

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/818/2013-ICCIFD

ATA/570/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 juin 2015

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Gilles Crettol, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 mai 2014 (JTAPI/539/2014)**

EN FAIT

- 1) Selon la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le 18 mai 2005, Monsieur A_____, ressortissant suisse, a épousé Madame A_____, avec laquelle il a eu deux fils, B_____, né le _____ 1997, et C_____, venu au monde le _____ 1998.
- 2) Le 10 octobre 2001, les époux A_____ ont conclu un bail pour un appartement de sept pièces au _____, quai D_____ pour un loyer mensuel de CHF 8'250.- à compter du 1^{er} janvier 2002.
- 3) Selon la base de données de l'OCPM, les époux A_____ sont séparés depuis le 1^{er} août 2002.
- 4) Le 23 novembre 2004, le couple a eu un troisième enfant, une fille, E_____.
- 5) Le 27 avril 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2002 à 2007. Des éléments de revenu et de fortune semblaient ne pas avoir été déclarés.
- 6) Le 1^{er} mai 2009, le contribuable s'est opposé à l'ouverture de telles procédures. Il avait été résident au Royaume-Uni pendant près de six ans, pays dans lequel il avait payé ses impôts, et résidait depuis 2008 à Monaco, où il travaillait. Il y était domicilié au F_____, à la rue G_____.
- 7) Le 26 mai 2009 a eu lieu un entretien en présence du conseil de M. A_____ et de deux collaborateurs de l'AFC-GE, lesquels en ont rédigé un résumé, signé par eux seuls.
 - a. Sur la base d'informations venant de Berne, l'AFC-GE pensait que le contribuable avait simulé son départ. Le rapport d'enquête faisait ressortir plusieurs indices en ce sens, dont les principaux étaient l'absence de séparation ou de divorce des époux A_____, la naissance d'un enfant en 2004 et l'absence d'activité lucrative de Mme A_____ malgré trois enfants à charge. Par ailleurs, tous les témoignages recueillis au cours d'une enquête de voisinage indiquaient que le contribuable était très souvent à Genève et travaillait à la place H_____ chez I_____ (Suisse) SA (ci-après : I_____ Suisse).
 - b. Le conseil de M. A_____ connaissait personnellement ce dernier, qui habitait auparavant Londres et était à présent résident monégasque.

- 8) a Le 15 juillet 2009, le contribuable a répondu à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 4 juin 2009.

Les pièces annexées prouvaient son départ de Suisse en 2002. Durant les premiers mois de son séjour londonien, il avait résidé auprès d'amis et à l'hôtel en attendant de trouver un appartement qui lui convienne.

- b. Selon une attestation de J_____ NA (ci-après : J_____) du 29 juin 2009, il avait travaillé du 4 septembre 2002 au 6 avril 2005 dans l'un des départements de la banque basés à Londres. Conformément à un contrat de bail du 18 novembre 2003, il avait loué un appartement à K_____ à Londres dès le 5 décembre 2003.

À teneur de ses déclarations fiscales anglaises pour les périodes se terminant les 5 avril 2003, 2004, 2005 et 2006, il résidait au Royaume-Uni, sans y être un résident ordinaire ni y être domicilié. Selon sa déclaration fiscale 2002-2003, il avait rejoint J_____ le 3 septembre 2002, sans commencer à travailler en Angleterre avant le 6 janvier 2003. Conformément à ses déclarations fiscales 2003-2004 et 2004-2005, il n'était pas soumis à l'impôt sur le revenu perçu pour des jours de travail en dehors du Royaume-Uni. À teneur de sa déclaration fiscale 2005-2006, il était parti d'Angleterre le 6 avril 2005.

Aux termes d'une attestation de The I_____ Group (Monaco) SAM (ci-après : I_____) du 6 juin 2009, il travaillait pour cette société depuis le 11 avril 2005 et déployait ses activités principalement à Monaco et à Londres. La Principauté de Monaco lui avait délivré une carte de résident, valable au 8 mars 2010. Selon un bordereau de droits d'enregistrement de la direction des services fiscaux monégasques du 30 mars 2007 concernant la période du 1^{er} avril 2007 au 31 mars 2008, il était locataire d'un studio au _____, rue G_____ depuis le 1^{er} avril 2006. Son bulletin de paie pour le mois de septembre 2007 indiquait qu'il avait une ancienneté de sept mois auprès de I_____.

Le décompte de frais de chauffage du 1^{er} juillet 2007 au 30 juin 2008 pour l'appartement du quai D_____ était adressé uniquement à son épouse.

- 9) a. Le 1^{er} septembre 2009, M. A_____ a donné suite à une demande de complément d'information de l'AFC-GE du 14 août 2009.

Les pièces annexées, mises en parallèle avec les déclarations fiscales déjà produites, démontraient qu'il avait été taxé en Angleterre pendant toute la période de son séjour dans ce pays. Il n'entendait pas fournir à l'AFC-GE ses contrats de travail avec J_____ et I_____, qui contenaient des informations confidentielles.

- b. Dans un courrier du 20 octobre 2004 adressé au contribuable chez J_____, les autorités fiscales britanniques accusaient réception de sa déclaration fiscale 2003-2004. Selon deux documents des 13 avril et 14 juin 2007 émis par les mêmes autorités, ses déclarations fiscales 2004-2005 et 2005-2006 avaient été

traitées sans nécessiter d'être revues. Différents relevés fiscaux anglais récapitulaient les montants dus par et à M. A_____ en relation avec les périodes fiscales 2004-2005 et 2005-2006.

- 10) Le 17 septembre 2009, l'AFC-GE a écrit au contribuable. Dans la mesure où il n'avait pas prouvé la constitution d'un nouveau domicile dans un pays étranger où il payait des impôts, le centre de ses intérêts vitaux semblait se trouver à Genève, où il était salarié et avait sa famille, de sorte qu'il devait y être imposé de manière illimitée. Un ultime délai lui était imparti pour fournir les pièces listées, faute de quoi une taxation d'office serait établie.
- 11) a. Le 18 septembre 2009, le contribuable a versé à la procédure des pièces supplémentaires, qui, avec les informations et documents déjà fournis, suffisaient à établir la réalité de son domicile à l'étranger.
- b. Les nouveaux relevés fiscaux britanniques produits récapitulaient la balance du compte fiscal de l'intéressé pour les périodes 2003-2004, 2004-2005 et 2005-2006. Un document émis par J_____ détaillait les dépenses ou les prestations payées à ou pour son employé au cours de l'année fiscale 2003-2004.
- 12) a. Le 7 octobre 2009, M. A_____ a demandé à l'AFC-GE de reconsidérer sa position, au vu des éléments fournis.

Comme c'était l'usage en Angleterre, l'impôt avait été retenu à la source par J_____, qui n'avait pas été en mesure de retrouver son contrat de travail. Il avait signé le bail pour l'appartement du quai D_____ car la régie n'aurait pas accepté que son épouse, qui n'avait pas de revenu fixe et régulier, le signe seule. Il avait été régulièrement enregistré au consulat de Suisse en Angleterre puis à Monaco depuis son départ. En 2005, son conseil avait préparé une requête en séparation, laquelle avait été brièvement montrée à l'AFC-GE au cours du premier entretien. Monsieur L_____, ancien employé de l'AFC-GE travaillant pour la fiduciaire M_____ SA, avait jugé la démarche inutile et dissuadé Mme A_____ de finaliser la séparation, envers laquelle elle était réticente pour des motifs religieux et en raison des enfants. Depuis la séparation des époux A_____ en 2002, le contribuable essayait de voir ses enfants régulièrement, soit en Suisse, soit à l'étranger. La conception d'un enfant pendant la séparation ne prouvait ni un séjour régulier à Genève, ni une communauté conjugale.

b. Conformément aux quatre certificats de salaire annexés, établis par J_____, aucun impôt n'avait été déduit de son salaire perçu du 4 septembre 2002 au 5 avril 2003. Des impôts avaient été directement prélevés sur son salaire durant les années suivantes, du 6 avril 2003 au 5 avril 2006. Il avait cessé d'être employé par J_____ le 6 avril 2005. Le contrat de travail avec I_____ également annexé, qui constituait un avenant au contrat principal et dont un paragraphe était caviardé, était conclu pour une période de douze mois à compter du 1^{er} mars 2007.

- 13) a. Le 11 janvier 2010, le contribuable a répondu à une demande d'information de l'AFC-GE du 15 décembre 2009.

À son arrivée en Angleterre en 2002, il avait été considéré dans un premier temps comme résident non domicilié au Royaume-Uni, car il déployait une grande partie de ses activités aux États-Unis, où il avait passé les cinq derniers mois de l'année 2002. Seule une faible partie de ses revenus avait été taxée en Angleterre, le solde ayant fait l'objet d'une retenue à la source aux États-Unis. Compte tenu du temps écoulé, il n'avait pas pu obtenir plus d'informations à ce sujet. Il refusait de fournir ses relevés bancaires pour les années 2002 à 2008, non pertinents.

b. Il a joint à son courrier une attestation de I_____ du 8 janvier 2010 récapitulant son salaire annuel perçu de 2005 à 2009.

- 14) Le 4 février 2010, une séance a réuni le conseil de M. A_____ et deux collaborateurs de l'AFC-GE, qui en ont rédigé un résumé, signé par eux seuls. Les parties ont maintenu leur position.

a. Selon l'AFC-GE, il existait un faisceau d'indices suffisant pour un assujettissement illimité à Genève, de sorte qu'elle allait taxer l'intéressé. Les revenus imposés à Londres ne le seraient pas à Genève. Les revenus provenant de I_____ seraient pleinement taxés, en l'absence de convention de double imposition. Le contribuable n'avait pas annoncé son départ à l'OCPM. Mme A_____ n'avait pas les moyens d'existence suffisants pour prouver vivre seule à Genève avec ses trois enfants. Aucun virement bancaire prouvant le versement d'une pension alimentaire n'avait été remis. Les prêts n'étaient pas reconnus entre époux.

b. Selon le conseil de M. A_____, l'enfant né en 2004 était un « cadeau inattendu de la nature ». Le contribuable se trouvait dans une situation délicate à cause des conseils de M. L_____.

- 15) Par jugement du 8 février 2010 (JTPI/1571/2010), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a prononcé la séparation de corps des époux A_____ et a ratifié la convention qu'ils avaient conclue le 15 juin 2009. Mme A_____ avait la garde des enfants. Son mari devait lui verser CHF 12'000.- par mois pour l'entretien de la famille. Il bénéficiait d'un large droit de visite de, en principe, un week-end sur deux et la moitié des vacances scolaires.

Selon la partie « en fait » du jugement, les époux vivaient séparés depuis août 2002 et avaient déposé leur requête commune en séparation de corps le 25 juin 2009.

- 16) Le 2 mars 2010, l'AFC-GE a étendu la procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôt à l'IFD et l'ICC 2008 et a invité

M. A_____ à remplir conjointement avec son épouse les déclarations fiscales 2003 à 2008, reprenant et complétant son argumentation précédente.

Le contribuable serait imposé de manière illimitée à Genève, avec effet rétroactif au 3 septembre 2002. Seuls les revenus perçus en 2002 auprès de J_____ seraient taxés, les revenus des années suivantes ayant été imposés au Royaume-Uni. Les revenus perçus auprès de I_____ dès le 11 avril 2005 seraient taxés sans restriction.

17) Le 25 octobre 2010, l'intéressé a retourné à l'AFC-GE ses déclarations fiscales pour 2003 à 2008 non remplies, avec la première page barrée et la mention qu'il n'était plus domicilié en Suisse depuis 2002.

18) Le 30 novembre 2011, l'AFC-GE a mené des entretiens séparés avec chacun des époux A_____, conformément aux procès-verbaux signés par trois collaborateurs de l'AFC-GE et transmis au contribuable le 9 décembre 2011.

a. Mme A_____ a affirmé ne plus vivre depuis 2002 avec son époux, avec lequel elle entretenait de très bonnes relations et qui était un bon père. Ils s'étaient séparés lors de son départ à Londres, mais n'avaient alors pas officialisé leur séparation, par volonté de voir comment la vie séparée se passerait et en raison des mauvais conseils de M. L_____. Son mari avait signé le bail de l'appartement du quai D_____ car elle ne remplissait pas les conditions pour en être seule locataire. En 2003, sans vivre ensemble, ils avaient essayé de se réconcilier, sans succès. Elle était alors tombée enceinte de manière inattendue. En 2005, il avait rejoint Monaco. Il voyait ses enfants un week-end sur deux. Lorsqu'il venait à Genève, il utilisait parfois l'appartement lorsqu'elle était absente. Elle ne savait pas où il dormait lorsqu'il prenait les enfants le week-end. À son avis, il se rendait parfois à N_____ mais allait plutôt à l'hôtel, voire chez des amis. Parfois, il ramenait les enfants pour la nuit. Il amenait quelquefois E_____ à l'école O_____ avec son véhicule à elle. Il n'était pas vrai que son époux lui ait prêté de l'argent depuis 2002. Elle n'avait pas demandé de pension de 2002 à 2009 car il lui donnait de l'argent en cas de besoin et son père l'aidait financièrement. Elle payait elle-même l'écolage des enfants. Son mari avait acquis un appartement à N_____ et l'avait donné à leurs trois enfants. Elle y allait de temps en temps. S'il travaillait partout dans le monde, il avait actuellement son bureau principal et son appartement à Monaco, où elle n'était jamais allée. Elle ne pouvait pas confirmer qu'il n'habitait pas à Genève.

Elle avait fondé sa société en 2008 grâce à son argent personnel, son mari n'ayant pas participé. Elle n'avait pas de compagnon actuellement.

b. M. A_____ était séparé de sa femme depuis son départ pour Londres en 2002. Ils n'avaient alors pas fait une séparation officielle en raison des mauvais conseils de M. L_____ et du fait que son épouse ne voulait pas que cela se sache.

Cette dernière était tombée enceinte de E_____ de manière inattendue. En 2005, il était parti pour Monaco. Lorsqu'il était à Genève, il aimait bien amener sa cadette à l'école, à pied, sauf lorsqu'il pleuvait. Soit il utilisait sa voiture de fonction, soit il empruntait celle de son épouse, dont il n'avait pas les clefs. Il voyait ses enfants un week-end sur deux. Il essayait de les voir souvent, son travail lui permettant d'être très flexible. S'il avait une réunion à Genève, il les voyait, dînant parfois avec eux et leur mère, en famille, au restaurant. Durant ses séjours à Genève, il dormait chez des amis, ou, principalement, à N_____. Il y avait acquis en 2004-2005 un appartement, qui appartenait à ses trois enfants, dont il payait les charges et dont sa femme avait les clefs. Il n'avait aucun effet personnel dans l'appartement du quai D_____ et n'en avait pas les clefs. Il y dormait exceptionnellement, dans la chambre de E_____, en l'absence de son épouse. Lorsqu'il prenait ses enfants pour le week-end, il allait en général à N_____. En 2002, il avait prêté environ CHF 150'000.- à son épouse, en complément de l'argent qu'elle recevait de son père, lequel avait les moyens de l'entretenir. Il participait ponctuellement, par des paiements en espèces, aux frais de sa femme, qui ne voulait pas de contribution d'entretien, et payait les vacances qu'il passait avec ses enfants. Il avait signé le bail de l'appartement du quai D_____ car, au sein d'un couple marié, les deux devaient signer.

Il avait des comptes bancaires ainsi que des cartes de crédit et de débit auprès d'une banque à Monaco. Il avait des amis en Angleterre, surtout des collègues de travail. À Monaco, il était juste membre du consulat suisse. Étant loin de Genève, il y avait de moins en moins d'amis, n'y venant que pour voir sa famille. Il avait un numéro de téléphone fixe en Angleterre, dont les appels étaient déviés sur son téléphone portable anglais. Il avait une ligne de téléphone fixe à son bureau monégasque, mais non à son domicile. Il était assuré contre la maladie à Monaco, au bénéfice d'une couverture internationale. Il y avait un médecin et un dentiste, dont il ne se souvenait plus les noms. Il avait juste une voiture de fonction à Monaco. Il recevait son courrier au _____, rue G_____.

c. L'AC-GE a indiqué que les observations de ses enquêteurs, faites sur plusieurs mois, ne concordaient pas avec les déclarations de M. A_____ et sa femme. Sur place, l'intéressé était presque systématiquement présent. Il sortait tôt le matin de l'immeuble, sans venir de l'extérieur pour y entrer et prendre les clefs. Il utilisait toujours le véhicule de son épouse.

- 19) Le 19 janvier 2012, le conseil du contribuable a reproché à l'AFC-GE de s'acharner sur ce dernier, qui avait toujours collaboré avec loyauté et en toute transparence, et a demandé une copie du rapport de ses enquêteurs, afin de pouvoir y répondre en fonction des dates.

Certains points des procès-verbaux des entretiens du 30 novembre 2011 étaient inexacts. Les époux A_____ avaient voulu formellement se séparer en 2002, leur conseil ayant été chargé de la procédure, mais M. L_____ les en avait

dissuadés. Mme A_____ avait répété à plusieurs reprises que son mari résidait à Londres puis à Monaco et non à Genève.

- 20) Le 20 avril 2012, suite à une demande de l'AFC-GE du 20 mars 2012, M. A_____ lui a retourné ses déclarations fiscales 2009 à 2011 non remplies, dans la mesure où il n'avait plus sa résidence fiscale en Suisse depuis 2002.
- 21) Le 10 mai 2012, le contribuable a refusé de donner suite à la demande de l'AFC-GE du 7 mai 2012 et de retourner sa déclaration fiscale 2002 remplie et signée, ayant déjà été imposé pour la période précédant son départ de Suisse, du 1^{er} janvier au 31 août 2002.
- 22) Le 15 mai 2012, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD et l'ICC 2009 à 2011.
- 23) Par décisions du 16 mai 2012, l'AFC-GE a confirmé l'assujettissement illimité du contribuable ainsi que l'imposition conjointe des époux A_____ pour l'ICC et l'IFD 2002 à 2011.

Le départ annoncé dès le 3 septembre 2002 à l'OCPM ne jouait pas de rôle décisif. La séparation de corps constituait un indice purement formel pouvant être contredit par des éléments démontrant la persistance de la vie commune. La demande de séparation de corps avait été faite peu après l'ouverture de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en avril 2009. Les moyens du couple étaient mis en commun. L'intéressé avait reconnu ne pas avoir versé de pension alimentaire jusqu'en 2009 alors que son épouse n'avait pratiquement aucun revenu. Le versement des prestations d'entretien dès 2009 n'avait jamais été prouvé et constituait également un indice purement formel. Les affirmations de conception de E_____ lors d'une tentative de réconciliation n'étaient pas crédibles.

Même en présence d'une activité lucrative à Londres ou à Monaco, il devait être imposé au lieu de résidence de sa famille dans la mesure où la vie commune perdurait. L'examen de ses déclarations fiscales anglaises révélait des incohérences. Le contribuable n'avait pas expliqué pourquoi il se considérait comme un résident non ordinaire au Royaume-Uni. Le groupe I_____ était également actif en Suisse par sa société suisse située au _____, place H_____. Tout portait à croire que M. A_____ exerçait son activité dans les bureaux genevois. Les enquêtes auprès du voisinage, du service d'immeuble, du facteur et du standardiste de I_____ Suisse effectuées en 2005, 2007 et 2011 permettaient de conclure à sa présence au domicile conjugal. En 2011, le contribuable avait été aperçu à différentes reprises quittant le domicile conjugal tôt le matin pour accompagner E_____ à l'école et se rendre à son travail auprès de I_____ Suisse. L'enquête contredisait les affirmations du contribuable pour 2011,

démontrant que ce dernier avait menti, de sorte qu'il perdait toute crédibilité. Il avait son domicile, pour les périodes fiscales 2002 à 2011, dans le canton de Genève, dans l'appartement occupé avec son épouse.

- 24) a. Par courriers du 18 juin 2012, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces décisions, concluant à leur annulation.

Il a contesté les éléments retenus par l'AFC-GE en reprenant et développant son argumentation précédente.

Il avait versé des contributions d'entretien à son épouse. Le père de cette dernière subvenait aux besoins de sa fille. Il n'y avait pas de mise en commun de fonds pour le logement et l'entretien. Entre septembre 2002 et avril 2003, il avait passé l'essentiel de son temps aux États-Unis pour J_____. En Angleterre, il n'était imposable que sur ses revenus de source anglaise. Il n'avait presque pas été présent sur sol suisse durant cette période et ne pouvait y être imposé sur la part de ses revenus non imposés au Royaume-Uni. I_____ Suisse n'avait plus de bureaux à Genève. Dans le cadre de ses fonctions pour la société monégasque, il était amené à visiter les autres sociétés du groupe, notamment en Suisse. Sa présence occasionnelle à Genève s'expliquait par l'exercice de son droit de rendre visite à ses enfants.

b. À l'appui de ses réclamations, il a versé de nouvelles pièces à la procédure. Son conseil lui avait facturé CHF 15'250.- pour l'activité déployée du 3 mars 2005 au 31 octobre 2009. Dans une attestation du 13 juin 2012, le père de Mme A_____ confirmait aider financièrement sa fille depuis la séparation du couple en 2002, par donations et remises de montants en espèces. Sur un décompte de prestations médicales des Caisses Sociales de Monaco du 6 septembre 2011, adressé à la rue G_____, figuraient des soins dentaires. Une facture de dépannage sur la climatisation du 29 août 2011 avait été envoyée à la rue G_____. Une facture du 3 août 2007 concernant des petits achats au P_____ était adressée au contribuable à Monaco avec la mention « (THE I_____) ». Selon différents relevés bancaires, M. A_____ avait transféré à son épouse deux fois CHF 6'000.- les 26 août et 25 septembre 2002 puis lui avait versé régulièrement une contribution d'entretien de EUR 8'000.- par mois dès le mois de juin 2009. Les 17 octobre 2006 et 28 octobre 2010, cette dernière avait reçu CHF 400'000.- et CHF 215'000.- de la part de son père.

- 25) Par décisions du 4 février 2013, l'AFC-GE a rejeté les réclamations, reprenant sa précédente motivation et la complétant.

Le projet de demande en séparation semblait débiter le 2 juin 2005, ce qui confirmait qu'il découlait d'un processus organisé dans le but de contrer les velléités de l'AFC-GE. Au vu de leur train de vie et des dépenses nécessaires et courantes, rien n'expliquait comment Mme A_____ et ses enfants subsistaient

économiquement avant le versement du père de cette dernière du 17 octobre 2006. Les factures produites ne suffisaient pas à prouver le déplacement du centre de ses intérêts vitaux. Il était avantageux pour l'intéressé de se faire soigner à Monaco, les soins dentaires étant pris en charge par la sécurité sociale monégasque. Seuls deux versements ayant été faits par le contribuable à son épouse en 2006, il pouvait en être déduit qu'il ne lui avait pas versé de contributions d'entretien jusqu'en 2009. Il avait été incapable de constituer une liste de ses présences à Genève. Il louait un simple studio à Monaco. Le jugement du TPI se basait sur des faits erronés, mis en place pour échapper à une imposition à Genève. En vertu du principe de pérennité du domicile, M. A_____ avait gardé son domicile genevois lorsqu'il était aux États-Unis.

- 26) a. Par acte du 7 mars 2013, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions sur réclamation, concluant à leur annulation.

Il a repris et complété l'argumentation formulée auparavant.

Les personnes exerçant majoritairement leur activité en-dehors du Royaume-Uni sans intention d'y séjourner plus de trois ans étaient considérées, en droit fiscal anglais, comme des résidents non ordinaires. Un tel statut anglais ne faisait pas de lui un résident fiscal suisse. La question de la séparation officielle s'était déjà posée en 2002, afin de formaliser la situation de fait. Voyageant beaucoup et exerçant son droit de visite dans l'appartement de N_____, où il passait passablement de temps, il n'avait pas besoin d'un grand appartement à Monaco. Il ne tenait pas de relevé détaillé de ses passages en Suisse, qui dépendaient notamment de ses rendez-vous professionnels.

b. Il a versé à la procédure une décision de taxation 2007 du 21 octobre 2009, un bordereau IFD 2007 de la même date et une sommation du 4 février 2013 concernant l'IFD 2011 que le service des contributions valaisan lui avait envoyés à Monaco, un bordereau d'impôt communal de la commune de Q_____ du 28 octobre 2009 adressé à M. et Mme A_____ à la rue G_____, un courrier du 18 janvier 2013 des Caisse Sociales de Monaco concernant ses nouvelles cartes d'immatriculation, une facture d'un chirurgien-dentiste monégasque du 23 janvier 2013, une attestation de paiement de prestations effectuées par le même médecin en octobre 2012 ainsi qu'un courrier de la fiduciaire de son épouse à l'AFC-GE du 25 mai 2007, à teneur duquel cette dernière avait vécu, pendant l'année 2005, sur l'augmentation de CHF 120'000.- du prêt octroyé par son époux, se montant à CHF 180'000.- au 31 décembre 2004 et à CHF 300'000.- au 31 décembre 2005.

- 27) a. Par réponse du 15 juillet 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant et complétant son argumentation précédente.

b. À l'appui de sa réponse, dans un premier bordereau de pièces, l'AFC-GE a produit des documents démontrant que les époux A_____ étaient membres des comités de soutien du R_____ de Genève en janvier 2010 et de l'association S_____ en juillet 2012, un extrait du registre foncier de la commune de Sion du 13 septembre 2007 indiquant que M. A_____ était domicilié au quai D_____, un extrait du site LinkedIn du 9 juillet 2012 localisant M. A_____ en Suisse ainsi qu'un article publié sur le site de I_____ le 3 novembre 2010 et citant des propos de M. A_____, lequel mentionnait un événement ayant eu lieu à Genève en mai 2009. Elle a également versé à la procédure un second bordereau de pièces couvertes par le secret fiscal, comprenant notamment les rapports des enquêtes effectuées en 2005, 2007 et 2011.

- 28) Le 16 septembre 2013, M. A_____ a sollicité la communication des pièces qu'il n'avait pas déjà en sa possession, contestant que le secret fiscal s'opposât à leur communication.
- 29) a. Par réplique du 30 septembre 2013, l'intéressé a persisté dans ses conclusions.

Apparaître comme membre de soutien d'une association à but culturel ne constituait pas une preuve de résidence. L'organisation par le groupe I_____ de manifestations à Genève n'était pas pertinente pour l'établissement de son domicile. Il avait quitté la Suisse pour l'Angleterre le 3 septembre 2002 puis avait effectué un stage de trois mois aux États-Unis, jusqu'en décembre 2002. Il était rentré le 6 janvier 2003 à Londres, où il avait loué un appartement. Il avait obtenu une carte de résident monégasque en 2007. Les rapports d'enquêtes, qui ne lui avaient jamais été communiqués, n'avaient aucune force probante et devaient être écartés de la procédure. L'AFC-GE n'avait pas établi qu'il rentrait à Genève avec une régularité suffisante pour y créer un domicile fiscal principal.

b. À l'appui de sa réplique, il a versé de nouvelles pièces à la procédure.

Selon une attestation de l'OCPM du 15 août 2002, M. A_____ était parti pour l'Angleterre le 3 septembre 2002. À teneur d'un certificat de nationalité et d'immatriculation établi par l'ambassade de Suisse à Londres, le contribuable vivait au _____, T_____ à Londres entre le 11 juin 2003 et le 19 juin 2007. Des échanges de courriels concernaient la location d'un appartement à T_____ dès le 6 janvier 2003 puis le départ de cet appartement en novembre 2003, afin d'en trouver un nouveau à K_____. Un article du 29 janvier 2004 paru dans Reuters News mentionnait la mise en place, par J_____, d'une équipe dirigée par M. A_____. Un article paru en juin 2006 dans InvestHedge indiquait qu'il avait rejoint J_____ en 2002.

Il détenait une carte de séjour monégasque valable au 8 mars 2008, délivrée le 9 mars 2007. Dans son passeport suisse figurait un visa délivré par la France

valable du 30 janvier au 30 avril 2007. Deux courriers du service des contributions valaisan concernant son imposition 2008 lui avaient été adressés à Monaco.

- 30) Par duplique du 1^{er} novembre 2013, l'AFC-GE a maintenu son refus de communiquer certaines pièces et persisté dans l'intégralité de ses conclusions.

Le contenu essentiel des rapports d'enquêtes avait été donné à plusieurs reprises, oralement et par écrit, au contribuable. Les pièces concernant Mme A_____ ne pouvaient être transmises sous réserve du consentement exprès de cette dernière. Le certificat de nationalité et d'immatriculation à Londres et les cartes de séjours n'étaient pas à eux seuls propres à démontrer la constitution d'un nouveau domicile. Il n'avait toujours pas apporté la preuve de son assujettissement illimité en Angleterre et à Monaco.

- 31) Le 13 novembre 2013, M. A_____ a contesté avoir reçu communication du contenu essentiel des rapports d'enquêtes.

- 32) Le 2 décembre 2013, sur demande du TAPI, l'AFC-GE a indiqué que le contenu essentiel des rapports d'enquêtes avait été communiqué au contribuable lors des séances avec son conseil des 26 mai 2009 et 26 janvier 2010, par courrier du 2 mars 2010, durant les entretiens du 30 novembre 2011 ainsi que dans les décisions du 16 mai 2012 et les décisions sur réclamation du 4 février 2013. Certains éléments des rapports pouvaient également être démontrés par d'autres moyens.

- 33) Par jugement du 12 mai 2014, expédié pour notification le 23 mai 2014 et reçu par le contribuable le 26 mai 2014, le TAPI a partiellement admis le recours, dans la mesure où l'intéressé devait être taxé conjointement avec son épouse jusqu'en 2008, puis séparément dès 2009, et a confirmé les décisions attaquées en tant qu'elles constataient l'assujettissement illimité de ce dernier à Genève de 2002 à 2011.

Aucune contribution à l'entretien de la famille n'avait été déterminée avant la conclusion de la convention de séparation du 15 juin 2009. Les explications parfois contradictoires des époux A_____ permettaient de retenir qu'ils ne considéraient pas, en 2004, que leur mariage n'avait plus d'avenir, de sorte que leur séparation n'était pas considérée comme définitive. Le contribuable admettait avoir maintenu des relations très étroites avec sa famille. Il était troublant qu'il ait continué à pouvoir disposer du domicile conjugal et du véhicule de son épouse, même uniquement en l'absence de cette dernière. Dans ces circonstances, même à retenir que le couple vivait séparé, la communauté d'existence n'avait pas pris fin avant 2009. Toutefois, en l'absence de raison de douter de la réalité de l'issue de la procédure devant le TPI, les époux devaient être taxés séparément pour les périodes 2009 à 2011.

Durant les premiers mois de son activité pour J_____, M. A_____ avait travaillé non seulement en Grande-Bretagne, mais également aux États-Unis, ayant résidé auprès d'amis ou à l'hôtel de septembre 2002 à novembre 2003. Le constat définitif de l'échec de la vie conjugale n'ayant alors pas encore été établi, il gardait objectivement un centre d'intérêts prépondérants à Genève, où résidaient son épouse et surtout leurs enfants, avec lesquels il entretenait des relations régulières. Il n'avait pas démontré avoir déplacé le centre de ses intérêts à Londres. Il était resté assujéti de manière illimitée à Genève tout au long de son séjour professionnel à Londres, soit jusqu'au 1^{er} avril 2006, date de la conclusion du bail de son studio monégasque.

D'après l'attestation de I_____, il avait partagé son activité professionnelle dès le 11 avril 2005 entre Monaco et Londres, ses lieux principaux d'activité. Il admettait venir également à Genève, où I_____ disposait d'un bureau de représentation. Les rapports d'enquêtes de l'AFC-GE, dont le contenu avait été résumé, consistaient pour l'essentiel en des affirmations non documentées, l'identité des personnes interrogées n'y figurant notamment pas, de sorte qu'il était impossible de les convoquer pour vérifier leurs propos. Le contribuable n'avait versé à la procédure, outre son bail, que quelques factures ne justifiant pas une présence régulière à Monaco. Ni l'attestation de I_____, ni son contrat de travail ne précisaient la part de travail effectivement accomplie à Monaco, au regard des autres sites du groupe, à Londres ou en Suisse. Il n'avait pas démontré que le lieu de son activité professionnelle se situait de manière prépondérante à Monaco. Il avait échoué à démontrer son domicile effectif à Monaco depuis le 1^{er} avril 2006, de sorte qu'il restait assujéti de manière illimitée en Suisse.

- 34) a. Par acte déposé le 25 juin 2014, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant préalablement à une tentative de conciliation et principalement à l'annulation du jugement attaqué, à la taxation séparée de son couple pour les périodes 2002 à 2011 ainsi qu'à la constatation d'absence d'assujétissement illimité à l'ICC et l'IFD 2002 à 2011, avec suite de frais et « dépens ».

Il occupait un appartement à Londres, puis à Monaco, alors que son épouse avait conservé le sien à Genève. L'existence d'un ménage commun n'était ni alléguée ni établie. Vu les avances ponctuelles de M. A_____ à sa femme et les donations régulières du père de cette dernière, il n'y avait pas de communauté de moyens. Il y avait séparation effective, de sorte que le couple devait être taxé séparément.

En relation avec le séjour londonien, l'argumentation du TAPI quant à l'absence de constat d'échec définitif de l'union conjugale ne tenait pas, la tentative de réconciliation ayant mené à la conception de E_____ ayant échoué très rapidement. En ce qui concernait Monaco, les nouvelles pièces produites

démontraient qu'il y avait passé et y passait encore l'essentiel de son temps. L'AFC-GE n'avait pas prouvé le domicile fiscal. En refusant l'accès aux rapports d'enquêtes, cette dernière avait violé le principe d'égalité des armes et la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 5 octobre 2001 (LIPAD - A 2 08). Les autorités monégasques étaient particulièrement vigilantes, pour éviter les domiciliations fictives. Il n'avait pas d'assurance-maladie en Suisse, n'y recevait pas de soins médicaux et n'y avait pas d'amis ni de famille, à part un frère qu'il ne voyait que très occasionnellement. Voyageant régulièrement, il lui arrivait de ne pas exercer son droit de visite pendant un certain temps, pour le compenser par la suite. Il exerçait ce droit principalement à N_____ et parfois à Genève.

b. Il a produit sa demande d'abonnement d'électricité à la Société Monégasque de l'Électricité et du gaz (ci-après : SMEG) pour mise en service le 19 avril 2006, une facture de la SMEG pour l'électricité utilisée du 19 avril au 1^{er} septembre 2006 comportant l'annotation manuscrite « Payé par I_____ Group (MC) », une facture de la SMEG du 13 juillet 2006 suite à une coupure de l'électricité pour impayés et rétablissement à la deuxième visite, des factures de la SMEG adressées à M. A_____ chez I_____ pour l'électricité utilisée du 27 février 2007 au 1^{er} mars 2010, des factures de la SMEG des 1^{er} mars, 1^{er} juin, 31 août, 1^{er} décembre 2010, 25 février, 30 mai, 1^{er} septembre, 1^{er} décembre 2011 et 1^{er} juin 2012 adressées à l'intéressé chez son employeur, un avis d'échéance pour les loyers du studio de la rue G_____ du 1^{er} juillet au 30 septembre 2006 avec la mention manuscrite « Payé par I_____ Group (MC) », des avis d'échéance pour les loyers du studio du 1^{er} octobre au 31 décembre 2006 et du 1^{er} octobre 2007 au 31 décembre 2011, une facture de réajustement de la caution pour le studio du 25 mars 2008, des factures pour les cotisations d'assurance pour le studio pour les périodes du 13 avril 2007 au 12 avril 2012, un rappel pour le paiement de la cotisation du 13 avril 2007 au 12 avril 2008 restée impayée, une attestation d'assurance responsabilité civile locative pour la période du 13 avril 2008 au 12 avril 2009 pour le studio, des factures pour des prestations de nettoyage au studio en août, septembre et octobre 2007 rédigées au nom de I_____, des bordereaux de droit d'enregistrement pour le studio pour la période du 1^{er} avril 2008 au 31 mars 2012, un certificat de nationalité et d'immatriculation du 15 avril 2010 attestant l'immatriculation de M. A_____ auprès du consulat général de Suisse à Marseille depuis le 29 juin 2007, une facture d'entretien des climatiseurs du studio du 17 juin 2010, une facture pour des interventions d'une entreprise de plomberie au studio en novembre 2011 ainsi qu'un certificat de travail du 25 juin 2014 confirmant que M. A_____ était employé par I_____ depuis le 1^{er} mars 2007 et était basé principalement à Monaco, étant toutefois amené à voyager à Londres et New York, ainsi que, dans une moindre mesure, à Genève, Zurich et Lugano.

35) Le 24 juillet 2014, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

36) Le 8 août 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant certains points du jugement du TAPI et apportant des précisions à son argumentation précédente.

Elle n'entendait pas modifier sa position et ne voyait pas le bénéfice d'une tentative de conciliation, qui aurait un caractère purement dilatoire.

M. A_____ avait travaillé à l'étranger à la demande de ses employeurs, qui avaient mis à sa disposition des logements de fonction. Il n'apportait aucun élément nouveau quant à son séjour à Londres. Concernant son séjour à Monaco, le logement et l'électricité étaient payés par son employeur et les factures étaient établies au nom de I_____ ou adressée chez I_____, ce qui démontrait qu'il s'agissait d'un logement de fonction. La consommation d'électricité était dérisoire et celle de gaz nulle, démontrant que le logement constituait tout au plus un pied-à-terre. Le contribuable avait fait l'objet de rappels pour factures impayées, ce qui prouvait qu'il ne séjournait que rarement à Monaco de 2005 à 2011.

37) Le 4 septembre 2014, la chambre administrative a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle le 24 septembre 2014.

38) Les 9 et 15 septembre 2014, le conseil de M. A_____ a indiqué être à l'étranger le 24 septembre 2014 et ne pas être en mesure de se faire remplacer ; son client n'était pas davantage disponible à cette date.

39) Le 16 septembre 2014, la chambre administrative a annulé l'audience du 24 septembre 2014, aucune partie n'ayant formellement sollicité une comparution personnelle des parties – à distinguer d'une audience de conciliation – et une telle audience n'apparaissant en définitive pas indispensable à l'instruction de la cause.

40) Par réplique du 7 novembre 2014, dans le délai imparti par le juge délégué pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, le contribuable a persisté à solliciter une audience de conciliation et maintenu son recours, reprenant certains de ses arguments en y apportant des précisions.

Les époux A_____ avaient suivi les principes de droit de la famille pour organiser les modalités de leur séparation. Les factures d'électricité étaient compatibles avec le train de vie de l'intéressé, absent de l'appartement durant la journée et passant beaucoup de temps à l'hôtel durant la semaine. Comme tout le monde, il ne conservait pas ses quittances d'achats ou ses notes de restaurants pendant des années.

41) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17 ; 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).
- 2) Le recourant sollicite une audience de conciliation.
 - a. Aux termes de l'art. 65A LPA, les juridictions administratives peuvent en tout temps procéder à une tentative de conciliation (al. 1) et déléguer un de leurs magistrats à cet effet (al. 2). S'agissant d'une disposition potestative, l'autorité saisie n'est pas tenue de donner suite à une requête en conciliation présentée par l'une des parties (ATA/234/2015 du 3 mars 2015 consid. 3a ; ATA/726/2012 du 30 octobre 2012 consid. 4b).
 - b. En l'espèce, les parties ont adopté des positions antagonistes et clairement établies tout au long de la procédure. Après avoir eu connaissance des nouvelles pièces produites par le recourant dans le cadre de son recours devant la chambre administrative, l'autorité intimée a par ailleurs confirmé, dans son mémoire de réponse, ne pas avoir l'intention de modifier sa position.

Dans ces circonstances, il ne se justifie pas d'ordonner une audience de conciliation.
- 3) Le recours porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI confirmant l'assujettissement illimité du recourant à l'IFD et à l'ICC 2002 à 2011 ainsi que la taxation conjointe de ce dernier et de son épouse pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2008.
- 4) Sur le plan formel, le recourant a soutenu, tant devant le TAPI que devant la chambre administrative, que le principe d'égalité des armes avait été violé, en raison de l'absence de communication des rapports d'enquêtes, produits par l'AFC-GE sous le couvert du secret fiscal. Ce faisant, le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu.
 - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du

8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 129 II 497 consid. 2.2). L'étendue du droit de s'exprimer ne peut pas être déterminée de manière générale, mais doit être définie au regard des intérêts concrètement en jeu. L'idée maîtresse est qu'il faut permettre à une partie de pouvoir mettre en évidence son point de vue de manière efficace (ATF 111 Ia 273 consid. 2b ; ATF 105 Ia 193 consid. 2b.cc).

b. En matière fiscale, le droit d'être entendu est concrétisé, en matière de consultation du dossier, par les art. 114 al. 4 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 17 LPFisc. Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD ; art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas (art. 114 al. 2 LIFD ; art. 17 al. 2 LPFisc). Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher à son détriment que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (art. 114 al. 3 LIFD ; art. 17 al. 4 LPFisc ; ATF 115 Ia 293 consid. 5c = JdT 1991 IV 108, 116 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.1). L'autorité qui refuse au contribuable le droit de consulter son dossier confirme, à la demande de celui-ci, son refus par une décision susceptible de recours (art. 114 al. 4 LIFD ; art. 17 al. 5 LPFisc).

c. En l'espèce, sans rendre de décision formelle, l'autorité intimée a refusé de communiquer au recourant les rapports d'enquêtes durant la procédure non contentieuse. Elle a ensuite persisté à lui refuser l'accès à ces rapports lors de la procédure contentieuse, les produisant sous le couvert du secret fiscal. En tout état de cause, le contenu essentiel de ces derniers a été communiqué à plusieurs reprises au contribuable, tant durant la procédure devant l'autorité intimée que devant le TAPI, comme le confirme le courrier récapitulatif de l'AFC-GE du 2 décembre 2013.

Le recourant a ainsi pu faire valoir efficacement son point de vue, de sorte que son droit d'être entendu n'a pas été violé. Le grief sera écarté.

- 5) Sur le plan matériel, le recourant conteste son assujettissement illimité en Suisse depuis septembre 2002 et remet en cause son imposition conjointe avec son épouse pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2008.
- 6) Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 10a ; ATA/137/2015 du 3 février 2015 consid. 3a ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 13a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 consid. 3). De même, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 précité consid. 2.1 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 2 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 consid. 3 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 consid. 3d et les références citées).

b. En ce qui concerne l'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, est applicable, dans son état lors des périodes fiscales en cause.

c. Les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques ont été abrogées avec l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 69 al. 1 LIPP). La LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

Le recours portant sur l'ICC 2002 à 2011, l'ancien droit est applicable quant aux années fiscales 2002 à 2009, en particulier l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I) et l'ancienne loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II), entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 17 al. 1 aLIPP-I et 9 aLIPP-II). Le nouveau droit s'applique pour les périodes fiscales 2010 et 2011.

- 7) Le recourant affirme avoir quitté la Suisse le 3 septembre 2002, ayant dans un premier temps été domicilié à Londres pour ensuite transférer son domicile à Monaco. Il ne serait dès lors plus assujetti de manière illimitée en Suisse depuis le mois de septembre 2002.

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 (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées ; ATA/693/2014 du 2 septembre 2014 consid. 2). Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, 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 ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 4 ; ATA/693/2014 du 2 septembre 2014 consid. 2 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 9 ;

Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

- 8) Il convient dès lors de déterminer en premier lieu si le recourant remplit les conditions d'assujettissement illimité du droit fiscal suisse pour les années fiscales 2002 à 2011.

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 (art. 3 al. 1 LIFD). Une personne a son domicile fiscal en Suisse lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD). Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD).

- 9) a. Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 ; 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1 ; ATA/203/2015 du 24 février 2015 consid. 7a ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 5b). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/203/2015 précité consid. 7a ; ATA/858/2014 précité consid. 5b ; ATA/272/2003 du 6 mai 2003 consid. 4b).

b. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 précité consid. 3.2 ; ATA/203/2015 précité consid. 7a ; ATA/858/2014 précité consid. 5b ; ATA/790/2013 précité consid. 10b ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 consid. 6). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.99/2006 du 31 août 2006 consid. 6.1).

c. Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.2 ; 125 I 54 consid. 2b ; ATA/203/2015 précité consid. 7c). Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu de travail. Pour cette raison, ces personnes sont en principe imposables au lieu de résidence de la famille (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 125 I 54 consid. 2b.aa ; 125 I 458 consid. 2d ; 121 I 14 consid. 4a ; 111 Ia 41 consid. 3). Ce n'est que lorsque le contribuable marié, exerçant une activité lucrative dépendante – sans avoir de fonction dirigeante –, ne rentre pas dans sa famille en fin de semaine ou pas avec la régularité nécessaire que son domicile fiscal principal est au lieu du travail, le lieu de résidence de la famille représentant alors pour lui un domicile fiscal secondaire (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 121 I 14 consid. 4b ; 104 Ia 264 consid. 2b et 4b.bb).

10) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la rupture des liens avec le précédent domicile ne suffit pas à établir un transfert de domicile à l'étranger. Au contraire, il faut que, selon l'ensemble des circonstances, un nouveau domicile ait été créé. Ainsi, le premier domicile établi demeure, en principe, tant que n'a pas été établi un nouveau domicile (ATF 138 II 300 consid. 3.3 p. 306 et les références citées ; ATA/333/2009 du 30 juin 2009 consid. 4d). Le moment de l'annonce du départ et le départ effectif du contribuable de son précédent domicile ne sont ainsi pas déterminants (ATF 138 II 300 consid. 3.3 et les références citées).

11) 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). 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/203/2015 précité consid. 8 ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 6). 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 ; 2A.374/2006 précité consid. 4 ; ATA/203/2015 précité consid. 8 ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 6). 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).

c. En cas de changement de domicile, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombe au contribuable (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; ATA/333/2009 précité consid. 4d).

- 12) En l'espèce, il n'est pas contesté que, jusqu'au mois de septembre 2002, le recourant était domicilié à Genève, avec son épouse et ses deux fils. Il affirme ensuite avoir transféré le centre de ses intérêts vitaux à Londres, de sorte que le fardeau de la preuve de la constitution d'un nouveau domicile au Royaume-Uni lui incombe.

Selon ses propres déclarations, bien qu'ayant commencé à travailler pour son employeur britannique au début de mois de septembre 2002, le recourant aurait passé l'essentiel de son temps aux États-Unis jusqu'au mois d'avril 2003. Il reconnaît d'ailleurs ne pas avoir eu d'appartement à Londres durant les premiers mois suivant son départ de Genève, affirmant avoir vécu à l'hôtel ou chez des amis. Le recourant n'avait ainsi pas déplacé le centre de ses intérêts vitaux à Londres durant la fin de l'année 2002 et le début de l'année 2003.

En ce qui concerne la suite de son séjour londonien, le recourant a produit des pièces démontrant qu'il a d'abord habité dans un studio à T_____ – soit depuis janvier 2003, selon les échanges de courriels produits, soit depuis le 11 juin 2003, à teneur du certificat de nationalité et d'immatriculation de l'ambassade de Suisse –, puis dans un appartement à K_____ dès le mois de décembre 2003. Il a ainsi prouvé avoir eu un logement à Londres depuis 2003.

Bien qu'il n'ait pas été en mesure de produire son contrat de travail, il a également établi avoir travaillé pour J_____ jusqu'au 6 avril 2005.

Toutefois, sa femme et ses enfants demeuraient à Genève. Or, si le recourant affirme s'être séparé de son épouse à compter de son départ pour Londres en 2002, il reconnaît avoir tenté une réconciliation et être venu régulièrement rendre visite à ses enfants en Suisse. Les époux ont par ailleurs eu un troisième enfant à la fin de l'année 2004.

Au vu de ce qui précède, si le recourant a établi avoir travaillé à Londres et y avoir eu un logement, il n'a pas démontré avoir rompu les liens avec son domicile genevois, ni avoir déplacé le centre de ses intérêts à Londres.

Il a d'ailleurs lui-même confirmé l'absence de déplacement du centre de ses intérêts vitaux à Londres, en déclarant aux autorités fiscales anglaises être un résident non ordinaire au Royaume-Uni et en expliquant dans son acte de recours devant le TAPI que cette qualification était destinée aux personnes exerçant majoritairement leur activité en dehors d'Angleterre sans intention d'y séjourner plus de trois ans.

Le TAPI a dès lors à bon droit confirmé l'assujettissement illimité en Suisse du recourant pendant tout son séjour londonien, du 3 septembre 2002 au 6 avril 2005.

- 13) Le recourant affirme avoir ensuite transféré son domicile à Monaco. En l'absence de création d'un nouveau domicile fiscal à Londres, il s'agit dès lors d'un transfert de Genève à Monaco, de sorte que le fardeau de la preuve de la constitution de son domicile monégasque incombe également au recourant.

La date d'arrivée de l'intéressé à Monaco n'est pas claire. Le 1^{er} mai 2009, il a allégué avoir passé près de six ans à Londres et être résident monégasque depuis 2008. Il a ensuite affirmé, le 30 novembre 2011, être parti pour Monaco en 2005. Il a par ailleurs produit deux attestations de son employeur, la première indiquant qu'il travaillait à Monaco depuis le 11 avril 2005 et la seconde confirmant qu'il avait perçu un salaire de 2005 à 2009. Le contrat de travail produit a toutefois été conclu dès le 1^{er} mars 2007, date qui concorde avec le contenu du certificat de travail rédigé par I_____ produit devant la chambre administrative et avec le bulletin de paie de septembre 2007, à teneur duquel le recourant avait alors une ancienneté de sept mois au sein de I_____. En outre, il ressort du dossier que le recourant est locataire de son studio monégasque de la rue G_____ depuis le 1^{er} avril 2006 et que I_____ lui a payé ses loyers pour les mois de juillet, août et septembre 2006. Finalement, la titularité d'une carte de séjour monégasque remonte au 9 mars 2007 et son immatriculation au consulat de Suisse à Marseille au 29 juin 2007.

Au vu de ces contradictions, il apparaît en tout état de cause difficile de retenir que le recourant aurait prouvé avoir déplacé le centre de ses intérêts à Monaco avant l'année 2008.

En outre et surtout, même en faisant abstraction de ces contradictions temporelles, si les pièces produites par le recourant établissent bien que le recourant travaillait pour une société monégasque et louait un studio à Monaco, elles ne démontrent pas qu'il y avait déplacé le centre de ses intérêts vitaux.

Il n'a en effet produit que des pièces concernant son emploi – qui sont, comme déjà constaté, contradictoires – et des factures liées à son logement – loyer, électricité, assurance, nettoyage, droit d'enregistrement, plomberie, climatiseurs –, dont une grande partie avait été adressée à son employeur. Or, si ces pièces établissent certains liens professionnels avec Monaco, le recourant a également affirmé beaucoup voyager et son employeur a indiqué qu'il travaillait principalement à Monaco et à Londres et voyageait également à New York ainsi que, dans une moindre mesure, à Genève, Zurich et Lugano. Le recourant n'a dès lors pas clairement établi que la principauté de Monaco constituait le centre de ses intérêts professionnels.

Il n'a pas non plus démontré y avoir des intérêts personnels. À cet égard, il a uniquement produit des pièces démontrant qu'il allait chez le dentiste à Monaco, pour certaines postérieures aux années litigieuses et ne suffisant en tout état de cause pas à elles seules à établir l'existence de relations étroites avec Monaco. Il a par contre refusé de produire ses relevés bancaires, qui auraient par exemple pu permettre d'établir l'existence d'un compte dans une banque monégasque, de paiements par carte de crédit ou de débit effectués à Monaco ou de retraits en espèces régulièrement opérés dans la principauté. Le recourant s'est sur ce point contenté d'affirmer avoir des cartes de crédit et de débit ainsi que des comptes en banque à Monaco, sans le prouver. En outre, il n'a pas allégué s'être fait des amis dans la principauté, où il a simplement indiqué être membre du consulat suisse. Il a par ailleurs expressément déclaré ne pas vivre sa vie de famille à Monaco, ses enfants n'y venant pas lui rendre visite, ce qui expliquait l'absence de nécessité d'un logement plus grand qu'un studio.

C'est au contraire le recourant qui se déplace régulièrement en Suisse pour y exercer son droit de visite, que ce soit lors de voyages professionnels ou privés. Il a à cet égard expliqué essayer de voir ses enfants souvent, ce qui était possible grâce à la flexibilité de son travail, et passer passablement de temps en Suisse, ce qui ne fait que confirmer les constatations opérées lors des enquêtes diligentées par l'AFC-GE en 2005, 2007 et 2011, lesquelles dénotent une présence très fréquente du recourant à Genève.

Le recourant a ainsi failli à démontrer le déplacement du centre de ses intérêts vitaux à Monaco, ayant au contraire démontré avoir conservé des liens particuliers avec Genève, où se trouvent ses enfants.

Au vu de ce qui précède, le recourant n'a pas démontré avoir transféré son domicile à Monaco, de sorte que son domicile genevois a perduré jusqu'en 2011. Il était dès lors imposable en Suisse de 2002 à 2011 sur la base d'un assujettissement illimité à Genève.

14) a. La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 8 décembre 1977 (CDI-GB - RS 0.672.936.712) s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants (art. 1 CDI-GB).

b. L'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État (art. 4 § 1 CDI-GB).

Lorsque, selon les dispositions de l'art. 4 § 1 CDI-GB, une personne physique est un résident des deux États contractants, cette personne est considérée comme un résident de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux ; art. 4 § 2 let. a CDI-GB). Si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident de l'État où elle séjourne de façon habituelle (art. 4 § 2 let. b CDI-GB). Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'État dont elle possède la nationalité (art. 4 § 2 let. c CDI-GB). Si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord (art. 4 § 2 let. d CDI-GB).

c. Sous réserve des dispositions des art. 16, 18 et 19 CDI-GB, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État (art. 15 § 1 CDI-GB). Nonobstant les dispositions de l'art. 15 § 1 CDI-GB, les rémunérations

qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total cent quatre-vingt-trois jours au cours de l'année fiscale considérée de cet État (let. a), les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État (let. b) et la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État (let. c ; art. 15 § 3 CDI-GB).

- 15) En l'espèce, concernant la période londonienne du recourant, de 2002 à 2005, comme vu précédemment, le recourant est considéré comme assujéti de manière illimitée en Suisse au sens du droit suisse, de sorte qu'il est résident suisse au sens de la CDI-GB, laquelle est dès lors applicable. À teneur du dossier, il semble qu'il n'ait été imposé au Royaume-Uni que sur ses revenus perçus dans ce pays, ce qu'il a du reste confirmé dans ses réclamations du 18 juin 2012. Il n'est ainsi pas résident anglais au sens de la CDI-GB.

Par conséquent, la CDI-GB ne s'oppose pas à l'assujétissement illimité du recourant en Suisse, mais simplement à la double imposition de ses revenus déjà taxés en Angleterre. Or, l'AFC-GE a prononcé, dans ses décisions litigieuses, l'absence de taxation de ces derniers en Suisse.

En ce qui concerne la période suivant son départ à Monaco, jusqu'en 2011, le recourant n'a, par la force des choses, pas payé d'impôts à Monaco, ce qui ne serait de toute façon concevable que s'il était ressortissant français. En tout état de cause, aucune convention en matière fiscale n'est susceptible de remettre en cause son assujétissement illimité en Suisse, en l'absence d'une telle convention entre la Suisse et Monaco.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a à bon droit confirmé l'assujétissement illimité du recourant en Suisse et donc pour l'IFD 2002 à 2011.

- 16) Il convient à présent d'examiner l'assujétissement du recourant au regard de l'ICC.
- a. Les personnes physiques sont assujéties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 2 al. 1 aLIPP-I ; art. 2 al. 1 LIPP). Une personne a son domicile dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement, ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 2 al. 2 aLIPP-I ; art. 2 al. 2 LIPP). Une personne séjourne dans le canton lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins en exerçant une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans exercer d'activité lucrative (art. 2 al. 3 aLIPP-I ; art. 2 al. 3 LIPP). L'assujétissement

fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 aLIPP-I ; art. 5 al. 1 LIPP).

b. Vu l'identité des contenus de l'art. 3 LIFD ainsi que des art. 2 aLIPP-I et 2 LIPP, la notion de domicile fiscal est la même en droit fédéral et en droit cantonal (ATA/858/2014 précité consid. 12b).

Or, comme vu précédemment, pour la période concernée, le recourant a son domicile fiscal en Suisse du fait qu'il a échoué à démontrer le transfert du centre de ses intérêts vitaux de Genève vers Londres puis Monaco, de sorte qu'il est assujéti dans ce canton de manière illimitée pour l'ICC 2002 à 2011.

17) Le recourant affirme ensuite qu'il ne devrait pas être imposé conjointement avec son épouse de 2002 à 2008.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_753/2011 du 14 mars 2012 consid. 6.1), le présent arrêt traite simultanément de l'IFD et de l'ICC, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3).

18) a. Les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial (art. 9 al. 1 LIFD ; art. 8 al. 2 aLIPP-I et 5 al. 1 aLIPP-II). A contrario, en cas de divorce ou de séparation durable de fait ou de droit durant la période fiscale, les époux sont imposés séparément, pour l'ensemble de la période fiscale (art. 45 let. a LIFD dans son état avant le 1^{er} janvier 2014 ; art. 5 al. 2 de l'ancienne ordonnance fédérale du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques ; art. 5 al. 3 aLIPP-II ; ATF 133 II 305 consid. 4.1 p. 308 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_980/2013 et 2C_981/2013 du 21 juillet 2014 consid. 8.1 ; 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 4.1).

b. Selon la jurisprudence, 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. Ces conditions sont cumulatives. Une séparation au sens de l'art. 9 al. 1 LIFD suppose ainsi que les époux aient renoncé à la vie commune. Partant, aussi longtemps que chaque époux a un domicile propre tout en maintenant la communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée. 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 – en particulier pour l'un des motifs indiqués aux art. 175 et 176 CC et à l'ancien art. 135 CC, remplacé le 1^{er} janvier 2011 par l'art. 272 du code de procédure civile du 19 décembre 2008

(CPC - RS 272) – 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_980/2013 précité consid. 8.1 ; 2C_753/2011 du 14 mars 2012 consid. 6.1.2 ; 2A.353/2006 du 18 janvier 2007 consid. 4.1 ; 2A.432/2004 du 16 décembre 2004 consid. 3.2).

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 ; 2A.277/1988 du 20 juin 1989 consid. 4).

- 19) a. 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).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, 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 ; ATA/563/2012 précité consid. 14 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). 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).

b. La circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) concernant l'imposition de la famille selon la LIFD donne une série d'indices qui permettent de déterminer, sur la base d'une appréciation globale, si une séparation est effective. Cette directive a été remplacée le 21 décembre 2010 par la circulaire n° 30 de l'AFC-CH concernant l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD, laquelle reprend en substance les mêmes indices. Constituent des indices de séparation effective, premièrement, l'absence d'une demeure commune (art. 162 CC), 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.

- 20) En l'espèce, le recourant affirme être séparé de son épouse depuis le mois de septembre 2002. Les époux ont toutefois tous deux admis avoir tenté une réconciliation en 2003, qui avait débouché sur la naissance de leur dernier enfant à la fin de l'année 2004.

Dans ces circonstances, l'on ne peut considérer qu'ils souhaitaient mettre à néant leur communauté conjugale de 2002 à 2004, de sorte que les conditions d'une imposition séparée ne sont pas remplies pour ces trois périodes fiscales.

En ce qui concerne les années suivantes, le recourant allègue être parti pour Monaco dès 2005. Il n'a toutefois pas établi y avoir eu un logement avant le 1^{er} avril 2006, date à laquelle il a commencé à louer le studio de la rue G_____. Par ailleurs, si le recourant a établi avoir versé une contribution d'entretien mensuelle de EUR 8'000.- à son épouse dès le mois de juin 2009, il n'allègue pas avoir auparavant contribué à l'entretien de sa famille par des subsides d'un montant déterminé, affirmant que son épouse ne souhaitait pas sa participation et recevait l'argent nécessaire de son père. Mme A_____ a de plus indiqué que, lorsqu'elle avait besoin d'argent, elle en demandait à son époux, qui lui en donnait.

Ainsi, non seulement le recourant, auquel incombait le fardeau de la preuve, n'a pas démontré l'existence d'un logement séparé de son épouse d'avril 2005 à mars 2006, mais il n'a pas non plus établi l'absence de mise en commun des moyens d'existence des époux s'agissant des dépenses afférentes au ménage avant 2009.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a à juste titre confirmé la taxation conjointe du recourant avec son épouse pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2008.

- 21) Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE sont conformes au droit et le recours de l'intéressé contre le jugement du TAPI sera rejeté.
- 22) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juin 2014 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mai 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 2'000.- ;

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 Gilles Crettol, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :