

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2352/2017-ICCIFD

ATA/961/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 mai 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Per Prod'Hom, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 février 2018 (JTAPI/156/2018)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2013 de Monsieur A_____.
- 2) M. A_____ est marié à Madame B_____ depuis le _____ 1968. Durant la période litigieuse, l'intéressé était domicilié à Genève, tandis que son épouse résidait en C_____.
- 3) Lors du dépôt de sa déclaration fiscale 2013, l'intéressé a produit en annexe un tableau de répartition internationale des éléments imposables, à teneur duquel sa fortune mobilière (CHF 20'602'487.-) et les rendements de celle-ci (CHF 223'281.-) et son « autre fortune » (CHF 2'716'740.-) étaient attribués pour moitié à Genève et pour moitié à l'étranger. Dans l'état des titres, il a précisé, en cochant la case idoine, qu'il était seul titulaire de ces avoirs et de ces revenus.

Dans ses observations, il a indiqué que les revenus de son épouse, laquelle était domiciliée en C_____, n'étaient pas imposables en Suisse. La fortune du couple devait être imposée en Suisse pour moitié.

- 4) Faisant suite à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 17 mai 2016, l'intéressé a produit, le 14 juin 2016, ses extraits de comptes bancaires auprès d'D_____, de la E_____, du F_____, de l'G_____ et de la H_____ (ci-après : H_____).

Il détenait par ailleurs entièrement la société I_____, sise aux J_____. Les seuls avoirs et revenus de cette société étaient liés à des placements auprès de la H_____, de sorte qu'il les avait annoncés comme s'il les détenait directement. Cela correspondait à la valeur économique de cet investissement.

- 5) Par bordereaux ICC et IFD du 14 décembre 2016, l'AFC-GE, a taxé M. A_____ pour l'année 2013. Pour l'ICC, le revenu imposable s'élevait à CHF 215'566.-, au taux de CHF 233'082.-, tandis que la fortune imposable se montait à CHF 23'102'464.-, au taux de CHF 23'258'835.-. Pour l'IFD, le revenu imposable s'élevait à CHF 225'200.-, au taux de CHF 244'200.-.

Selon le tableau de répartition internationale des éléments imposables, elle a attribué intégralement à Genève la fortune mobilière de l'intéressé, ses « numéraires, métaux précieux, motos, autos, bateaux, etc » ainsi que les rendements de sa fortune mobilière, qui s'élevaient à respectivement CHF 20'602'487.-, CHF 2'716'740.- et à CHF 284'325.-.

- 6) Le 22 décembre 2016, M. A_____ a formé une réclamation contre sa taxation ICC et IFD 2013. Dès lors qu'il vivait à Genève, tout en faisant ménage commun avec son épouse résidant en C_____, c'était à tort que l'AFC-GE avait attribué l'entier de sa fortune mobilière et des rendements de celle-ci à Genève. Ces éléments ne devaient y être attribués qu'à concurrence de 50 %.
- 7) Par courrier du 27 février 2017, l'AFC-GE a sollicité de la part de M. A_____ la remise des attestations indiquant l'ayant droit économique de tous les comptes qu'il avait mentionné dans sa déclaration fiscale.
- 8) Le 7 mars 2017, l'intéressé a transmis à l'AFC-GE une déclaration sur l'honneur, certifiant qu'il était l'ayant droit économique de la totalité des avoirs figurant sur les comptes en question ainsi que de la société I_____. Il acceptait que l'AFC-GE en tienne compte pour fixer la base imposable.
- 9) Par décisions du 8 mai 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Dès lors qu'il était assujetti de manière illimitée à Genève et était l'unique ayant droit économique des avoirs mobiliers et de leurs rendements, ces éléments devaient être intégralement imposés à Genève.
- 10) Par acte daté du 29 mai 2017, M. A_____ a interjeté recours contre les décisions précitées par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à ce que sa fortune mobilière taxable en Suisse et le rendement de cette dernière soient fixés à respectivement CHF 11'659'614.- et CHF 111'621.-.

Lui-même et son épouse voulaient rester mariés, avaient mis en commun leurs ressources, mais avaient clairement manifesté leur intention de s'établir temporairement en des lieux différents. Il n'était pas contesté qu'il était assujetti de manière illimitée à Genève, mais que son épouse ne l'avait jamais été. Le revenu de cette dernière ne devait être pris en compte que pour la détermination du taux d'imposition. Or, s'agissant des rendements mobiliers et de la fortune mobilière, réputés appartenir en commun aux deux époux, il convenait, d'un point de vue fiscal, d'attribuer la moitié de ceux-ci à chacun des conjoints. La notion d'ayant droit économique n'était pas, selon le Tribunal fédéral, pertinente pour déterminer s'il fallait attribuer la fortune et ses rendements à l'un ou l'autre des époux lorsqu'ils faisaient ménage commun. Le but de ce concept était d'identifier l'appartenance économique des fonds, notamment en matière de blanchiment.

En l'absence d'imposition en Suisse de la fortune et des revenus attribuables à son épouse sur la base du droit interne suisse, il n'était pas nécessaire d'examiner la Convention du 3 juin 2006 entre la Confédération suisse et la République C_____ en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (RS 0.672.912.71 ; ci-après : CDI-A).

- 11) Dans sa réponse du 30 août 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'intéressé, marié et résidant seul à Genève, devait être imposé sur l'ensemble de sa fortune mobilière et de ses rendements mobiliers, sans qu'une répartition internationale par moitié ne fût automatiquement effectuée avec son épouse. Il n'avait pas prouvé l'existence d'un quelconque droit de propriété ou de copropriété de son épouse sur les avoirs ou les rendements litigieux.

- 12) Par réplique du 25 septembre 2017, M. A_____ a maintenu son recours.

L'unité du couple prévalait sur la notion de propriété individuelle des biens détenus par les époux. S'agissant d'époux vivant en ménage commun, même avec des lieux de résidence séparés, la répartition de la fortune mobilière et de son rendement avait lieu en principe par moitié. En matière internationale, la CDI-A prévoyait une dérogation s'agissant de l'imposition des revenus de l'activité lucrative dépendante, mais non pour ceux de la fortune mobilière ou de son rendement.

- 13) Dans sa duplique du 17 octobre 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

La CDI-A attribuait à la Suisse la compétence d'imposer les éléments de revenus et de fortune en question et ne prévoyait aucune limitation de l'étendue de l'assujettissement, cette question relevant par ailleurs du droit interne. Les règles de répartition intercantonale ne s'appliquaient pas.

- 14) Par jugement du 19 février 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Comme l'admettait l'intéressé lui-même, on ne se trouvait pas face à un problème de double imposition qui nécessitait d'être tranché sous l'angle de la CDI-A.

Les parties s'accordaient sur le fait qu'en 2013, l'intéressé était domicilié à Genève et qu'il était assujéti de manière illimitée aux impôts suisses et genevois. Il en découlait que sa fortune mobilière et les rendements de cette dernière étaient imposables en Suisse. Cela étant, il faisait valoir que les revenus mobiliers et la fortune mobilière étaient réputés appartenir en commun aux deux époux. Or, dans l'état des titres de sa déclaration fiscale, il avait coché uniquement la case « contribuable », mais non la case « conjoint ». Ce faisant, il avait reconnu être le seul titulaire des valeurs mobilières litigieuses et de leurs rendements, ce qu'il avait encore confirmé par déclaration sur l'honneur du 7 mars 2017. Par ailleurs, il figurait seul, à l'exclusion de son épouse, comme client sur les relevés bancaires qu'il avait remis à l'AFC-GE. De surcroît, à aucun moment il n'avait allégué ni démontré que son épouse était co-titulaire ou seule titulaire des valeurs mobilières et de leurs rendements mentionnés dans sa déclaration fiscale. En conséquence,

les avoirs mobiliers en cause, tout comme leurs rendements, étaient intégralement taxables auprès de lui.

Enfin, il n'y avait pas lieu d'opérer une répartition internationale entre la Suisse et l'étranger. La doctrine à laquelle se référait l'intéressé concernait la double imposition intercantonale, qui n'était pas transposable en matière internationale.

- 15) Par acte du 22 mars 2018, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement du TAPI du 19 février 2017 par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à ce qu'il soit constaté que la notion d'ayant droit économique de comptes bancaires n'était pas pertinente pour l'attribution des revenus et de la fortune au niveau fiscal et que les revenus mobiliers et la fortune des époux formant ménage commun devaient être alloués aux deux époux à raison de 50 % chacun, à ce que le jugement précité soit annulé, à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle fixe les revenus mobiliers imposables en 2013 en Suisse à CHF 111'621.- au lieu de CHF 223'241.- et la fortune mobilière à CHF 11'659'614.- au lieu CHF 23'319'228.-, à ce que les frais de procédure soient placés à la charge de l'AFC-GE et à ce qu'un montant équitable lui soit alloué à titre de dépens.

Reprenant l'argumentation déjà développée devant le TAPI, l'intéressé a relevé que son épouse travaillait et vivait en C_____, dans un bien immobilier que les époux détenaient en copropriété avec leurs enfants. Elle ne disposait pas d'un domicile civil en Suisse et il n'existait donc pas de domicile commun dans ce pays. Celle-ci ne pouvait dès lors être imposée de manière illimitée en Suisse.

Compte tenu du fait que les époux mettaient leurs ressources en commun, il convenait d'imposer en Suisse uniquement la part des revenus et de la fortune qui pouvait lui être fiscalement attribuée. D'un point de vue fiscal, les revenus et la fortune des couples mariés étaient considérés ensemble, indépendamment du régime matrimonial. Cette communauté de moyens n'était pas remise en question lorsqu'un époux résidait en Suisse et l'autre à l'étranger, du moment qu'ils formaient un ménage commun. Indépendamment du régime de propriété en matière civile, la seule méthode permettant une attribution équitable était d'attribuer la moitié de leurs revenus et de leur fortune à chacun des époux. Le montant total de leurs revenus et de leur fortune devait en revanche être pris en compte pour la détermination de son taux d'imposition.

- 16) Le 28 mars 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 17) Dans sa réponse du 23 avril 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et au maintien de ses décisions.

Le recourant n'avancait aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige ni ne produisait aucune pièce nouvelle déterminante.

Le Tribunal fédéral avait déjà analysé la situation d'époux en ménage commun mais disposant chacun d'un domicile international distinct. Il avait expressément écarté les règles de répartition intercantonale.

- 18) Le 5 juin 2018, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

Les arrêts auxquels se référait l'AFC-GE n'étaient pas transposables à sa situation, dès lors que les contextes de faits étaient différents.

- 19) Le 12 juin 2018, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ces points de vue (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a 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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 2) En sus de conclusions formatrices et condamnatoires, le recourant prend des conclusions visant à ce qu'il soit constaté, d'une part, que la notion d'ayant droit économique de comptes bancaires n'est pas pertinente pour l'attribution des revenus et de la fortune au niveau fiscal et, d'autre part, que les revenus mobiliers et la fortune des époux formant ménage commun doivent être alloués aux deux époux à raison de 50 % chacun.

a. Selon l'art. 49 al. 1 LPA, l'autorité compétente peut d'office ou sur demande constater par une décision l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public. Selon l'art. 49 al. 2 LPA, elle donne suite à une demande en constatation si le requérant rend vraisemblable qu'il a un intérêt juridique personnel et concret, digne de protection.

b. En règle générale, des conclusions constatatoires sont irrecevables lorsque leur auteur n'a pas d'intérêt pratique à leur admission. Il en va notamment ainsi lorsque la partie recourante aurait pu prendre des conclusions à caractère condamnatoire. En vertu du principe de subsidiarité, une décision en constatation ne sera prise qu'en cas d'impossibilité pour la partie concernée d'obtenir une décision formatrice (ATF 142 III 364 consid. 1.2 ; ATA/41/2019 du 15 janvier 2019 consid. 3 ; ATA/293/2016 du 5 avril 2016 consid. 6).

c. En l'espèce, le recourant ne se trouve pas dans un cas de figure où il ne lui serait pas possible d'obtenir une décision formatrice. Par ailleurs, ses conclusions constatatoires sont absorbées par les chefs de conclusions tendant à la fixation de ses revenus mobiliers imposables en 2013 en Suisse à CHF 111'621.-, au lieu de CHF 223'241.-, et de sa fortune mobilière à CHF 11'659'614.-, au lieu CHF 23'319'228.-.

Les conclusions constatatoires étant subsidiaires par rapport aux conclusions condamnatoires, le recourant n'a pas un intérêt juridique et concret, digne de protection, au sens de l'art. 49 al. 2 LPA, à former ce chef de conclusions (ATA/574/2017 du 23 mai 2017 consid. 4b). Ces conclusions seront donc déclarées irrecevables.

En revanche, les conclusions formatrices et condamnatoires du recourant sont recevables, de sorte que le recours sera déclaré recevable de ce point de vue.

- 3) Le litige porte sur l'étendue de l'assujettissement à l'IFD et l'ICC, pour l'année 2013, des revenus et de la fortune du recourant, lequel vit et travaille à Genève, alors que son épouse travaille et réside en C_____.
- 4) La présente cause concernant la période fiscale 2013, sont applicables la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ainsi que la LIFD, dans leur teneur en 2013.
- 5) Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse, respectivement à Genève (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 LHID ; art. 2 al. 1 LIPP).

L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 1^{ère} phr. LIPP).

- 6) a. En vertu des art. 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 1^{ère} phrase LHID et 8 al. 1 LIPP, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial. A contrario, en cas de divorce ou de séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément (ATF 141 II 338 consid. 4.2 et les références citées).
- b. Pour que l'on admette la séparation de fait, il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Partant, aussi longtemps que chaque époux a un domicile propre tout en maintenant la communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée (ATF 138 II 300 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 8.1 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2015 consid. 7 b).

- 7) Lorsqu'un époux a son domicile à l'étranger, le conjoint qui n'est pas séparé de fait ou de droit et qui réside en Suisse est imposable de manière illimitée en Suisse, où seul le revenu de ce dernier est pris en considération. Le revenu de l'époux qui réside à l'étranger est seulement pris en considération pour calculer le taux d'imposition (ATF 138 II 300 consid. 2.3 in RDAF 2013 II 92, p. 94-95 ; 73 I 408 consid. 2 ; 75 I 385 consid. 3 ; Christine JAQUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2017, n. 15 ad art. 9 LIFD).

En effet, lorsque seul un des époux est assujéti en Suisse et que l'autre partenaire a son domicile fiscal à l'étranger, le revenu et la fortune ne peuvent pas être additionnés, en raison du fait qu'une imposition conjointe en vertu de l'art. 9 al. 1 LIFD, respectivement de l'art. 3 al. 3 1^{ère} phrase LHID n'est admissible que lorsque les deux époux sont soumis à la souveraineté fiscale suisse. Pour le conjoint assujéti en Suisse, il existe un assujétissement indépendant. C'est uniquement pour la détermination du taux d'imposition, que le barème pour les personnes mariées est applicable sur le revenu total du couple. Cela vaut uniquement lorsque seul un des partenaires est assujéti de manière illimitée en Suisse en raison d'un rattachement personnel (ATF 141 II 318 consid. 2.2.3 in RDAF 2016 II 62, p. 64).

- 8) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD du 21 décembre 2010 (ci-après : la circulaire), consultable sur le site internet de l'AFC-CH (www.estv.admin.ch).

À teneur du chiffre 1. 2 de la circulaire, si les époux font effectivement ménage commun, mais que l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger, seul celui qui est domicilié en Suisse est assujéti en Suisse et doit payer l'impôt sur la totalité de son revenu. Étant donné qu'il est marié, il est imposé selon le barème pour les personnes mariées, ou s'il vit avec des enfants, selon le barème parental. Il a droit en outre à la déduction pour les personnes mariées.

Il faut par ailleurs additionner les revenus du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu de l'époux vivant en Suisse, lorsque l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger mais qu'ils vivent néanmoins en ménage commun.

- 9) a. Dans une affaire présentant certaines similitudes avec la présente procédure, le recourant, soit un ressortissant britannique domiciliée dans le canton de Vaud et dont l'épouse vivait en Angleterre, soutenait que les règles de droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, prescrivant de limiter l'étendue de son imposition à 50% du revenu et de la fortune imposable, étaient applicables. Le Tribunal fédéral a toutefois refusé d'appliquer la jurisprudence en matière intercantonale, qui admettait la répartition par moitié de

tous les éléments lorsque les deux conjoints avaient des domiciles fiscaux séparés, dans les rapports internationaux, considérant notamment qu'on ne se trouvait pas dans le même contexte (2C_625/2008 du 30 janvier 2009).

b. Dans un arrêt plus ancien du 11 mai 2001 (2A.421/2000), le Tribunal fédéral a considéré que l'imposition de la moitié du revenu et de la fortune des recourants, alors que l'époux résidait en Suisse et l'épouse en Autriche, conduisait à une inégalité de traitement par rapport aux autres couples mariés non séparés et serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, car une partie du revenu ne serait ainsi pas taxée, alors qu'elle était imposable en Suisse en vertu de la convention de double imposition applicable et du droit national.

Un auteur de doctrine ayant commenté ledit arrêt a relevé que les comptes bancaires ouverts au nom de l'époux devaient être déclarés par ce dernier en Suisse, tandis que les comptes bancaires et avoirs dont les deux conjoints étaient bénéficiaires étaient à déclarer à hauteur de moitié par celui des époux assujetti en Suisse. Seule l'application de cette règle permettait d'assurer une répartition internationale conforme aux conventions et au droit interne (Daniel DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, 2011, p. 271).

10) a. L'art. 47 LIPP énumère les biens soumis à l'impôt sur la fortune. En font notamment partie les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandites représentant une part d'intérêt dans une entreprise, une société ou une association (art. 47 let. b LIPP), l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP) ainsi que les bijoux et l'argenterie, lorsque leur valeur dépasse CHF 2'000.- (art. 47 let. h LIPP).

b. Sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 LIFD et 19 LIPP). Ces dispositions concrétisent le principe de l'imposition selon la capacité économique et, partant, constitue l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (ATF 142 II 197 consid. 6.2 et les réf. citées).

Sont notamment imposables les rendements de la fortune mobilière, soit en particulier les intérêts d'avoirs (art. 20 al. 1 let. a LIFD ; art. 22 al. 1 let. a LIPP), ainsi que les dividendes et parts de bénéfice (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 22 al. 1 let. c LIPP).

11) Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet

en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, Remarques préliminaires, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2017, n. 50 p. 28-29).

- 12) Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101)). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1 ; 2C_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a).
- 13) La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant 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 (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 précité consid. 3a).

- 14) a. Il existe entre la Suisse et l'C_____ une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, soit la CDI-A.
- b. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition ; ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées).

Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1).

c. Le droit pour l'AFC-GE de taxer s'examine donc en premier lieu au regard du droit suisse. Le cas échéant, il y aura lieu de vérifier si une convention de double imposition limite ce droit d'imposition.

- 15) En l'espèce, il n'est pas contesté que, durant l'année 2013, le recourant était domicilié à Genève et y travaillait, tandis que son épouse résidait et travaillait en C_____. Il est par ailleurs admis que les précités, malgré des domiciles distincts, ne sont pas séparés.

Dans ces circonstances, et à teneur de la jurisprudence précitée, le recourant fait l'objet d'un assujettissement indépendant et illimitée en Suisse, respectivement à Genève, tandis que son épouse n'y est pas assujettie. Il en découle notamment que la fortune mobilière et les rendements mobiliers du recourant doivent être imposés en Suisse (art. 20 al. 1 LIFD ; art. 22 al. 1 LIPP ; art. 47 LIPP).

Le recourant considère toutefois qu'il conviendrait d'attribuer cette fortune et ces revenus à raison de 50% pour chaque époux, et ce indépendamment du régime matrimonial qui les lie. Selon lui, les couples mariés les revenus et la fortune des

couples mariés sont considéré ensemble, même si l'un d'eux réside à l'étranger, et l'attribution à hauteur de 50% serait la seule manière équitable de procéder. Il relève encore qu'il ne faudrait attacher aucune importance à l'identité de l'ayant droit économique des avoirs bancaires en cause lors de la répartition visant à déterminer s'il faut attribuer la fortune et les revenus correspondants à lui-même ou son épouse.

La chambre de céans ne saurait toutefois suivre ce raisonnement.

D'une part, contrairement à ce que soutient le recourant, les art. 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 1^{ère} phr. LHID et 8 al. 1 LIPP – selon lesquels les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial – qui ne s'appliquent pas dans le cas d'espèce, dès lors qu'une imposition conjointe en vertu de ces dispositions n'est admissible que lorsque les deux époux sont soumis à la souveraineté fiscale suisse (ATF 141 II 318 consid. 2.2.3 in RDAF 2016 II 62, p. 64). L'arrêt auquel se réfère le recourant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_523/2007 du 5 février 2008) ne confirme d'ailleurs pas son point de vue. En effet, le Tribunal fédéral y rappelle que les époux, dont le mari vit en Suisse et la femme en Allemagne, doivent être imposés séparément afin d'éviter la double imposition internationale. Il relève que s'agissant en revanche du taux d'imposition applicable – et non de la détermination des revenus et de la fortune imposables – le revenu du conjoint résidant à l'étranger doit être pris en compte pour déterminer le revenu imposable, car pour ce point, cela ne diffère pas de la situation dans laquelle les deux conjoints sont soumis à la souveraineté fiscale suisse (consid. 2.2). Le recourant ne saurait ainsi aucun argument des dispositions précitées visant à une répartition par moitié de la fortune mobilière et des rendements mobiliers litigieux.

D'autre part, l'attribution des revenus et de la fortune telle que soutenue par le recourant ne repose sur aucune base légale et est ainsi contraire au principe de la légalité. Le seul fait que cette manière de procéder soit, selon le recourant, plus équitable, n'est au demeurant pas suffisant pour la rendre licite.

Par ailleurs, rien ne permet de considérer que sur le plan fiscal, dans la situation d'espèce, il ne faudrait pas tenir compte des règles de droit civil pour déterminer les biens et les revenus appartenant à chaque conjoint. L'identité de l'ayant droit de la fortune et des revenus litigieux est au contraire nécessaire pour déterminer ceux qui seront imposables en Suisse. Dans une affaire similaire au cas d'espèce – conjoints mariés, dont l'un vit en Suisse et l'autre à l'étranger – la doctrine a déjà confirmé que les comptes bancaires ouverts au nom de l'époux domicilié en Suisse devaient être déclarés par ce dernier dans ce pays, afin notamment d'assurer une répartition internationale conforme aux conventions et au droit interne (dans ce sens, Daniel DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, 2011, p. 271).

Il sera encore relevé que dans l'arrêt auquel se réfèrent les parties (2C_790/2015 du 3 mai 2016), le Tribunal fédéral n'a pas indiqué, comme le soutient le recourant, que la notion d'ayant droit économique n'était pas déterminante pour l'attribution des revenus et de la fortune au niveau fiscal. Cette affaire portait sur une problématique totalement différente, soit la possibilité pour un conjoint survivant de se prévaloir du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (art. 153a LIFD) alors qu'il avait lui-même commis une soustraction. L'arrêt relève que les actifs litigieux, soit principalement des comptes bancaires au nom du conjoint survivant, sont supposés être des éléments auxquels les deux conjoints – mariés sous le régime de la communauté de biens – ont conjointement droit et qu'ils doivent déclarés tous les deux. Le Tribunal fédéral a laissé la question ouverte de savoir comment devait être traité ce patrimoine du point de vue fiscal, relevant que cette question n'avait aucune incidence sur le litige. Or, dans cette affaire, les deux époux étaient domiciliés en Suisse, de sorte qu'on ne saurait en tirer aucune conséquence sur le cas d'espèce.

En l'occurrence, comme relevé à juste titre par le TAPI, le recourant a coché uniquement la case « contribuable », et non la case « conjoint », dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2013. Il ressort en outre des pièces figurant au dossier, soit notamment des différents relevés bancaires, que seul le recourant apparaît être l'ayant droit économique des avoirs litigieux, et par conséquent des rendements qui en découlent. Celui-ci a d'ailleurs transmis à l'AFC-GE, dans le cadre de la procédure de réclamation, une déclaration sur l'honneur certifiant qu'il était l'ayant droit économique de la totalité des avoirs figurant sur les comptes mentionnées dans sa déclaration fiscale ainsi que de la société I_____. Ladite déclaration sur l'honneur mentionnait encore qu'il acceptait que l'AFC-GE tienne compte de cela pour « fixer la base imposable ». Le recourant ne prétend enfin pas que les avoirs litigieux et les rendements qui en découlent appartiendraient, en tout ou partie, à son épouse. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la fortune mobilière et les rendements mobiliers déclarés par le recourant lui appartenaient seul et devaient être intégralement taxés dans le chef de celui-ci.

À toutes fins utiles, il sera encore relevé qu'aucune disposition de la CDI-A ne permettrait d'aboutir à une imposition des rendements mobiliers et de la fortune mobilière à raison de 50% par chacun des États contractants. Le recourant n'allègue par ailleurs pas l'existence d'une situation de double imposition s'agissant de ses rendements mobiliers et de sa fortune mobilière. Dans ces conditions, la CDI-A n'est pas pertinente et seul le droit interne suisse est déterminant.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE, confirmée en cela par le TAPI, a, à juste titre, imposé la fortune mobilière et les rendements mobiliers litigieux en totalité. Le recours sera en conséquence rejeté, dans la mesure où il est recevable.

- 16) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 22 mars 2018 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 février 2018 ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 2'500.- ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Per Prod'Hom, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinsot

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :