recourante par courrier recommandé du 10 janvier 2020, en produisant une traduction officielle en anglais par un traducteur indonésien et une traduction partielle libre de celle-ci en français. Ils avaient alors offert de souscrire à toute demande de la recourante en cas de nécessité de satisfaire à des exigences de forme particulières quant aux traductions fournies. Il ne ressort pas du dossier que la recourante y ait donné suite. Ce n'est en effet que dans sa décision sur réclamation du 9 avril 2020 que la recourante s'est déterminée à cet égard, en relevant le défaut d'authentification du jugement de divorce du 2 décembre 2019, ainsi que les erreurs contenues dans les traductions fournies.

Si la traduction officielle anglaise du jugement de divorce du 2 décembre 2019 comporte effectivement des approximations et que des traductions officielles en français ne peuvent être effectuées qu'à partir de documents originaux ou de copies de ceux-ci certifiées conformes, il n'en demeure pas moins que les parties ne contestent pas le fait que le jugement du 2 décembre 2019 porte sur le prononcé du divorce des intimés. Dans cette mesure, le TAPI a considéré les documents fournis comme suffisants, en rappelant que la recourante n'avait ni allégué, ni démontré ou offert de démontrer qu'il s'agirait de documents faux ou falsifiés.

Par ailleurs, force est de constater que l'Indonésie étant désormais partie à la Convention Apostille, aucune authentification du jugement de divorce du 2 décembre 2019 ne peut dorénavant être requise. À cet égard, il ne ressort pas non plus du dossier qu'avant sa décision sur réclamation du 9 avril 2020, la recourante ait relevé une telle nécessité.

Partant, les pièces versées par les parties à la procédure, soit en particulier le jugement de divorce du 2 décembre 2019, ainsi que les traductions y relatives, seront admises. Ce grief sera dès lors écarté.

Quant aux traductions sollicitées de Mme F_____, la recourante a précisé, dans ses observations du 27 avril 2022, que le mandat confié à celle-ci avait consisté à vérifier si les listes figurant sur Internet comprenant l'ensemble des jugements rendus en décembre 2019 par le Tribunal de district de E_____, répertoriaient ou non la cause concernant les intimés. Aucun nom ni aucun détail concernant cette procédure n'avaient été cités. La totalité des documents remis avait été transmis sous les pièces nos 203 à 206. Dans ce contexte, force est de constater qu'aucune donnée fiscale concernant les intimés n'a été remise à Mme F_____, laquelle, en tant qu'interprète du Pouvoir judiciaire et auxiliaire de l'administration, demeure au surplus soumise au secret de fonction.

- 25/33 - A/1408/2020

E. 6

Dans un deuxième grief, la recourante estime que le TAPI a considéré à tort que le jugement de divorce du 2 décembre 2019 n'était pas contraire à l'ordre public ni constitutif d'un abus de droit, afin d'ordonner l'ouverture d'une procédure de scission ou de séparation des soldes d'impôts encore dus par les intimés.

a. 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 et 12 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus (art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 LIPP).

b. Selon la doctrine, 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 ou 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 exigibles. 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 1er janvier de l'année durant laquelle est intervenu la séparation ou le divorce (Christine JAKUES/Huges SALOMÉ, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017., ad art. 13 LIFD n. 17 et 18 p. 214 et 215).

c. Dans sa jurisprudence (ATA/385/2015 du 23 avril 2015), la chambre de céans a mis hors de cause une contribuable qui avait contesté avec son époux un jugement du TAPI mais qui, au cours de la procédure de recours par-devant la chambre administrative, avait été autorisée à vivre séparée par jugement du Tribunal civil de première instance.

E. 7

a. Conformément à l'art. 29 al. 3 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291), lorsqu'une décision étrangère est invoquée à titre préalable, l'autorité saisie peut statuer elle-même sur la reconnaissance. Dans cette hypothèse, qui constitue la règle en comparaison avec celle où la question de

- 26/33 - A/1408/2020 la reconnaissance est traitée dans une procédure autonome, l'autorité suisse appelée à connaître d'une demande principale dans un procès au fond tranchera elle-même, à titre préalable, la question de la reconnaissance de la décision étrangère invoquée par l'une des parties. Elle le fera soit lorsqu'elle statuera sur le fond, soit en cours de procès au moyen d'une décision incidente. Malgré son libellé, l'art. 29 al. 3 LDIP ne consacre pas une simple faculté pour le juge. Celui-ci doit se prononcer sur la reconnaissance si cette question est pertinente pour trancher le litige. Il peut également, le cas échéant, surseoir à statuer jusqu'à droit connu sur ce point (arrêt du Tribunal fédéral 5A_70/2021 du 18 octobre 2021 consid. 5.1 et les références citées).

b. En matière de police des étrangers, s'agissant d'un mariage entaché de nullité, les autorités de police des étrangers peuvent examiner à titre préjudiciel la question de la reconnaissance d'un acte étranger. Elles sont toutefois liées par la décision y relative rendue par les services compétents de l'état civil, sauf si ce prononcé est radicalement nul (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2012 du 6 juin 2013 consid. 3.2).

c. À teneur de l'art. 65 al. 1 LDIP, un jugement de divorce étranger est reconnu en Suisse lorsqu'il a été rendu dans l'État du domicile ou de la résidence habituelle, ou dans l'État national de l'un des époux, ou s'il est reconnu dans l'un de ces États. Cette disposition doit être lue en relation avec les normes générales des art. 25 ss LDIP, qui prévoient en substance qu'une décision étrangère est reconnue en Suisse pour autant que les autorités judiciaires de l'État dont émane la décision soient compétentes, que celle-ci ne soit plus susceptible d'un recours ordinaire et qu'elle ne soit pas manifestement incompatible avec l'ordre public suisse matériel ou procédural (ATF 126 III 327 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_697/2007 du 3 juillet 2008 consid. 2.1).

d. En tant que clause d'exception, la réserve de l'ordre public s'interprète de manière restrictive, spécialement en matière de reconnaissance et d'exécution de jugements étrangers, où sa portée est plus étroite que pour l'application directe du droit étranger. Il y a violation de l'ordre public selon l'art. 27 al. 1 LDIP lorsque la reconnaissance et l'exécution d'une décision étrangère heurte de manière intolérable les conceptions suisses de la justice. Le principe de l'unité du jugement de divorce ne relève pas de l'ordre public suisse (ATF 109 Ib 232 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_697/2007 précité). Une décision étrangère peut être incompatible avec l'ordre juridique suisse non seulement à cause de son contenu matériel, mais aussi en raison de la procédure dont elle est issue (art. 27 al. 2 LDIP). À cet égard, l'ordre public suisse exige le respect des règles fondamentales de la procédure déduites de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), tels notamment le droit à un procès équitable et celui d'être entendu (ATF 126 III 327 ; 126 III 101 ; 122 III 344). La reconnaissance constitue la règle, dont il ne faut pas s'écarter

sans bonne raison, en regard de l'effet atténué de l'ordre public (arrêt du Tribunal fédéral 5P.351/2005 du 17 février 2006 et les jurisprudences citées).

- 27/33 - A/1408/2020 En effet, il s'agit, au stade de la reconnaissance et de l'exécution des décisions étrangères, d'éviter, autant que faire se peut, les situations juridiques boiteuses. Le temps écoulé depuis le prononcé de la décision étrangère est un facteur important (ATF 120 II 89). L'ordre public est apprécié au regard du résultat auquel aboutit la décision et non sur la base des motifs de celle-ci ou du contenu de la loi étrangère appliquée (ATF 120 II 155 ; Andreas BUCHER, Commentaire romand de la loi sur le droit international privé et la convention de Lugano, 2011, ad art. 27 n° 3 ss).

e. S'agissant plus particulièrement de la reconnaissance des jugements de divorce étrangers, le Tribunal fédéral a précisé que l'expression de la volonté de divorcer fait partie de l'ordre public suisse. La volonté de divorcer ne doit pas nécessairement faire l'objet d'une audition personnelle devant le juge du divorce. Elle peut aussi se manifester dans un document écrit, dans la mesure où celui-ci permet au juge d'acquiescer, de manière suffisamment sûre, la conviction que les parties veulent divorcer. Il est dès lors possible de reconnaître un jugement de divorce étranger qui est issu d'une procédure au cours de laquelle les époux n'ont pas personnellement comparu (ATF 131 III 182).

Le Tribunal fédéral a en particulier admis la reconnaissance d'un jugement de divorce étranger, alors que les époux n'avaient pas été personnellement entendus par le juge étranger, au motif que la volonté de divorcer des parties ressortait de la procuration donnée à l'avocat. Bien que la référence à un tel document soit délicate, en particulier lorsque les circonstances entourant sa signature ne sont pas connues, un tel document devait être pris en compte dans la mesure où la procuration avait été rédigée de manière si concrète qu'il n'existait aucun doute sur la volonté de la défenderesse de vouloir divorcer d'un commun accord et que la signature de ladite procuration avait eu lieu devant un notaire suisse. L'argument selon lequel la défenderesse pouvait révoquer ladite procuration sans que le tribunal ne soit au courant était de nature hypothétique et n'avait pas à être retenu car dans les faits, la défenderesse n'avait pas affirmé avoir effectivement révoqué la procuration (ATF 131 III 182, 187 consid. 4.3).

En cas d'opposition d'un conjoint, l'ordre public suisse refuse la reconnaissance lorsque le juge du divorce a donné suite à la demande sans vérifier la rupture de l'union conjugale. Que cette rupture ait été examinée sur la base de circonstances concrètes, ou simplement déduite d'une certaine durée de vie séparée des époux, n'est pas déterminant. Cette durée ne doit cependant pas avoir été trop courte, au point de donner effet, en définitive, à un divorce purement unilatéral, proche d'une répudiation. Il a été jugé que l'ordre public ne tolère pas qu'un tel échec soit présumé après un délai de six mois seulement. Par contre, une séparation de fait de trois ans, constitutive d'une cause déterminée de divorce, n'a pas heurté l'ordre public. On peut estimer qu'aujourd'hui, une séparation d'une année ne serait pas davantage choquante du point de vue suisse (Andreas BUCHER, op. cit., 2011, n° 10 art. 65 LDIP).

- 28/33 - A/1408/2020

Même si le motif de divorce à la base de la décision heurte, en soi, l'ordre public suisse, celui-ci n'est pas lésé si les circonstances du cas particulier démontrent que la rupture de l'union a été consommée en fait au moment du divorce. L'ordre public suisse doit être jugé en fonction du résultat de l'atteinte, sous tous les angles pertinents. Il n'est pas heurté si la

reconnaissance de la décision étrangère aboutit à une situation qui n'est pas fondamentalement éloignée de celle qui se serait produite en application du droit suisse (Andreas BUCHER, op. cit., 2011, n° 12 ad art. 65 LIFD).

Dans un arrêt du 20 novembre 2012 (ATA/793/2012), la chambre de céans a confirmé l'inscription en tant que personnes divorcées de ressortissants russes dans les registres d'état civil sur la base de la décision de divorce des autorités russes du 4 août 2011, revêtue de l'apostille de la Convention Apostille. Les conditions de la reconnaissance de la décision de divorce russe en Suisse au sens des art. 25 à 27 LDIP étaient réunies. Il n'y avait aucune raison de s'opposer à cette reconnaissance.

E. 8

a. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale (Jacques DUBEY, Droits fondamentaux, vol. 2, 2018, p. 642 n. 3454). En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 7).

La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 Cst. et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst.), le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 142 V 152 consid. 4.2 ; 135 I 6 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_254/2016 du 9 mai 2016 consid. 5.2). L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable, soit dans la sanction qui lui est attachée (ATF 132 I 249 consid. 5 ; 130 V 177 consid. 5.4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2015 du 21 mai 2015 consid. 5.1). Ainsi en va-t-il lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave et disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATF 133 V 402 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_824/2014 du 22 mai 2015 consid. 5.3).

b. L'interdiction de l'abus de droit se déduit du principe de la bonne foi (art. 2 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 et art. 9 Cst.) et s'étend à l'ensemble des domaines juridiques (ATF 131 I 185 consid. 3.2.3 ; 130 IV 72 consid. 2.2). L'interdiction de l'abus de droit s'applique ainsi, tout

- 29/33 - A/1408/2020 comme la notion de fraude à la loi qui en constitue une composante, en droit administratif (ATF 142 II 206 consid. 2.3). Elle vise non seulement les particuliers, mais aussi l'administration (ATF 110 Ib 332 consid. 3a). L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger soit manifeste (ATF 130 IV 72 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_658/2021 du 15 mars 2022 consid. 4.2.1).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en

apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5).

E. 9

a. En l'occurrence, il convient à titre préalable de distinguer l'exequatur du jugement de divorce du 2 décembre 2019 de sa reconnaissance au sens de l'art. 29 al. 3 LDIP. Si, comme le relève le TAPI, il ne saurait être compétent pour examiner la première, il lui appartenait en revanche de se prononcer sur la seconde, dans la mesure où celle-ci conditionne le règlement du présent litige sur le fond.

En premier lieu, il convient donc d'appréhender la reconnaissance du jugement de divorce du 2 décembre 2019 au regard de l'ordre public suisse, avant d'en analyser ses conséquences en matière de droit fiscal.

b. Conformément à la jurisprudence et à la doctrine susrappelées, la reconnaissance d'un jugement de divorce en conformité à l'ordre public doit essentiellement s'examiner par rapport à la volonté commune des parties de mettre fin à leur union conjugale.

En l'espèce, plusieurs éléments versés au dossier tendent à souligner des contradictions entre le divorce invoqué et la réalité de la fin de l'union conjugale des intimés.

Tout d'abord, ainsi que le relève la recourante, la concomitance chronologique des éléments invoqués en vue de l'ouverture d'une procédure de scission ou de séparation de soldes d'impôts questionne. À la lecture du dossier, il apparaît en effet que ce n'est que le 29 juillet 2019 que les intimés ont informé la recourante de leur prétendue séparation de fait, tandis que le TAPI venait de rejeter, par jugement du 24 juin 2019, leur demande de procéder à une répartition des impôts dus en raison de leur insolvabilité. À cet égard, les arguments des intimés consistant à faire valoir des circonstances personnelles particulières ne sauraient suffire à expliquer qu'une prétendue séparation de fait datant du 30 juin 2018 ou du mois de décembre 2018 selon les différents documents produits, ait été alléguée près d'un an plus tard.

- 30/33 - A/1408/2020

Selon leurs dires, le contexte particulier aurait pu induire quelques hésitations ayant justifié ce délai. Toutefois, ces explications apparaissent encore en contradiction avec le fait qu'il aura fallu moins de six mois, entre le 29 juillet 2019 et le 2 décembre 2019, pour que leur divorce soit prononcé, puis entré en force le 16 décembre 2019.

En outre, les approximations contenues tant dans le jugement de divorce du 2 décembre 2019, que dans les traductions y relatives en anglais ou en français, ■ à savoir l'usage des termes « musulmane » au lieu de « chrétienne » et de « demanderesse » au lieu de « défendeur » ■, ainsi que l'absence de publication dudit jugement, ajoutent au caractère douteux de la réelle intention des intimés de mettre un terme à leur union conjugale.

Cette approche est encore confirmée par les nombreuses photographies et vidéos produites par la recourante, montrant les intimés ensemble, adoptant un comportement semblable à celui d'un couple, à l'occasion de divers événements. Certes, la convention de séparation du 24 juillet 2019 prévoit à cet égard que le contribuable continuerait de participer activement, financièrement et personnellement, à deux fondations de charité. Si toutefois ce devoir de représentation était expressément prévu pour ces activités, tel n'est pas le cas pour des

réunions de famille, en particulier pour la célébration de leur anniversaire de mariage, occasion qu'il est du reste pour le moins étrange de voir un couple divorcé célébrer.

Ces éléments sont encore confortés par le fait que ce n'est qu'à partir de l'année 2021 que les intimés ont été taxés séparément, alors que leur divorce datait de deux ans auparavant. Leurs arguments sur ce point ne sauraient convaincre. Si certes l'autorité doit établir les faits pertinents d'office, les intimés perdent de vue qu'ils ont également, en tant que parties, le devoir de collaborer à la constatation des faits, étant rappelé que les administrés eux-mêmes sont les mieux à même de renseigner l'autorité sur les éléments de leur situation personnelle (ATA/913/2022 du 13 septembre 2022 consid. 7). Or, force est de constater que ce n'est que contraints par l'insistance de la recourante que les intimés ont produit leurs taxations indonésiennes 2019, 2020 et 2021. Leur statut n'a été modifié que dans leur déclaration fiscale 2021, soit postérieurement à la demande d'entraide administrative de la recourante du 10 décembre 2021. En revanche, ils n'ont remis aucun acte d'état civil confirmant leur statut de « divorcés ».

En ces circonstances, démontrant une coïncidence fort opportune entre le divorce des intimés, prononcé dans des conditions permettant de remettre en cause leur réelle intention de divorcer, il y a lieu de retenir que le jugement de divorce du 2 décembre 2019 n'est pas conforme à l'ordre public suisse.

c. Pour les mêmes motifs que ceux précités, il appert que le but du divorce invoqué tardivement ne pouvait tendre à un autre objectif pour les intimés que de se départir de leurs obligations de régler les soldes d'impôts dus, compte tenu de la

- 31/33 - A/1408/2020 répartition de leur charge fiscale, ainsi que de leurs biens immobiliers, après que l'ensemble de leurs moyens invoqués à cette fin ont été écartés.

Ainsi, en détournant une institution juridique dans le but d'obtenir une situation à leur avantage, les intimés ont commis un abus de droit.

Dans ce contexte, c'est à juste titre que la recourante a maintenu, dans sa décision sur réclamation du 9 avril 2020, son refus de procéder à la scission des impôts dus par les intimés.

Le recours sera dès lors admis, le jugement attaqué annulé et la décision sur réclamation rétablie.

E. 10

Dans leurs ultimes observations, les intimés ont conclu à ce qu'une amende au sens de l'art. 88 LPA soit infligée à la recourante.

a. Selon l'art. 88 LPA, la juridiction administrative peut prononcer une amende à l'égard de celui dont le recours, l'action, la demande en interprétation ou en révision est jugée téméraire ou constitutive d'un emploi abusif des procédures prévues par la loi (al. 1). L'amende n'excède pas CHF 5'000.- (al. 2). Le droit des parties d'obtenir la réparation du dommage causé par l'emploi abusif des procédures aux fins d'obtenir l'effet suspensif est réservé (al. 3).

Conformément à la jurisprudence constante de la chambre de céans, les conclusions des parties portant sur l'art. 88 al. 1 LPA sont irrecevables (ATA/1775/2019 du 10 décembre 2019 consid. 11 ; ATA/180/2018 du 27 février 2018 consid. 6 et les références citées).

b. En l'espèce, force est de constater qu'il n'y a pas de motifs justifiant le prononcé d'une telle amende in casu, tandis que chacune des parties, y compris les intimés, ont largement fait valoir leur droit d'être entendu par écrit, invoquant des arguments les plus divers. La recourante a valablement exercé les moyens de droit prévus par la loi, en soulevant des griefs pertinents. Le recours a d'ailleurs été admis.

E. 11

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des contribuables qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.