

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3912/2017-ICCIFD

ATA/1304/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Mattia Deberti, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 juin 2018 (JTAPI/584/2018)**

EN FAIT

- 1) Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2014 de Madame A_____.
- 2) Mme A_____ a épousé Monsieur A_____ le _____ 1968 à Genève.
- 3) La contribuable exploite à Genève, en raison individuelle, le bureau fiduciaire dénommé « B_____, A_____ » depuis 1982, tandis que son époux est retraité.
- 4) Jusqu'en 1999, les époux A_____ ont loué et occupé un appartement de cinq pièces situé au 1_____, chemin C_____ à Genève.
- 5) Le 1^{er} octobre 1999, ils ont acquis, à parts égales, une maison située à Gaillard en France, comprenant quatre chambres.
- 6) Le 27 septembre 1999, ils ont signé un bail à loyer relatif à un appartement de deux pièces, sis 1_____, chemin des C_____ à Genève, dont le loyer mensuel (charges comprises) s'élevait à CHF 639.-.
- 7) Il ressort de la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) les informations suivantes :

La contribuable a quitté Genève le 31 décembre 1999 pour s'installer à Gaillard, où elle a résidé jusqu'au 15 juillet 2004. À cette date, elle est revenue à Genève et s'est domiciliée dans l'appartement de deux pièces précité. Elle n'a pas annoncé de changement d'adresse à l'OCPM depuis lors.

M. A_____ est resté domicilié dans l'appartement de deux pièces sis 1_____, chemin des C_____ jusqu'au 30 juin 2005, date à laquelle il a quitté Genève pour s'installer à Gaillard. À teneur du formulaire d'annonce de départ rempli par ce dernier le 14 juin 2005, ladite annonce ne concernait pas son épouse.

Monsieur D_____, frère de la contribuable, a également été domicilié dans l'appartement de deux pièces précité à compter du 1^{er} janvier 2002, et ce jusqu'à son décès survenu le 8 décembre 2017.
- 8) À compter de l'année 2006, Mme A_____ a été assujettie, en qualité de contribuable domiciliée hors du canton, de manière limitée à l'ICC et l'IFD en raison de l'exercice d'une activité indépendante à Genève, au barème personne mariée. Les revenus et la fortune de son époux ont été pris en compte pour le taux d'imposition.

- 9) Le 17 novembre 2015, Mme A_____ a formé une réclamation contre sa taxation ICC et IFD 2013 du 9 novembre 2015 contestant, notamment, le fait de ne pas être considérée comme une contribuable domiciliée dans le canton de Genève. Elle a notamment indiqué qu'elle était toujours domiciliée au 1_____ chemin des C_____ à Genève.
- 10) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2014, déposée auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 5 janvier 2016 la contribuable a biffé la mention « séparée » pour la remplacer par la mention « mariée », mais a fait valoir une imposition en tant que personne seule, domiciliée à Genève. Elle n'a indiqué aucun élément de revenu et/ou de fortune de son époux. Était mentionnée l'existence de plusieurs comptes bancaires. Elle a par ailleurs précisé qu'elle résidait au 1_____ chemin des C_____ et qu'elle avait versé un loyer annuel de CHF 10'356.-. Tous les documents (bancaires, assurances, etc.) joints à cette déclaration faisaient état soit de cette dernière adresse, soit de celle de son entreprise sise 20, rue du Pré-Jérôme à Genève.
- 11) Le 7 avril 2016 l'AFC-GE a demandé à Mme A_____ de remplir et lui retourner un questionnaire « servant à déterminer le domicile fiscal des époux vivant séparés », ainsi que des justificatifs relatifs à son domicile (bail à loyer à Genève, bail à loyer en France, etc.).
- 12) Le 24 avril 2016 la contribuable a retourné le questionnaire précité, signé par elle-même et M. A_____, indiquant notamment que son époux était retraité, qu'il habitait dans « [leur] résidence secondaire à Gaillard afin d'éviter « les tracasseries douanières », qu'elle avait « des liens affectifs et professionnels très forts » avec Genève, qu'elle et son époux se considéraient comme « contribuables genevois ». À la question de savoir si elle et son époux estimaient avoir une demeure commune prépondérante, elle a répondu par la négative, précisant que leurs demeures genevoise et française étaient toutes les deux « essentielles à [leurs] vies ». Elle a notamment désigné la maison de Gaillard comme étant « [leur] résidence secondaire » et a joint une « attestation » notariale concernant l'achat de celle-ci.
- 13) Par décision du 10 novembre 2016 l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la contribuable pour l'année fiscale 2013.

Les époux avaient acquis un bien immobilier en France, où résidait M. A_____. Le frère de la contribuable occupait l'appartement de deux pièces sis au 1_____ chemin des C_____, alors qu'elle ne recevait aucun courrier à cette adresse, mais à sa case postale située à Plainpalais. Le centre de ses intérêts se trouvait donc en France. Dans ces conditions, l'assujettissement limité aux impôts directs, en raison de l'exercice d'une activité indépendante à Genève, était maintenu.

- 14) Le 19 juin 2017, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE dans le cadre de sa taxation pour l'année 2014, Mme A_____ a notamment remis des justificatifs relatifs aux revenus perçus par son époux ainsi que la « déclaration de revenu 2014 » française de ce dernier, à teneur de laquelle celui-ci a notamment indiqué que son épouse « [avait] conservé son domicile à Genève ».

Elle a maintenu qu'elle habitait effectivement à Genève et a transmis une « convention de location » relative à une « chambre de bonne » située 2_____, route de E_____ à Genève, à partir du 1^{er} janvier 2014, pour un loyer mensuel, charges comprises, de CHF 1'200.-, qu'elle avait conclue avec Madame F_____ le 30 décembre 2013.

- 15) Par bordereaux ICC et IFD du 5 juillet 2017, l'AFC-GE a taxé la contribuable sur la base d'un assujettissement limité. Seul le bénéfice provenant de son activité indépendante exercée à Genève (CHF 14'339.-) était imposé dans le canton, ses autres éléments imposables, soit sa rente AVS (CHF 20'976.-) et ses revenus mobiliers (CHF 882.-) ayant été attribués à la France. Les éléments de revenus et fortune du couple étaient pris en compte uniquement pour le taux d'imposition, lequel était réduit en application du barème pour le couple.

- 16) Le 24 juillet 2017, Mme A_____ a formé une réclamation contre ces bordereaux.

Elle résidait à Genève. Seul son époux avait quitté la Suisse en juillet 2005 pour s'installer en France. Elle y avait également résidé « certains week-ends », mais moins de cent quatre-vingt jours par année. Le reste de la semaine, elle avait occupé seule l'appartement de deux pièces sis au 1_____ du chemin des C_____ et, dès 2012, en compagnie de son frère. Ce dernier étant tombé malade, elle avait loué et occupé, depuis janvier 2014, un studio situé à la route de E_____ à Genève.

- 17) Par décisions du 31 août 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La contribuable n'avancait aucun fait nouveau probant pouvant remettre en cause son assujettissement. Le centre de ses intérêts et, par conséquent, son domicile fiscal se situaient en France. Le droit civil permettait aux conjoints mariés de vivre chacun dans leur propre demeure, mais n'obligeait pas le fisc à les taxer séparément.

- 18) Par acte du 22 septembre 2017, Mme A_____ a interjeté recours contre les décisions précitées par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant, implicitement, à leur annulation.

Elle n'avait jamais partagé la décision de son époux de quitter Genève, de sorte qu'elle y était toujours demeurée domiciliée pour l'essentiel. En 1999, après

avoir acquis une résidence en France, son époux et elle avaient résilié le bail de leur logement genevois de cinq pièces et loué un appartement de deux pièces, situé dans le même immeuble, afin qu'elle puisse y résider « officiellement ». Pour des raisons personnelles et « pendant quelques temps », elle avait partagé cet appartement avec son frère. Celui-ci étant tombé gravement malade, elle avait loué une chambre indépendante située à E_____. Elle avait ainsi toujours occupé un appartement à Genève afin de « maintenir un domicile privé et fiscal » dans ce canton.

- 19) Dans sa réponse du 22 décembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 20) Par réplique du 12 février 2018, sous la plume de son conseil, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.

Elle a précisé qu'elle était séparée de fait de son époux depuis le 30 juin 2005. Tout en conservant son domicile, son activité professionnelle ainsi que ses centres d'intérêts à Genève, il lui arrivait, ponctuellement, de passer du temps dans sa résidence secondaire en France, devenue la résidence principale de son époux. Même s'ils avaient mis un terme à leur vie commune et à leur union conjugale « pour des choix de vie différents », ils avaient maintenu un lien et continué à entretenir des relations personnelles, ce qui était compréhensible après presque cinquante ans de mariage. Sa case postale à Genève était utilisée pour son activité professionnelle, ses correspondances privées étant adressées au 1_____ chemin des C_____.

Aucune transaction sur ses relevés bancaires ne démontrait qu'elle aurait en réalité été domiciliée en France ou qu'elle y aurait passé tous ses week-ends avec son époux, comme le sous-entendait l'AFC-GE. Elle effectuait tous ses prélèvements en espèces auprès de la succursale de Florissant, située à proximité immédiate de son appartement de E_____. Aucun paiement n'était fait en faveur ou par son époux. Elle était indépendante sur le plan financier. Tous les médecins qu'elle avait consultés se situaient à Genève. En 2014, elle avait réglé de nombreuses factures d'entreprises spécialisées dans la vente d'habits par correspondance en Suisse. Elle joignait également une copie de ses abonnements auprès du théâtre du Léman pour la période concernée, ce qui attestait que sa présence à Genève n'était pas limitée à son activité professionnelle.

Elle remplissait ainsi toutes les conditions pour être taxée séparément de son époux. En effet, chacun d'eux avait son propre domicile. Le fait qu'elle n'avait pas voulu modifier son adresse, lorsqu'elle avait loué la chambre à E_____, était sans pertinence et ne remettait pas en cause sa séparation effective d'avec son époux. Elle s'acquittait seule des loyers des deux appartements genevois, sans recevoir la moindre aide financière de la part de son époux. De la même manière, elle ne fournissait à ce dernier aucune aide pour son logement à Gaillard, malgré

le fait qu'elle en était copropriétaire. Ces éléments démontraient qu'il n'existait plus aucune mise en commun de fonds pour le logement et l'entretien des époux.

Il lui arrivait de se rendre dans le logement de son époux afin de prendre de ses nouvelles et maintenir, d'une manière générale, des relations personnelles. Il convenait néanmoins de relativiser ces rencontres et garder à l'esprit qu'ils avaient vécu en couple durant presque quarante ans. Le fait d'avoir gardé un lien avec son époux après avoir partagé quasiment toute sa vie avec lui ne pouvait conduire les autorités fiscales à en déduire que la communauté conjugale était maintenue, malgré leur séparation de fait. Leurs rencontres ponctuelles n'étaient en effet ni régulières, ni comparables à celles d'un couple séparé la semaine, mais qui se retrouve les week-ends pour mener une vie de couple. Elle avait toujours refusé d'aller vivre en France ou d'y transférer ses centres d'intérêts. Hormis la copropriété d'une maison dans ce pays et des visites ponctuelles à son époux, elle n'y avait aucun lien ou centre d'intérêt. Elle n'était d'ailleurs nullement considérée par les autorités françaises comme un sujet fiscal domicilié dans le pays.

Dès lors qu'elle devait être imposée séparément de son conjoint, il fallait retenir à son égard un assujettissement illimité en Suisse et dans le canton de Genève. La question de savoir si elle séjournait en 2014 dans son logement à Champel ou celui de E_____ pouvait demeurer ouverte, dès lors que les deux endroits étaient situés sur la même commune et qu'il n'y avait dès lors aucune incidence sur le plan fiscal.

Étaient joints à son écriture :

- un extrait de son compte bancaire auprès de la BCGE (intitulé « E 1740.11.02 Fiduciaire ») pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 ;
- son livret de paiements de la Poste pour la même période ;
- neuf quittances dactylographiées aux termes desquelles Mme F_____ attestait avoir reçu de sa part un loyer mensuel de CHF 1'200.- pour les mois de janvier à décembre 2014.

- 21) Dans sa duplique du 13 mars 2018, l'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions.

Les pièces produites mettaient en exergue les nombreuses incohérences dans les allégués de l'intéressée.

- 22) Par jugement du 18 juin 2018, le TAPI a rejeté le recours, dans la mesure de sa recevabilité.

La contribuable, à qui incombait le fardeau de la preuve, n'apportait aucun élément pertinent et concret propre à établir la dissolution effective de sa communauté conjugale avec son époux. Elle n'alléguait pas non plus, ni a fortiori ne démontrait, que les comptes bancaires détenus en commun par le couple avant ou après 2005 avaient été soldés et les montants qui s'y trouvaient répartis. Dans ces conditions, c'était à bon droit que l'autorité intimée l'avait imposée conjointement avec son époux.

Dans la mesure où l'intéressée devait effectivement être imposée conjointement avec son époux, elle n'avait aucun intérêt concret et pratique à ce que cette imposition soit fondée sur un assujettissement illimité, de sorte que la question de savoir si elle était effectivement domiciliée à Genève lors des faits déterminants pouvait demeurer indéfinie. En effet, si tel était le cas, son imposition serait majorée, en raison du fait que tous ses revenus et fortune seraient imposés à Genève, au taux du couple, alors que les taxations contestées ne retenaient que le bénéfice de son entreprise et, par conséquent, un impôt moins élevé. L'absence de cet intérêt étant antérieure au dépôt du recours, les conclusions prises à cet égard étaient donc irrecevables.

- 23) Par acte du 20 juillet 2018, Mme A_____ a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant, préalablement, à son audition ainsi qu'à celle de son époux, et sur le fond, à son annulation ainsi qu'à l'annulation des bordereaux ICC et IFD 2014, à ce qu'il soit dit et constaté que son domicile fiscal était à Genève et à ce que le dossier soit renvoyé l'AFC-GE pour qu'il modifie ses taxations dans ce sens.

Reprenant ses précédentes explications, elle a précisé que les incohérences s'agissant de l'occupation de l'appartement sis 1_____ chemin des C_____ par son frère durant l'année 2014 et la location d'un second logement ne changeaient rien au fait qu'elle ne disposait pas d'une demeure commune avec son époux. Cela renforçait au contraire l'idée qu'ils n'entendaient plus faire ménage commun, puisqu'elle avait préféré louer un studio, pour accorder de la quiétude à son frère malade, plutôt que d'aller vivre dans la maison de son époux. Il était sans importance de déterminer lequel des deux logements à Genève était son domicile en 2014.

On pouvait par ailleurs constater, à l'examen des relevés de son compte bancaire à la BCGE produit pour l'année 2014 ainsi que de son livret de paiements à la Poste, l'absence de transaction permettant de conclure à une mise en commun des fonds. Il apparaissait au contraire qu'elle s'acquittait seule des loyers des deux appartements pris à bail, de son assurance maladie, de l'électricité, des frais médicaux et de ses abonnements téléphoniques. Si les relevés bancaires produits concernaient certes un compte servant à encaisser les honoraires résultant de son activité professionnelle, il était également utilisé pour

subvenir à son propre entretien. La question n'était de toute façon pas de déterminer si les époux disposaient d'une fortune commune, mais s'ils unissaient leurs ressources pour assumer leurs frais de subsistance. Or, rien ne permettait d'envisager une telle hypothèse. Par ailleurs, ils ne faisaient plus d'apparition en public en tant que couple, leur relation se limitant à ses visites ponctuelles à son époux à son domicile français. La condition de la durée de la séparation était enfin remplie à l'évidence. Elle pouvait dès lors prétendre à une taxation séparée d'avec son époux

Elle avait enfin un intérêt digne de protection à être imposée en Suisse plutôt qu'en France. D'une part, un tel assujettissement lui permettrait de faire baisser son revenu imposable en faisant valoir les déductions auxquelles elle avait le droit. D'autre part, elle ne serait pas contrainte de payer des impôts dans un pays étranger, dans lequel elle ne séjournait pas, ne travaillait pas et dans lequel ne se trouvait aucun de ses centres d'intérêts vitaux.

24) Le 25 juillet 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

25) Dans sa réponse du 24 août 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours ainsi qu'au maintien de ses décisions.

Aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'était avancé et aucune nouvelle pièce déterminante n'était produite. L'intéressée ne démontrait pas l'existence d'un intérêt digne de protection, notamment par des exemples chiffrés, celle-ci se contentant de formuler des hypothèses.

26) Dans ses observations du 27 septembre 2018, la recourante a maintenu ses conclusions et sollicité sa comparution personnelle ainsi que l'audition de son époux.

Une séparation de fait n'impliquant pas nécessairement une procédure judiciaire, il était dès lors juste que celle-ci continue à mentionner qu'elle était toujours mariée. Il en allait de même pour son époux.

27) Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 15 novembre 2018, Mme A_____ a notamment indiqué qu'elle n'était jamais intervenue auprès des autorités françaises par rapport à son statut fiscal. Son époux était taxé comme personne célibataire en France.

Elle était séparée de son époux depuis treize ans et ne faisait plus ménage commun avec lui. L'union conjugale n'existait plus. Elle voyait son époux de temps en temps, par exemple durant les fêtes de famille. Elle l'avait soigné lorsqu'il avait eu un infarctus en 2017. Son époux lui avait effectivement fait donation d'un bien immobilier dans le sud de la France. Cette donation figurait dans sa déclaration fiscale 2016 mais datait de 2008. Elle n'avait pas mentionné la

séparation d'avec son mari au début de la procédure, car elle ne comprenait pas la position de l'AFC-GE. Elle avait l'impression de faire l'objet d'un acharnement parce qu'elle était indépendante.

- 28) Le 7 décembre 2018, l'AFC-GE a remis les bordereaux et avis de taxation de la recourante pour les années 2005 à 2013.

Les époux A_____ avaient été imposés conjointement en tant que résidents genevois jusqu'au 30 juin 2005. La recourante avait ensuite été imposée en tant que personne physique domiciliée hors canton en raison de son activité indépendante à Genève. Elle avait été taxée toutes ces années au barème marié, ses taxations tenant compte des revenus et fortune de son époux.

- 29) Le 29 mai 2019, la recourante a sollicité l'audition de son époux.

- 30) Lors de l'audience du 28 juin 2019, M. A_____, entendu à titre de renseignement, a indiqué qu'il habitait à Gaillard depuis 2005, de manière définitive. Son épouse avait continué d'habiter dans l'appartement de cinq pièces sis 1_____ chemin des C_____. Ils avaient alors loué un second appartement dans le même immeuble, avec l'idée que leur fils y habite, et avaient conservé les deux appartements simultanément pendant un ou deux ans. Ils avaient finalement résilié le bail du plus grand appartement. Il n'était plus retourné dans l'appartement genevois. Sa femme était très attachée à Genève et n'avait pas voulu le suivre. Ils avaient alors eu des domiciles séparés. Entre 2005 et sa maladie, son épouse était venue régulièrement à Gaillard car ils avaient des choses à régler. Elle venait une à deux fois par mois et y passait parfois la nuit, lors qu'ils avaient des invités. Elle avait sa chambre. Depuis sa maladie, elle était venue plus souvent pour lui amener des provisions ou ses médicaments. Il ne s'agissait pas d'une reprise de la vie conjugale. Il avait su que sa femme avait une chambre à E_____, mais n'avait pas plus d'information à ce sujet. Avant 2005, ils ne formaient déjà plus vraiment un couple, mais cohabitaient. Il se considérait comme étant séparé de son épouse, et l'était. Il était indiqué sur sa déclaration fiscale française qu'il était séparé. Cette situation leur convenait, et ils ne comptaient pas divorcer. S'il devait continuer à y avoir des problèmes avec les autorités fiscales, ils feraient des démarches en vue d'une séparation officielle.

Ils avaient conservé l'appartement du chemin des C_____ et la chambre de la route de E_____ car cela pouvait les dépanner lorsqu'ils avaient des cousins ou des neveux habitant à l'étranger qui souhaitaient rester en ville.

Ils avaient deux comptes communs en France et les avaient gardés car il était compliqué de faire des changements. Il ne savait pas ce qu'il en était des comptes privés de son épouse. Ils ne se versaient pas de contribution d'entretien. Il était évident que lorsque son épouse cesserait de travailler, il pourrait lui en verser si elle en avait besoin.

- 31) Le 19 juillet 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant qu'à la lumière des éléments ressortant des audiences, la communauté conjugale du couple était maintenue.
- 32) Le 25 juillet 2019, la recourante a intégralement persisté dans ses précédentes explications et conclusions.
- 33) Le 26 juillet 2019, 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 (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; 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 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur l'étendue de l'assujettissement de la recourante en Suisse et à Genève durant l'année 2014 et sur le barème fiscal applicable.
- 3) La présente cause concernant la période fiscale 2014, 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 2014.
- 4) Dans un premier grief, la recourante reproche au TAPI d'avoir considéré qu'elle n'était pas séparée de son époux et qu'elle ne pouvait donc être imposée séparément de celui-ci.
- 5) 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 d'un point de vue fiscal, il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Ces conditions sont cumulatives (arrêts du Tribunal fédéral 2C_980/2013 et 2C_981/2013 du 21 juillet 2014 consid. 8.1 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2015 consid. 7b). 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 précité consid. 8.1 ; ATA/1191/2015 précité consid. 7 b). Il est dès lors nécessaire,

pour que les conditions d'une taxation séparée soient réalisées, que les époux entendent réduire à néant la communauté conjugale, plus précisément qu'ils renoncent à vivre en ménage commun et qu'ils vivent séparés de manière durable. Par ailleurs, l'imposition séparée suppose l'absence de mise en commun des moyens d'existence des époux s'agissant notamment des dépenses afférentes à l'appartement et au ménage. Autrement dit, l'assistance d'un époux par l'autre ne se fait plus que sous la forme de subsides d'un montant déterminé (ATF 138 II 300 consid. 2.1 ; 121 I 14 consid. 5c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.4 ; 2C_980/2013 précité consid. 8.1). Ainsi, par exemple, le ménage commun perdure lorsque des époux ayant des domiciles distincts mènent leur vie de couple durant les fins de semaine (arrêts du Tribunal fédéral 2C_837/2015 précité consid. 4.4 et les références citées).

c. C'est aux conjoints d'apporter la preuve que les conditions de la séparation sont remplies (arrêts du Tribunal fédéral 2C_753/2011 du 14 mars 2012 consid. 6.1.2 ; ATA/1191/2015 précité consid. 7b).

- 6) 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). Cette circulaire est fondée sur les principes retenus par le Tribunal fédéral dans les arrêts précités, en détaillant certains cas particuliers.

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/563/2012 du 21 août 2012 consid. 14 ; ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées). Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/87/2015 du 20 janvier 2015 consid. 7a). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 121 II 473 consid. 2b ; 117 Ib 225 consid. 4b).

À teneur de la circulaire susmentionnée (ch. 1. 2), les époux mariés sont soumis à la taxation commune dès le mariage pour l'ensemble de l'année fiscale durant laquelle cet événement s'est produit. En cas de divorce, ou de séparation judiciaire ou de fait, ils sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale durant laquelle cet événement s'est produit. Selon son ch. 1.3, il y a séparation de fait conduisant à une imposition séparée des époux lorsque les conditions suivantes sont remplies cumulativement : premièrement, l'absence

d'une demeure commune (art. 162 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), l'existence de logements séparés (art. 175 CC) ou l'existence d'un domicile propre selon l'art. 23 CC, deuxièmement, l'absence de mise en commun des fonds disponibles, troisièmement, l'état civil adopté par le couple en public du point de vue de la bonne foi et, finalement, la durée de la séparation de fait invoquée, qui doit être d'un an au moins.

- 7) Dans l'arrêt 2C_837/2015 précité, le Tribunal fédéral a notamment considéré que le seul fait que les époux aient conservé durant une période limitée – soit en l'occurrence quelques mois – un compte commun sur lequel était versé le salaire du mari et n'aient effectué leurs dépenses d'entretien respectives au moyen de comptes distincts qu'à partir de septembre ne pouvait pas influencer de manière décisive sur le tableau d'un mariage désuni depuis le début de l'année déjà, surtout qu'il avait été établi que les moyens à disposition des époux avaient été utilisés de manière séparée (consid. 3.3).
- 8) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3 ; ATA/859/2019 du 30 avril 2019 consid. 5a). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2 ; ATA/859/2019 précité consid. 5a). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3).
- b. La procédure de taxation est caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; ATA/859/2019 précité consid. 5b). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4).
- 9) En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/986/2019 du 4 juin 2019 consid. 9 ; ATA/937/2019 du 21 mai 2019 consid. 10 et les références citées).

- 10) En l'espèce, la recourante expose, dans le cadre de la procédure par-devant la chambre de céans, être séparée de fait de son époux depuis le 30 juin 2005, date à laquelle ils se sont constitués deux domiciles distincts. À titre préalable, il sera relevé que ce n'est que lors de sa réplique devant le TAPI en date du 12 février 2018 qu'elle a, pour la première fois, fait état de cette séparation. La recourante s'est, à tout le moins, accommodée pendant près de treize ans du fait que l'AFC-GE ait considéré qu'elle n'était pas séparée de son époux. Avant l'écriture précitée, la recourante a pourtant indiqué dans le formulaire servant à déterminer le domicile fiscal des époux, retourné le 24 avril 2014 que leurs deux résidences étaient essentielles à leurs vies et a désigné la maison de Gaillard comme étant « [leur] résidence secondaire ». La recourante a par ailleurs remplacé la mention « séparée » par la mention « mariée » sur sa déclaration fiscale 2014. Les déclarations de la recourante quant à son domicile ont par ailleurs été fluctuantes, celle-ci ayant d'abord indiqué avoir toujours vécu dans l'appartement sis chemin des C_____, avant d'indiquer avoir vécu dans une chambre de bonne durant l'année 2014. Ses différents éléments permettent de mettre sérieusement en doute les déclarations de la recourante quant à l'absence d'une demeure commune et l'existence de logements séparés. Cette question peut toutefois souffrir de rester indécise compte tenu de ce qui suit.

En effet, nonobstant les déclarations de la recourante à ce sujet, celle-ci échoue à prouver l'absence de toute mise en commun des fonds disponibles entre elle et son époux, alors qu'elle supporte le fardeau de la preuve.

D'une part, la recourante n'a produit des relevés bancaires pour l'année litigieuse que pour un seul de ses comptes – alors qu'elle en possède plusieurs – de sorte qu'il ne peut être retenu, comme elle le prétend, l'absence totale de transactions permettant de conclure à la mise en commun de fonds. D'autre part, la production d'une copie du livret de Poste relatif aux paiements effectués durant l'année 2014 ne permet nullement de prouver que les factures concernées ont été payées au moyen des revenus propres de la recourante. Aucune des pièces produites ne permet par ailleurs de déterminer par quel moyen et avec quels fonds auraient été payés les loyers de la chambre de bonne de E_____. Dans sa déclaration fiscale 2014, la recourante a d'ailleurs indiqué s'acquitter d'un loyer annuel de CHF 10'356.-, ce qui correspond au montant du loyer annuel de l'appartement de deux pièces seul et non de la chambre de bonne en sus.

L'absence d'indépendance économique de la recourante semble par ailleurs avérée. Il ressort de sa taxation 2014 – dont les montants ne sont en tant que tel pas contestés – qu'elle a réalisé un revenu brut de CHF 36'197.- (bénéfice net de CHF 14'339.- provenant de son activité lucrative indépendante, rente AVS/AI de CHF 20'976.-, revenu mobilier de CHF 882.-). Il apparaît par ailleurs, à teneur des déductions admises, qu'elle aurait supporté près de CHF 25'084.- de charges (cotisations sociales, assurance-maladie, intérêts hypothécaires, frais bancaires,

frais médicaux, primes d'assurance-vie, charges et frais d'entretien d'immeuble), auxquelles s'ajoutent près de CHF 25'000.- par an pour les loyers des deux appartements qu'elle indique prendre en charge seule, ainsi que divers autres frais qu'elle allègue (factures de téléphonie fixe et mobile, abonnement pour des journaux, électricité, etc.). À ces montants s'ajoutent encore toutes les dépenses indispensables relatives à la nourriture dont il n'est pas fait état. S'il ressort également des taxations litigieuses et de la déclaration fiscale 2014 de la recourante que sa fortune totale s'élève à CHF 471'000.-, celle-ci est très majoritairement composée d'actifs commerciaux, d'immeubles et d'actions, et non de liquidités. Compte tenu de ce qui précède, il apparaît peu probable que les revenus précités soient suffisants pour permettre à la recourante de subvenir seule à ses besoins.

La recourante et son époux disposent par ailleurs toujours de comptes communs, ce qui a été confirmé par ce dernier lors de son audition. Le cas d'espèce diffère sensiblement de celui tranché par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_837/2015 précité, dès lors qu'il ne s'agit pas de la conservation de comptes communs durant quelques mois, mais pendant près de dix ans. On ne voit en outre pas à quelles difficultés particulières se réfèrent la recourante et son époux pour justifier la conservation de leurs comptes communs.

Enfin, l'époux de la recourante a notamment indiqué qu'il leur arrivait de recevoir, ensemble, des amis dans leur résidence de Gaillard. Cet élément tend également à mettre en doute l'absence d'apparition publique de la recourante et de son époux en tant que couple.

Pour le surplus, si la recourante s'est prévalué du fait que son époux était taxé en qualité de personne célibataire en France, cet élément n'est pas prouvé à satisfaction. En effet, si son époux a mentionné, à teneur de sa déclaration de revenu 2014 française laquelle figure au dossier, ses seuls revenus propres (découlant de ses rentes AVS et LPP), cela ne préjuge en rien la manière dont les autorités fiscales françaises ont effectivement taxé ce dernier.

Force est ainsi de constater qu'à tout le moins une des conditions permettant d'admettre la séparation de fait des époux n'est pas remplie, de sorte que la recourante ne peut prétendre, pour l'exercice 2014, à une taxation séparée. C'est ainsi à bon droit que l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, a taxé la recourante selon le barème marié.

- 11) Dans un second grief, la recourante reproche au TAPI d'avoir considéré qu'elle ne disposait d'aucun intérêt digne de protection à solliciter son assujettissement illimité, en lieu et place d'un assujettissement limité, au motif que l'admission de son recours entraînerait une augmentation de sa charge d'impôt.

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

Aux termes de l'art. 60 al. 1 let. b LPA, ont qualité pour recourir toutes les personnes qui sont touchées directement par une décision et ont un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

b. Selon la jurisprudence, le recourant doit avoir un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATA/1272/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2b).

c. Un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 138 II 42 consid. 1 ; 137 I 23 consid. 1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1157/2014 du 3 septembre 2015 consid. 5.2). L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours (ATF 137 I 296 consid. 4.2 ; 136 II 101 consid. 1.1).

En matière fiscale, est sans intérêt actuel le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATA/170/2018 du 20 février 2018 consid. 3b ; ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3b ; ATA/1333/2017 du 26 septembre 2017 consid. 3b ; RDAF 2003 II p. 47).

Dans la mesure où l'autorité matérielle de la chose jugée se rapporte en principe au seul dispositif, le contribuable n'a ainsi pas un intérêt actuel digne de protection à contester le calcul de report de pertes contenu dans les motifs lorsque le bénéfice imposable demeure nul, sauf lorsque l'autorité fiscale entre en matière et procède à un nouveau calcul (ATF 140 I 144 consid. 2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_973/2012 du 4 octobre 2013 ; ATA/1642/2017 précité consid. 3b).

- 13) En l'espèce, les différentes affaires tranchées dans la jurisprudence précitée – dans lesquelles l'intérêt actuel a été dénié, faute de diminution de l'impôt en cas d'admission du recours – portaient toutes sur le montant d'un élément de fortune, de revenu ou sur une déduction sollicitée par un contribuable. Dans le présent cas, le grief de la recourante ne concerne pas un simple élément de sa taxation, mais bien son assujettissement lui-même aux impôts en Suisse et plus particulièrement à Genève. En tant que tel, elle dispose d'un intérêt actuel à requérir son assujettissement illimité dans le pays, et plus spécialement la commune dans laquelle elle estime être domiciliée. Une décision sur ce point aurait en effet nécessairement des conséquences sur l'obligation ou non de la recourante de s'acquitter d'impôts dans un autre pays, soit en l'occurrence en France. Autre demeure la question de savoir si elle remplit effectivement les conditions sur le fond pour prétendre à un tel assujettissement.

Par ailleurs, comme relevé à juste titre par la recourante, si la reconnaissance d'un assujettissement illimité déboucherait effectivement sur l'augmentation des revenus et de la fortune pris en compte, cela lui permettrait également de faire valoir certaines déductions propres à réduire ceux-ci. Tel est par exemple le cas de la déduction pour rente AVS/AI. Le TAPI ne pouvait dès lors conclure, sans autre calcul, que son imposition serait automatiquement majorée en cas d'admission de ses conclusions.

Dès lors, dans les circonstances particulières du cas d'espèce, il doit être considéré que la recourante bénéficie d'un intérêt digne de protection – et plus particulièrement d'un intérêt actuel – à solliciter son assujettissement illimité en Suisse, respectivement à Genève.

Le grief de la recourante est dès lors fondé.

- 14) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera annulé, en tant qu'il nie à la recourante un intérêt digne de protection pour recourir contre son assujettissement limité et déclare les conclusions y relatives irrecevables, et confirmé pour le surplus. La cause sera renvoyée au TAPI, compte tenu de la garantie du double degré de juridiction, pour nouvelle décision relative à l'assujettissement de la recourante, celle-ci devant porter sur le fond du litige.
- 15) Vu l'issue du litige, un émoulement réduit de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, et aucun émoulement ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juillet 2019 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2018 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2018 en tant qu'il nie à Madame A_____ un intérêt digne de protection pour recourir contre son assujettissement limité ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour qu'il examine au fond la question de l'assujettissement de Madame A_____ ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

alloue à Madame A_____ une indemnité de CHF 500.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 Mattia Deberti, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, 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 :