

GE_GERICHTE JTAPI/198/2018 vom 5. März 2018

GE Cour de justice, 2018-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_198_2018

FR: GE_GERICHTE JTAPI/198/2018 du 5 mars 2018

IT: GE_GERICHTE JTAPI/198/2018 del 5 marzo 2018

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 LIFD).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable de ce point de vue (cf. art. 49 LPFisc et 140 LIFD).

E. 3

Se pose tout d'abord la question de l'objet du litige.

E. 4

L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/467/2017 du 25 avril 2017 consid. 3b).

E. 5

En l'espèce, dans ses demandes des 18 septembre 2013, 5 décembre 2016 et 4 mai 2017, la recourante n'a contesté ni le montant des impôts fixés par les bordereaux du 10 juillet 2013 ni le fait d'avoir été imposée conjointement avec son ex-époux pour l'année fiscale 2007. Ces demandes ne visaient en effet que la restitution des acomptes provisionnels relatifs à l'ICC et l'IFD 2007. Dans ces conditions, la recevabilité desdites demandes, ni d'ailleurs de celle du 10 octobre 2013 (dont l'envoi à l'AFC-GE n'est en effet pas démontré ; cf. à cet égard not. JTAPI/1370/2015 du 23 novembre 2015 consid. 4 et les références) ne saurait être examinée - comme l'a fait l'autorité intimée - sous l'angle des art. 39 LPFisc et 133 LIFD. En effet, ces dispositions, qui traitent de la réclamation, ne

- 8/13 - A/3412/2017 visent expressément que les réclamations contre les décisions d'assujettissement et de taxation proprement dite, non une demande en restitution d'acomptes provisionnels. Ainsi, la question de savoir si les bordereaux du 10 juillet 2013 ont été notifiés à la recourante de manière régulière, ou non, pourra demeurer indécise, étant précisé que ces bordereaux ont été effectivement communiqués à cette dernière le 12 septembre 2013, que cela lui a permis de contester le remboursement des acomptes litigieux à son ex-époux et que, par conséquent, elle n'a subi aucun préjudice irréparable au sens de l'art. 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

E. 6

Il découle de ce qui précède que la décision contestée du 17 juillet 2017 ne constitue ni une décision de taxation, au sens des art. 36 LPFisc et 131 LIFD, ni une décision sur réclamation, au sens des art. 43 LPFisc et 135 LIFD, mais une décision au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LPA. Par conséquent, avant d'être attaquée devant le tribunal, dont la compétence se limite à des recours dirigés contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE, la décision querellée aurait dû être contestée d'abord par voie de réclamation (au sens de l'art. 50 LPA, applicable en matière fiscale par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc) qui relève de la compétence de l'autorité intimée. Le dossier devrait ainsi être renvoyé à cette dernière pour raison de compétence. Le principe d'économie de procédure impose cependant de traiter le fond du litige dans le cadre de la présente procédure (cf. ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4), en raison du fait que l'AFC-GE s'est déjà amplement déterminée dans sa réponse au recours sur cette question.

E. 7

Comme on l'a vu, l'objet du litige consiste à déterminer si c'est à bon droit que l'autorité intimée a remboursé à l'ex-époux de la recourante la totalité des acomptes provisionnels versés pour l'ICC et l'IFD 2007.

E. 8

En matière d'IFD, cet impôt peut être perçu par acomptes (art. 161 al. 1 LIFD).

E. 9

Aux termes de l'art. 162 LIFD, les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Les montants perçus en trop « sont restitués » (al. 3). Il découle de cette disposition que les acomptes provisionnels sont restitués d'office - dans la mesure où ils excèdent le montant de l'impôt fixé par la taxation -, de sorte que le contribuable n'est pas tenu de déposer une demande formelle à cet effet.

- 9/13 - A/3412/2017

E. 10

C'est ainsi à tort que la recourante fonde son argumentation sur l'art. 168 LIFD (dont la teneur est similaire à celle de l'art. 32 LPGIP), prévoyant que « le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie » (al. 1), ce « dans les cinq ans qui suivent la fin de l'année civile au cours de laquelle le paiement a eu lieu » (al. 3). En effet, il découle de la systématique de la LIFD (art. 162 en relation avec l'art. 168 LIFD) que cette dernière disposition ne s'applique qu'à la restitution des impôts perçus sur la base de la taxation, non à ceux versés à titre provisoire (cf. à ce sujet P. CURCHOD, in Y. NOËL/F. AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 168 LIFD, n. 1 à 8).

E. 11

S'agissant de l'ICC, la LPGIP est entrée en vigueur le 1er janvier 2009. Selon l'art. 30 LPGIP, applicable à notre cas comme on le développera ci-après, le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force.

Il découle de ce qui précède qu'en ICC également, les acomptes provisionnels sont restitués d'office - dans la mesure où ils excèdent le montant de l'impôt fixé par la taxation -, de

sorte que le contribuable n'est pas tenu de déposer une demande formelle à cet effet.

E. 12

Dans la mesure où il n'est pas allégué que le droit de la recourante de demander le remboursement des acomptes litigieux est prescrit, la question du délai pour déposer une telle demande peut rester ouverte, étant à toutes fins utiles précisé qu'il devrait s'agir du délai de prescription de 10 ans fixé par l'art. 127 du Code civil suisse du 30 mars 1911 (CO - RS 220).

E. 13

Sur le fond, la LIFD ne contient pas de dispositions permettant de savoir auquel des deux époux l'autorité fiscale doit restituer les acomptes payés en trop.

E. 14

S'agissant des acomptes versés pour l'ICC, l'art. 31 al. 2 LPGIP, qui doit être lu en relation avec l'art. 30 LPGIP, prévoit que lorsque des montants d'impôt perçus auprès de contribuables mariés, qui faisaient ménage commun, doivent être remboursés après leur divorce ou leur séparation en droit ou de fait, le remboursement est effectué par moitié à chacun d'eux. Les époux ou ex-époux peuvent toutefois présenter au département, dans le délai fixé par celui-ci, une convention signée par chacun d'eux prévoyant une clé de répartition différente. Dans son art. 7 al. 4, le règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 1er décembre 2008 (RPGIP - D 3 18.01) reprend la teneur précitée de l'art. 31 al. 2 LPGIP.

A son 5e alinéa, cette disposition précise en outre que « les acomptes qui ne concernent qu'un ex-époux ne peuvent être restitués qu'à cet ex-époux ».

- 10/13 - A/3412/2017

E. 15

En l'occurrence, l'AFC-GE considère que l'art. 31 al. 2 LPGIP ne saurait être appliqué rétroactivement à l'année fiscale 2007. La recourante quant à elle soutient le contraire, estimant qu'il s'agit d'une règle de procédure.

E. 16

En principe, la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif et les situations passées sont ainsi à l'abri de l'intervention du législateur. L'interdiction de la rétroactivité des lois, liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, découle des art. 5 al. 1 et 9 Cst. (ATF 138 I 189 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_806/2012 du 12 juillet 2013 consid. 8.2 ; cf., en droit privé, art. 1 Tit. fin. du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210). Elle résulte aussi, pour les lois fiscales, du droit à l'égalité garanti par l'art. 8 Cst., ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi garanties par l'art. 9 Cst. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 ; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.1). Ce principe fait obstacle à l'application d'une norme à des faits qui se sont produits et achevés entièrement avant son entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1) : en bref, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à son entrée en vigueur (ATA/875/2014 du 11 novembre 2014 consid. 3). Le principe de la non-rétroactivité (proprement dite) des lois peut néanmoins faire l'objet d'exceptions. La jurisprudence admet en effet qu'il est exceptionnellement possible d'y déroger aux très

strictes conditions cumulatives suivantes : la rétroactivité doit être expressément prévue par la loi ou ressortir clairement de son esprit, elle doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps, ne pas conduire à des inégalités choquantes, se justifier par des motifs pertinents, soit répondre à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu, et, enfin, respecter les droits acquis (ATF 125 I 182 consid. 2b/cc ; 122 V 405 consid. 3b/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.215/2000 du 12 mars 2001 consid. 6b et les références citées ; cf. aussi Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, n. 14 s. p. 33).

E. 17

La LPGIP ne contient certes aucune disposition prévoyant son applicabilité rétroactive aux périodes fiscales antérieures à celle de 2009. Il ressort toutefois clairement de l'art. 31 al. 2 LPGIP que cette disposition s'applique nécessairement lors d'une période fiscale postérieure à celle du versement des acomptes. En effet, si on devait tenir compte de l'année fiscale pour laquelle et durant laquelle les acomptes ont été versés par les époux faisant ménage commun, l'applicabilité de cette disposition n'entrerait jamais en ligne de compte, puisque, précisément, elle ne s'applique qu'après la séparation ou le divorce des époux. On ne s'intéresse en effet qu'à la situation des époux dans la procédure de perception, soit lors d'un remboursement d'impôts. En d'autres termes, cette disposition vise l'année fiscale lors de laquelle le remboursement des acomptes provisionnels doit s'effectuer d'office, non celle de perception de ces derniers.

- 11/13 - A/3412/2017 En l'espèce, c'est seulement après la taxation du 10 juillet 2013 que l'AFC-GE devait effectuer le remboursement des acomptes litigieux, de sorte que les art. 31 al. 2 LPGIP et 7 RPGIP, entrés en vigueur en 2009, sont applicables, étant par ailleurs observé qu'il ne s'agit manifestement pas de règles de procédure, mais de droit matériel.

E. 18

Dans l'arrêt cité par les parties (cf. arrêt 2A.379/2002 du 18 février 2003 consid. 2.2, in RDAF 2003 II 337), relatif à l'IFD, le Tribunal fédéral a jugé que s'agissant d'une dette fiscale d'époux qui étaient (encore) imposés globalement, mais à laquelle ils ne répondaient déjà plus solidairement, la solution d'un versement de la moitié du montant perçu en trop ne paraissait pas adéquate. Il a retenu que lorsque la taxation définitive est de CHF 0.-, une répartition proportionnelle correspondant aux facteurs imposables était exclue et que, dans ce cas, seul le remboursement au contribuable qui avait effectué le paiement était possible. Il a enfin souligné qu'il « serait illogique dans ce cas de faire participer la recourante à cette restitution d'impôt, alors que, cela a été démontré, elle n'a pas été co-imposée pour le paiement de l'acompte provisoire. Ce remboursement total au défendeur ne porte d'ailleurs pas préjudice aux éventuelles prétentions civiles ». Il découle de cet arrêt, a contrario, que lorsque la taxation définitive fixe - comme en l'espèce - un IFD supérieur CHF 0.-, une répartition des acomptes correspondant aux facteurs imposables est possible. Il en découle également que le remboursement des acomptes provisionnels à l'époux qui les a versés est pleinement justifié, dans la mesure où ce dernier est seul redevable des impôts dus. On observera que cette même règle est exprimée à l'art. 7 al. 5 RPGIP prévoyant que « les acomptes qui ne concernent qu'un ex-époux ne peuvent être restitués qu'à cet ex-époux ».

E. 19

En matière fiscale, l'AFC-GE supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les

conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4).

E. 20

En l'espèce, il ressort du dossier que la totalité des acomptes provisionnels litigieux a été versée par l'ex-époux de la recourante de même que les impôts dus, celle-ci n'ayant perçu aucun revenu en 2007, ce que celle-ci ne conteste pas. En effet, à aucun moment elle n'allègue avoir participé au paiement de ces acomptes. En outre, à teneur des bordereaux du 10 juillet 2013, seuls les revenus et la fortune de son ex-époux ont été retenus au titre d'éléments imposables. La

- 12/13 - A/3412/2017 recourante se contente de solliciter du tribunal qu'il ordonne à l'AFC-GE de lui créditer la moitié des acomptes litigieux, ne produisant aucun document permettant de constater en quoi elle serait concernée par ces acomptes. Dans ces conditions, et au vu de la jurisprudence précitée, on doit retenir que seul son ex-époux est concerné par les acomptes en question, de sorte que ceux-ci devaient lui être remboursés en totalité, conformément à l'art. 7 al. 5 RPGIP. Au demeurant, comme l'a relevé l'AFC-GE, le remboursement total des acomptes à M. C_____ ne porte pas préjudice aux éventuelles prétentions civiles de la recourante dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial si elle considère avoir droit à ce titre à la moitié de ces montants.

E. 21

Mal fondé, le recours doit être rejeté.

E. 22

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 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).

- 13/13 - A/3412/2017

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