

GE_GERICHTE JTAPI/680/2025 vom 23. Juni 2025

GE Cour de justice, 2025-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_680_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/680/2025 du 23 juin 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/680/2025 del 23 giugno 2025

Erwägungen

E. 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).

E. 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.

E. 3

La recourante reproche à l'AFC-GE une violation du droit d'être entendu.

E. 4

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit, pour l'intéressé, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne

- 8/13 - A/2690/2024 soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1).

E. 5

En l'occurrence, la contribuable reproche à l'AFC-GE de ne pas l'avoir entendue au moment où son mari a déposé les déclarations fiscales initiales ou lorsque celui-ci a formé réclamation. L'intéressée ne peut être suivie. En effet, ainsi qu'il sera exposé infra, s'agissant de la remise des déclarations fiscales des années en cause, ainsi que des réclamations, M. A_____ a valablement représenté la recourante. En conséquence, l'autorité intimée n'avait pas à lui donner un droit d'être entendu avant d'émettre ses bordereaux, respectivement des décisions sur réclamation. Partant, son droit d'être entendu n'a pas été enfreint.

E. 6

La recourante sollicite l'appel en cause de M. A_____.

E. 7

L'art. 71 al. 1 et 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) dispose que l'autorité peut ordonner, d'office ou sur requête, l'appel en cause de tiers dont la situation juridique est susceptible d'être affectée par l'issue de la procédure; la décision leur devient dans ce cas opposable (al. 1). L'appelé en cause peut exercer les droits qui sont conférés aux parties (al. 2).

E. 8

L'appel en cause n'est pas destiné à faire intervenir ou à étendre la procédure à des personnes qui bénéficient déjà de la qualité de partie et qui ne participent, pour une quelconque raison, pas à la procédure. Il vise plutôt à préjuger un rapport de droit entre l'appelé en cause et une partie principale dans une procédure entre les parties principales. Dans la mesure où il a pour fonction d'éviter le déroulement d'une autre procédure sur les mêmes questions litigieuses, l'appel en cause est dicté par un souci d'économie de procédure. Il se justifie également dans la mesure où il permet d'éviter des décisions ou des jugements contradictoires (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2015, p. 197).

E. 9

En l'espèce, la recourante soutient qu'elle dispose d'un intérêt à appeler M. A_____ en cause, afin de bénéficier de toute réduction de la dette fiscale que celui-ci obtiendrait. Elle ne peut être suivie. Hormis la question de la violation du droit d'être entendu – traitée ci-dessus – le présent litige porte, en premier lieu, sur la question de savoir si les taxations des années en cause sont opposables à la prénommée et, en deuxième ligne, sur l'obligation ou non faite à l'AFC-GE de rendre des décisions de scission. En revanche, la contribuable ne conteste pas les reprises résultant des bordereaux de taxation du 11 juillet 2024.

- 9/13 - A/2690/2024

E. 10

La contribuable soutient que les bordereaux des années fiscales en cause ne lui sont pas opposables.

E. 11

Les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la présente loi de manière conjointe (art. 113 al. 1 LIFD ; art. 16 al. 1 LPFisc). La déclaration d'impôt doit porter les deux signatures. Lorsque la déclaration n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'époux qui n'a pas signé. Si le délai expire sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie (art. 113 al. 2 LIFD ; art. 16 al. 2 LPFisc). Toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement (art. 113 al. 4 LIFD ; art. 16 al. 4 LPFisc).

E. 12

Si un époux exerce seul un droit de procédure ou s'il accomplit seul une obligation de procédure, son acte de procédure doit logiquement aussi produire des effets pour l'autre conjoint, inactif ou défaillant. Ainsi, le recours est également considéré comme formé pour le conjoint (art. 113 al. 3 LIFD) ou la déclaration d'impôt est également faite pour le conjoint (art. 113 al. 2, 3ème phr. LIFD). Si un seul des époux agit, la loi présume donc que le conjoint qui n'agit pas ou qui est en défaut, est représenté par le conjoint qui agit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1042/2014 du 5 février 2015 consid. 2.1 ; 2C_256/2010 du 6

septembre 2010 consid. 1.2 ; arrêts du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2019.00109 du 8 janvier 2020 consid. 2.2 ; SB.2012.00008 du 27 juin 2012 consid. 2.2 = StE 2013 B 99.3 Nr. 9). Une autre conséquence que la présomption de représentation ne semble pas possible compte tenu du fait que les époux doivent être taxés conjointement dans la même décision en ce qui concerne les revenus du mariage (Martin ZWEIFEL, Silvia HUNZIKER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème édition, 2022, art. 113, n. 13, p. 1996).

La présomption de représentation des époux ayant fait l'objet d'une taxation commune subsiste même après la suppression ultérieure des conditions de la taxation commune. Cela vaut également après le divorce (arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2019.00109 du 8 janvier 2020 consid. 2.2). L'art. 113 al. 2 LIFD prescrit que les époux signent ensemble la déclaration d'impôt (1ère phrase). Si un seul des conjoints signe, un délai est accordé au conjoint non signataire pour procéder à la signature (2ème phrase). Cette réglementation s'avère être une simple prescription d'ordre. En effet, son inobservation ne conduit pas à l'invalidation de la déclaration d'impôt signée par un seul époux. La déclaration d'impôt vaut bien plutôt aussi comme celle du conjoint défaillant, car la loi présume que celui-ci est représenté par le conjoint qui la signe (Martin ZWEIFEL, Silvia HUNZIKER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, op. cit., art. 113, n. 16, p. 1997).

E. 13

En l'espèce, la recourante relève que son ex-mari a signé seul les déclarations fiscales des années en cause. Selon elle l'AFC-GE ne l'a jamais invitée à les signer

- 10/13 - A/2690/2024 ni avertie des conséquences de son inaction. En conséquence, M. A_____ ne l'a pas valablement représenté. La recourante ne peut être suivie. En effet, quoi qu'en dise cette dernière, l'obligation pour les deux conjoints de signer la déclaration fiscale ne constitue qu'une prescription d'ordre. Comme exposé ci-dessus, les art. 113 LIFD et 16 LPFisc instituent une présomption selon laquelle selon M. A_____, en retournant les déclarations fiscales des années en cause signées, uniquement par lui-même, a valablement représenté la recourante. De la sorte, il n'est pas déterminant d'établir si l'AFC-GE a effectivement invité la prénommée à les signer. Enfin, le fait que les époux ont divorcé n'y change rien. Pour la même raison, le précité a valablement représenté la contribuable lorsqu'il a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux initiaux, les 27 mars, 8 juillet et 21 décembre 2015, ainsi que 10 février 2016. Le tribunal relèvera en outre que l'argumentation de la recourante contrevient aux principes de la bonne foi, puisqu'elle a admis devant la DAPE qu'elle avait signé la version papier des déclarations fiscales des années en cause. Quand bien même elle n'aurait accordé aucune attention au contenu desdites déclarations – ce qui paraît extrêmement peu vraisemblable au vu des circonstances de l'affaire – elle aurait à tout le moins admis de la sorte qu'elle s'en remettait entièrement à son mari pour la représenter. Partant, le grief doit être rejeté.

E. 14

La recourante soutient qu'à compter de la séparation, l'AFC-GE aurait dû émettre de nouveaux bordereaux, distinguant la part d'impôt due par elle-même et par M. A_____. À ce défaut, elle n'avait pas été en mesure de se déterminer sur le montant de l'impôt afférent à ses propres éléments de revenu et de fortune.

E. 15

Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 13 al. 1, 1ère phr. LIFD ; art. 12 al. 1, 1ère phr. LIPP). 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 ; art. 12 al. 2 LIPP).

E. 16

Dès que les époux ne vivent plus en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint. La séparation effective ou judiciaire est alors déterminante. La responsabilité solidaire est non seulement exclue pour les créances fiscales futures mais aussi pour toutes celles déjà facturées. 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 in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 13, p. 214 n. 18).

- 11/13 - A/2690/2024 La part de chaque conjoint à l'impôt est fixée dans une décision particulière, une fois la taxation (commune) des époux entrée en force (arrêt du Tribunal fédéral 2C_770/2016 du 26 septembre 2016 consid. 1.22).

E. 17

La doctrine et la jurisprudence considèrent que la répartition doit avoir lieu non au stade de la taxation, mais seulement au cours de la procédure de perception (cf. les auteurs cités par Silvia HUNZIKER, Jsabelle MAYER-KNOBEL in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, op. cit., art. 13, n. 56, p. 161 ; arrêt du Tribunal cantonal vaudois FI.2017.0049 du 6 août 2018, consid. 4 a bb, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2018 du 8 novembre 2018 consid. 5.2.4 ; arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SR.2010.00017 du 2 février 2011 consid. 2.4).

E. 18

En l'espèce, la recourante ne peut être suivie. Les conjoints A_____ ont divorcé en 2020. Depuis lors, ils ont cessé de répondre solidairement du montant global pour les créances des années futures mais aussi pour toutes celles déjà facturées et donc pour toutes les créances d'ICC et d'IFD 2010 à 2013, visées par la présente procédure. Cela étant, il résulte de la doctrine et de la jurisprudence rappelée ci-dessus que la part respective d'impôt due par chacun des ex-conjoints devra être déterminée uniquement au stade de la perception, en d'autres termes, lorsque les taxations incriminées seront entrées en force. Cette solution s'applique tant à l'IFD qu'à l'ICC, dès lors que les art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 LIPP ont une teneur similaire.

E. 19

Enfin, dans son écriture du 16 juin 2025, la recourante expose qu'elle a appris du mandataire de M. A_____ que l'AFC-GE pourrait avoir effectué des reprises se rapportant au loyer de l'appartement sis à la route de E_____ n°1_____ loué par Mme D_____, considéré comme insuffisant. La contribuable conteste le caractère insuffisant dudit loyer, car il excède la moitié de la valeur locative déterminée selon le questionnaire de l'AFC-GE.

Dès lors, si de tels redressements avaient été effectués, ce qu'elle ignorait, ils étaient contestés.

E. 20

L'objet du litige est principalement défini par l'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. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Les conclusions nouvelles doivent être déclarées irrecevables (ATF 142 I 455 consid. 4.4.2). Selon la jurisprudence, les conclusions conditionnelles sont irrecevables (arrêt du Tribunal fédéral 1C_52/2010 du 21 avril 2010 ; ATA/810/2024 du 9 juillet 2024 consid. 2.1.).

- 12/13 - A/2690/2024 En matière fiscale, l'objet du litige correspond non pas à la taxation dans son ensemble, mais aux points de cette taxation que le contribuable a déjà contesté au stade de la réclamation et qu'il persiste ensuite à contester devant le tribunal de céans, pour autant qu'il le fasse à l'intérieur du délai de recours. Ainsi, un élément de taxation que le contribuable ne soulève qu'au stade de sa réplique constitue un élément exorbitant à l'objet du litige, tel que défini ci-avant (JTAPI/338/2024 du 15 avril 2024), de même que s'il ne l'a pas déjà contesté dans le cadre de sa réclamation (ATA/371/2025 du 1er avril 2025 consid. 8.1 et 8.2, contre lequel un recours est pendant devant le Tribunal fédéral)

E. 21

En l'espèce, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, la conclusion énoncée par la recourante le 16 juin 2025 n'est pas recevable, car elle apparaît comme un objet nouveau de sa contestation, qu'il n'a pas fait valoir au stade de la réclamation et n'a, de surcroît, présenté que dans une écriture spontanée au terme de l'instruction de la présente procédure, bien après le délai de recours.

E. 22

Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

E. 23

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), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 1'500.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 600.- lui sera restitué.

E. 24

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/13 - A/2690/2024