

Projet présenté par le Conseil d'Etat

Date de dépôt : 24 mars 2021

Projet de loi

modifiant la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP) (D 3 18) (Remboursement d'impôt à des époux séparés ou divorcés)

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
décrète ce qui suit :

Art. 1 Modifications

La loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18), est modifiée comme suit :

Art. 31, al. 2 (nouvelle teneur)

² Lorsque des montants d'impôts 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 selon la part respective de chacun des époux dans le montant de l'impôt global, conformément aux critères qui s'appliquent à la responsabilité pour le paiement de l'impôt prévus à l'article 12 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009. Si aucun impôt n'est dû, le remboursement est effectué à la personne qui s'est acquittée des acomptes. 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.

Art. 2 Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

Certifié conforme

La chancelière d'Etat : Michèle RIGHETTI

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesdames et
Messieurs les Députés,

Le présent projet de loi a pour but de modifier la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du 26 juin 2008 (LPGIP; rs/GE D 3 18), en instaurant une harmonisation verticale avec les règles prévues pour l'impôt fédéral direct (loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11)), s'agissant du remboursement de l'impôt (en cas de trop-perçu) à effectuer auprès d'époux séparés ou divorcés, en lien avec une période de taxation commune.

En effet, le droit cantonal actuel prévoit, dans ce type de situation, un remboursement effectué en principe pour moitié à chacun des époux sauf convention contraire, alors que les règles relatives à l'impôt fédéral direct (IFD), sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral, prévoient que le remboursement doit, dans ce cas, être effectué selon les éléments imposables propres à chaque époux, autrement dit selon les parts d'impôts propres à chaque époux dans l'impôt global, conformément aux critères s'appliquant à la responsabilité pour le paiement de l'impôt.

Même si une harmonisation complète dans ce domaine n'est pas imposée par le droit fédéral, dès lors que la perception de l'impôt n'est pas un domaine harmonisé par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14), elle apparaît néanmoins souhaitable pour des raisons de clarté, de cohérence et par simplification administrative.

1. Impôt fédéral direct : responsabilité des époux pendant la vie commune et après la séparation; règles de restitution

1.1 Responsabilité pendant la vie commune

A teneur de l'article 9, alinéa 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Dans un tel cas de figure, les époux exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la LIFD de manière conjointe (art. 113, al. 1 LIFD). Tant qu'ils vivent en ménage commun, ils répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 13, al. 1 phr. 1 LIFD). Ainsi, l'autorité fiscale peut choisir de quel débiteur solidaire elle désire requérir le paiement de la

dette d'impôt. Elle peut également le requérir des deux débiteurs simultanément ou successivement (arrêt 2A.379/2002 du 18 février 2003, consid. 2.2 et références).

1.2 Responsabilité après la fin de la vie commune

Lorsque le couple ne vit pas, respectivement plus, en ménage commun, la solidarité prend fin *ex lege* lors de la séparation (art. 13, al. 2 LIFD; arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015, consid. 5.2 et références). Après la séparation du couple, chaque conjoint ne répond donc plus que jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global pour les créances nées avant la séparation, respectivement pour les créances issues d'une période de taxation commune.

1.3 Restitution d'impôts aux époux en cas de trop-perçu

En vertu de l'article 162 LIFD, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués (al. 3).

Les restitutions d'impôts à des époux qui vivent toujours en ménage commun peuvent normalement se faire valablement à l'un ou l'autre des époux. En cas de séparation intervenant après une période de taxation commune, la LIFD ne contient aucune disposition sur la restitution d'impôts perçus pour la période durant laquelle des époux étaient mariés mais qui, par la suite, ont divorcé, se sont séparés judiciairement ou de fait. Dans de tels cas, il ressort cependant de la doctrine et de la jurisprudence du Tribunal fédéral en IFD que le droit au remboursement de chaque époux doit être calculé selon les critères qui s'appliquent à leur responsabilité pour le paiement de l'impôt (art. 13, al. 2 LIFD) (P. Curchod, Commentaire romand LIFD, 2^e éd. 2017, art. 162, N.21 et 22; arrêt du TF du 18 février 2003 (2A.379/2002), RDAF 2003 II 337, confirmé par arrêt du TF du 26 septembre 2019, 2C_351/2019).

Lorsque c'est impossible, par exemple parce que la taxation est nulle et que la restitution porte sur des acomptes, le Tribunal fédéral a considéré que c'était à la personne qui s'était acquittée du paiement des acomptes à restituer qu'il était justifié de rembourser ceux-ci (arrêt du TF du 18 février 2003, 2A.379/2002, consid. 2.2).

2. Le droit cantonal actuel : responsabilité des époux pendant la vie commune et après la séparation; règles de restitution

2.1 Pendant la vie commune

A teneur de l'article 8, alinéa 1, de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP; rs/GE D 3 08), les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Dans un tel cas de figure, les époux exercent les droits et s'acquittent des obligations fiscales de manière conjointe (art. 16, al. 1, de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17). Tant qu'ils vivent en ménage commun, ils répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 12, al. 1 LIPP).

2.2 Responsabilité après la fin de la vie commune

Lorsque le couple ne vit pas, respectivement plus, en ménage commun, la solidarité prend fin *ex lege* lors de la séparation (art. 12, al. 2 LIPP). Après la séparation du couple, chaque conjoint ne répond donc plus que jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global pour les créances nées avant la séparation, respectivement pour les créances issues d'une période de taxation commune.

2.3 Restitution d'impôts aux époux en cas de trop-perçu

L'article 31, alinéa 2 LPGIP, dans sa teneur actuelle, 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 des finances et des ressources humaines, dans le délai fixé par celui-ci, une convention signée par chacun d'eux prévoyant une clé de répartition différente.

Cette solution « schématique » de remboursement par moitié à chaque époux a été introduite en droit cantonal le 26 juin 2008 lors de l'adoption de la LPGIP, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009. L'exposé des motifs de la LPGIP indique que cette règle a été adoptée en s'inspirant de la législation de divers autres cantons (voir exposé des motifs à l'appui de la LPGIP in MGC 2006-2007 / IX A 6715ss).

Une telle solution cantonale n'est cependant pas harmonisée avec celle prévue en droit fédéral, telle qu'exposée ci-dessus (point 1). Elle génère en outre de nombreux conflits entre (ex-) époux lorsque ceux-ci ne parviennent pas à s'entendre sur une clé de répartition qui respecte leur responsabilité pour le paiement de l'impôt.

3. La solution proposée pour supprimer le traitement différencié entre impôt cantonal et communal (ICC) et IFD : harmonisation et simplification de la procédure

Le remboursement systématique par moitié à chacun des deux époux est un mécanisme qui fonctionne bien lorsque les éléments imposables respectifs des deux époux sont équivalents. En revanche, lors d'une répartition différente, par exemple lorsque seul un des époux dispose d'éléments imposables et est le seul à avoir payé les acomptes, il paraît plus équitable que ce soit uniquement à cet époux que le remboursement soit effectué.

La situation résultant d'une réglementation différente entre ICC et IFD, pour un état de fait identique, n'est pas satisfaisante et est source de confusion autant pour le contribuable que pour l'administration fiscale, qui peut devoir rembourser aux époux des montants d'impôts selon des principes différents en fonction du type d'impôt concerné.

La solution appliquée pour l'IFD, consistant à rembourser les impôts perçus en trop à chaque époux à concurrence de ses propres éléments imposables, est bien plus équitable et devrait être également appliquée pour l'ICC. Il convient donc de modifier le texte de l'alinéa 2 de l'article 31 LPGIP en précisant, en lieu et place du fait que « le remboursement est effectué par moitié entre chaque époux », que le remboursement sera désormais effectué « selon la part respective de chacun des époux dans le montant de l'impôt global, conformément aux critères qui s'appliquent à la responsabilité pour le paiement de l'impôt ». Ainsi chaque époux sera non seulement imposé uniquement en fonction de ses seuls éléments imposables, mais il bénéficiera également du remboursement du trop-perçu selon le même principe. Subsidiairement, en l'absence d'éléments imposables et lorsqu'aucune clé de répartition n'est prévue par les époux ou ex-époux, il est plus équitable que le remboursement soit effectué uniquement auprès de la personne qui s'est effectivement acquittée des acomptes, étant précisé que chaque époux a la charge d'apporter la preuve des paiements qu'il a effectués.

Il va de soi que, malgré ce qui précède, si les époux sont d'accord pour convenir d'un remboursement selon une clé de répartition différente, même si cela ne correspond pas à leurs éléments imposables respectifs, ils peuvent, comme actuellement, soumettre à l'administration fiscale une convention

signée par eux deux et fixant la répartition qu'ils souhaitent d'un commun accord.

Finalement, il convient de relever que, non seulement la LHID ne fait aucunement obstacle à cette harmonisation verticale consistant à reprendre la solution de l'IFD pour l'impôt cantonal, mais que cette solution aura aussi pour avantage de mettre en place une pratique consistante en matière de remboursement entre les impôts directs ICC et IFD. Cela aura en outre le mérite de simplifier les procédures applicables (expédition d'un seul courrier ICC/IFD avec un message uniforme) et d'en faciliter la compréhension par les contribuables concernés, ce qui permettra d'éviter des contestations et procédures inutiles de l'un ou l'autre époux.

Cette simplification permettra enfin d'éviter des inégalités de traitement, en garantissant que chaque époux soit imposé, et le cas échéant remboursé, pour des impôts versés en trop, en fonction des éléments imposables qui lui sont personnellement imputables.

4. Impact financier

La modification législative proposée a pour effet d'harmoniser, entre ICC et IFD, la pratique en matière de remboursement d'impôt perçu en trop, mais ne conduira ni à une augmentation ni à une diminution de l'assiette fiscale. Le montant total d'impôt dû par le couple pour les périodes de taxation commune ne subira en effet aucun changement. Dans ce sens, la modification est sans impact financier. L'application de modalités de remboursement unifiées permettra toutefois de simplifier les procédures et d'éviter des situations où l'administration fiscale devrait rembourser à un ex-époux la moitié des impôts du couple alors même que cet ex-époux ne serait personnellement pas responsable du montant d'impôt en question.

5. Entrée en vigueur

Il n'existe en l'espèce pas de contrainte fédérale pour la date d'entrée en vigueur de cette modification législative, qui relève de la compétence du législateur cantonal. Dès lors que le présent projet de loi introduit une simplification administrative, une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2022 serait souhaitable, étant précisé que la nouvelle règle s'appliquera dès son entrée en vigueur à tous les cas encore pendants à cette date, quelle que soit la période fiscale concernée. Compte tenu cependant de l'incertitude sur la date à laquelle le présent projet de loi sera adopté, il est proposé de laisser le Conseil d'Etat fixer la date de son entrée en vigueur, étant précisé que celle-ci

sera normalement fixée au 1^{er} janvier de la période fiscale suivant celle de l'adoption de la loi par le législateur.

Au bénéfice de ces explications, nous vous remercions, Mesdames et Messieurs les Députés, de réserver un bon accueil au présent projet de loi.

Annexe : *Tableau comparatif*

PROJET DE LOI MODIFIANT LA LOI RELATIVE A LA PERCEPTION ET AUX GARANTIES DES IMPOTS DES PERSONNES PHYSIQUES ET MORALES (LPGIP – D 3 18) TABLEAU COMPARATIF		
LJFD	LPGIP (extrait du texte actuel)	Projet de loi
(1)		Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève, décrète ce qui suit : Art. 1 Modifications La loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP), du 26 juin 2008, est modifiée comme suit :
Chapitre 3: Perception de l'impôt	Chapitre II Remboursement et restitution	
Art. 162 Perception provisoire et perception définitive 3 Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le DFF arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt.	Art. 31 Remboursement à des époux, à des ex-époux et à des partenaires ou ex-partenaires enregistrés 2 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.	Art. 31, al. 2 (nouvelle teneur) 2 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 selon la part respective de chacun des époux dans le montant d'impôt global, conformément aux critères qui s'appliquent à la responsabilité pour le paiement de l'impôt, prévus à l'article 12 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009. Si aucun impôt n'est dû, le remboursement est effectué à la personne qui s'est acquittée des acomptes. 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.
		(2)

LIFD	LPGIP (extrait du texte actuel)	Projet de loi	(1)
		<p>Art. 2 Entrée en vigueur Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.</p>	(3)

(1) Commentaires:**(2) Remarques générales**

La teneur actuelle de l'article 31, alinéa 2 LPGIP prévoit qu'en cas de remboursement d'impôts devant intervenir après la fin de la vie commune (séparation ou divorce) des époux, les montants versés en trop sont systématiquement remboursés pour moitié à chacun des époux, indépendamment de leurs éléments imposables ou de ce que ceux-ci ont chacun versé comme acomptes. Dans le cas où un seul des époux dispose d'éléments imposables et est le seul à avoir payé les acomptes provisionnels, il apparaît illogique de devoir rembourser à l'autre époux une somme correspondant à la moitié des montants versés en trop, pour des montants dont il n'est pas responsable et ne s'est pas acquitté.

Le présent projet propose donc d'adopter une solution harmonisée avec l'impôt fédéral direct, sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral ayant jugé que les critères appliqués pour la responsabilité de l'impôt, à savoir la part respective de chaque époux dans le montant de l'impôt global, sont déterminants.

La modification de la LPGIP permettra d'avoir à l'avenir un traitement uniformisé entre ICC et IFD et évite des incohérences et des situations où l'administration fiscale devrait procéder à des remboursements différenciés à des époux séparés, selon qu'il s'agit de l'ICC ou de l'IFD. Cela améliorera ainsi la sécurité du droit et la justice fiscale. Les époux ou ex-époux pourront toujours, d'un commun accord, prévoir une clé de répartition différente, qui devra être formalisée dans une convention signée par chacun d'eux.

(3) Entrée en vigueur

Compte tenu de l'incertitude sur la date à laquelle le présent projet sera adopté, il est proposé de laisser au Conseil d'Etat la prérogative de fixer la date d'entrée en vigueur.