

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1788/2024-ICCIFD

ATA/471/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 mai 2026

4^{ème} section

dans la cause

A_____

recourant

représenté par Mes Julien LIECHTI et Bénédic BOISSONNAS, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
31 mars 2025 (JTAPI/325/2025)**

EN FAIT

- A.**
- a.** A_____, né en 1960 au Soudan, est un ressortissant suisse.
 - b.** Selon les données figurant au registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), il a été domicilié à Genève (à l'adresse B_____) notamment entre le 25 septembre 2006 et le 1^{er} juillet 2013, avant de quitter le canton.
 - c.** Le 1^{er} juillet 2013, il a annoncé au moyen du formulaire idoine son départ pour C_____(principauté de Monaco), et sollicité une attestation de départ.
 - d.** À teneur du dossier, il est le père de quatre enfants (nés entre 1999 et 2004) issus d'un mariage célébré en 1983 avec D_____, dont il est divorcé depuis le 11 décembre 2009. Selon les données figurant au registre de l'OCPM, ses enfants et son ex-épouse ne vivent plus à Genève depuis le 4 juin 2009.
 - e.** Il s'est remarié en 2012 avec E_____, avec qui il a vécu séparé dès le mois de janvier 2013 et dont il a divorcé en 2019.
- B.**
- a.** A_____ a été administrateur de F_____ de 2000 à 2005, puis en a été directeur jusqu'en septembre 2013.
 - b.** Il a également été administrateur de G_____ de 1994 à 2004, puis en a été directeur jusqu'en septembre 2013.
 - c.** Il a été titulaire de l'entreprise individuelle « H_____ » du _____ 2013 (date d'inscription) au _____ 2015, date de la radiation de l'inscription de l'entreprise par suite de cessation de l'exploitation.
 - d.** Il a enfin été administrateur de I_____ de 2013 à 2018, selon l'extrait du registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC).
 - e.** En 2015, il était propriétaire de huit biens immobiliers sis à Genève.
- C.**
- a.** Par arrêt du 1^{er} mars 2016 (ATA/192/2016), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), examinant la situation de A_____ sous l'angle de la loi fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes (LHR - RS 431.02), a considéré que l'OCPM était fondé à considérer que A_____ n'avait pas apporté la preuve de l'absence de domicile effectif à Genève pour la période du 26 octobre 2006 au 1^{er} juillet 2013 et avait, à juste titre, refusé de procéder à une modification de son registre de la population.

Le recours contre cet arrêt a été rejeté par le Tribunal fédéral par arrêt du 3 octobre 2016 (cause 2C_341/2016).
 - b.** Par arrêt du 22 novembre 2022 (ATA/1179/2022), portant sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 à 2013 de A_____, la chambre administrative, renvoyant à l'ATA/192/2016 précité, a

considéré que le contribuable était demeuré domicilié dans le canton de Genève entre 2006 et 2013, singulièrement qu'il ne s'était pas constitué un domicile fiscal à l'étranger. Partant, les reprises d'impôt pour les années litigieuses ont été confirmées. Le montant total de la fortune non déclarée en 2013 et portant sur les comptes bancaires et « avances » s'élevait à CHF 5'958'147.-.

Cet arrêt n'a pas fait l'objet d'un recours.

D. a. Dans sa déclaration fiscale 2015, déposée en octobre 2016 et fondée sur un assujettissement limité, A_____ a notamment indiqué être domicilié à Monaco, exercer la profession d'« hôtelier-retraité », avoir réalisé un revenu brut (provenant exclusivement du revenu brut immobilier des immeubles qu'il détenait à Genève) de CHF 499'923.-, avoir versé à son ex-épouse une contribution d'entretien de CHF 80'000.-, être propriétaire de huit immeubles locatifs sis à Genève, être actionnaire des sociétés J_____ et F_____ et être débiteur de dettes totalisant CHF 10'881'600.- et des intérêts y relatifs de CHF 134'033.-. Il a déclaré une fortune issue de ses comptes bancaires de CHF 73'096.-.

b. Par courrier du 7 août 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé le contribuable que le processus de taxation pour l'ICC et l'IFD 2015 suivait son cours et lui a « fait connaître » sa volonté « expresse » de procéder à la fixation de ses prétentions fiscales en ICC et IFD 2015 à son encontre, par le biais de la notification de bordereaux dès qu'elle serait en mesure de les chiffrer. Le courrier constituait formellement un « acte interruptif de la prescription » en ce qui concernait le droit de procéder à sa taxation 2015.

c. Par courrier du 21 juin 2023, l'AFC-GE a requis de A_____ la production de plusieurs informations et justificatifs, notamment :

- les justificatifs du versement en 2015 de la pension alimentaire de CHF 80'000.-, avec une explication sur le montant qui avait « doublé » par rapport à celui de l'année précédente ;
- dans le cas où ses éléments commerciaux (actifs et passifs) étaient passés dans la fortune privée, la production d'une liste exhaustive les indiquant, comprenant les références exactes, la date d'achat ainsi qu'une estimation de leurs valeurs vénales au moment de la cessation ;
- concernant les actifs et passifs commerciaux, une explication sur ce qu'il était advenu de la participation dans « K_____ » et des dettes chirographaires envers G_____, J_____, F_____ SA et « L_____ » et, si des abandons de créances avaient été accordés, produire toutes les explications et justificatifs utiles y relatifs ;
- des justificatifs de tous les comptes, relevés fiscaux et créances « pour un montant de CHF 6'000'000.- en comparaison avec les années antérieures ».

d. Le 11 septembre 2023, A_____ a exposé que l'immeuble sis B_____, soit l'H_____ dont il était propriétaire, avait toujours fait partie de sa fortune privée.

Les dettes liées à l'exploitation de l'H_____ s'élevaient au 1^{er} janvier 2015, à CHF 1'021'099.63 (envers G_____) et CHF 426'183.65 (envers F_____ SA). Les titres de G_____, J_____ et F_____ faisaient partie de sa fortune mobilière, et il incombait à l'AFC-GE d'en évaluer la valeur. Enfin, il ne revendiquait plus la déduction de CHF 80'000.- à titre de pension « versée » à son ex-épouse en 2015.

Aucun justificatif n'était joint à cette lettre.

e. Par courrier du 20 septembre 2023, l'AFC-GE a réitéré sa demande de renseignements. Elle a précisé, à propos de l'évolution de sa fortune mobilière de CHF 6'000'000.-, que sa demande du 21 juin 2023 portait plus précisément sur les divers comptes bancaires représentant une fortune de CHF 5'958'147.- au 31 décembre 2014 (selon bordereau de taxation du 23 juin 2022 [*recte* : 2023], non contesté). Elle le priait donc de lui remettre les justificatifs de tous les comptes, créances et relevés fiscaux concernés au 31 décembre 2015.

f. Le 26 septembre 2023, A_____ a requis un délai pour fournir les renseignements requis.

g. L'AFC-GE n'a reçu aucune nouvelle de sa part dans le délai imparti.

h. Par bordereaux du 3 avril 2024, l'AFC-GE a taxé A_____ pour les ICC et IFD 2015, sur la base d'un assujettissement illimité, précisant avoir fixé d'office certains éléments imposables, le contribuable n'ayant pas répondu à ses demandes de renseignements.

i. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux, se prévalant d'un courrier qu'il avait, selon lui, envoyé à l'AFC-GE le 16 janvier 2024 et qu'il produisait avec ses annexes.

Dans les annexes ne figurait aucun extrait de compte bancaire dont il aurait été le titulaire.

j. L'AFC-GE a rejeté la réclamation.

E. a. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation, concluant à son annulation et notamment à ce qu'il soit assujetti aux impôts de manière limitée, à ce que le transfert de l'immeuble abritant l'H_____ dans sa fortune privée soit considéré comme n'ayant généré aucun revenu imposable ou que l'imposition de celui-ci soit différée, à ce que sa fortune mobilière « non-annoncée en 2015 », soit fixée à CHF 400'000.- et à ce que la contribution d'entretien « versée » à son ex-épouse pour l'entretien de leurs enfants soit déduite de ses revenus imposables.

Il était domicilié dans la principauté de Monaco, où il résidait dans un immeuble cosu, déjà en 2015. Au 31 décembre 2015, sa fortune mobilière non déclarée était de maximum CHF 400'000.-, et les revenus en découlant pouvaient être estimés à CHF 0.-.

Il a notamment produit :

- Une attestation de l'association « M_____ » du 14 mai 2024, indiquant que l'intéressé, « demeurant au N_____ à Monaco », en était membre fondateur et bénéficiaire. Il avait occupé la fonction de secrétaire général de 2018 à 2023 et occupait alors celle de trésorier adjoint. Il était régulièrement présent lors de nombreux événements, activités et réunions de comité ;
- Une attestation de O_____ du 17 mai 2024, mentionnant qu'il disposait d'un contrat avec cette société depuis le 19 août 2013 pour des services (numéros de téléphone) installés au N_____ ;
- Une attestation du directeur du « P_____ » du 22 mai 2024, indiquant qu'il en était membre depuis 2013, assistait aux « événements de la communauté », était « présent lors de fêtes juives », venait « régulièrement à l'office de Chabat ainsi que durant la semaine, à notre demande, pour compléter le Minyan » et participait « aux cours d'étude » ;
- Un courrier du Consulat général de Suisse à Marseille daté du 19 octobre 2015 lui confirmant qu'il était désormais inscrit auprès de cette autorité ;
- Un courrier du service de circulation monégasque daté du 13 octobre 2014, l'informant qu'il disposait d'un délai au 27 novembre 2014 pour procéder à l'échange de son permis de conduire étranger pour un permis de conduire monégasque, et une facture de novembre 2014 relative à cet échange ;
- Une copie de sa carte de résident monégasque délivrée le 2 octobre 2013 et une copie de celle délivrée le 8 octobre 2014, toutes deux valables un an ;
- Des extraits de comptes bancaires du 1^{er} janvier au 31 décembre 2015 auprès d'Q_____ faisant état de soldes de compte de CHF 6'510.71, CHF 120.30, CHF 130.60, CHF 0.-, CHF 5'520.43 et CHF 327'286.70, CHF 21'869.60 et CHF 547.55 ; les extraits concernent tous A_____, sauf les deux derniers qui concernent R_____ ;
- Des confirmations, établies par Q_____ le 22 mai 2024 après des recherches d'avoirs et de coffres-forts pour la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015, de clôture de relation bancaire pour divers comptes. Ces attestations concernaient toutes des sociétés, sauf une qui concernait A_____ ;
- Un « journal de A_____ 2015 », indiquant les dates et les lieux de ses diverses activités en 2015, dont ses voyages aux Maldives, à Dubaï, au Bahreïn, à Nice et Monaco, à Oman, au Yémen, en Turquie et à Genève ;
- Un courrier du 11 juin 2024 de la S_____ concernant la clôture d'un compte d'épargne, accompagné d'un avis d'annulation du 20 janvier 2014 et d'une attestation d'intérêts (clôture) au 20 janvier 2014.

b. L'AFC-GE a accepté d'admettre l'imposition différée requise, concluant au rejet du recours pour le surplus.

Elle a produit un contrat de bail à loyer conclu le 29 juillet 2013 par A_____ en tant que locataire, prenant effet le 1^{er} octobre 2013, renouvelable par période d'une année, et portant sur la location d'un appartement au 18^{ème} étage de l'immeuble dénommé « T_____ », N_____ à Monaco. Selon le contrat, l'appartement se composait d'un hall d'entrée avec placard d'une pièce principale, de placards avec cuisine aménagée, d'une salle de bains et d'une loggia. Le loyer mensuel était de EUR 1'550.- et les charges locatives se montaient à EUR 450.- par trimestre.

Le contrat a été renouvelé à plusieurs reprises par le biais de plusieurs avenants, le dernier renouvellement indiquant une prise d'effet dès le 1^{er} octobre 2021. Les avenants mentionnent tous que l'appartement est un studio.

c. Dans sa réplique, le recourant a indiqué que, l'AFC-GE ayant accepté de déferer l'imposition du gain en cause, ses conclusions en lien avec l'H_____ étaient devenues sans objet. Il a persisté dans ses autres conclusions pour le surplus.

d. Après que l'AFC-GE a dupliqué, le TAPI a, par jugement du 31 mars 2025, partiellement admis le recours, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE, et l'a rejeté pour le surplus, considérant notamment que le contribuable était assujéti de manière illimitée en Suisse pour l'année 2015. Il a ainsi renvoyé le dossier à celle-ci pour établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2015.

- F.** **a.** Par acte remis à la poste le 1^{er} mai 2025, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant principalement à l'annulation des avis de taxation du 3 avril 2024 pour les ICC et IFD 2015, à ce qu'il soit constaté qu'il était assujéti de façon limitée en Suisse et à Genève pour la période fiscale 2015, à ce qu'il soit constaté que sa fortune mobilière non annoncée en 2015 était de maximum CHF 339'658.35, à l'annulation de la reprise sur la fortune mobilière et sur les revenus issus de cette fortune et à ce qu'il soit dit que la contribution d'entretien « versée » à son ex-épouse devait être déduite de ses revenus.

Il a produit des quittances de loyer portant sur des montants (CHF 21'600.-) payés en 2015 pour son appartement sis à N_____ à Monaco et a notamment précisé qu'il n'était organe d'aucune société en Suisse en 2015.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

c. Le juge délégué a imparti aux parties un délai au 11 juillet 2025, prolongé par la suite au 31 octobre 2025, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

d. L'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler.

e. Le recourant a indiqué avoir obtenu des autorités monégasques un certificat de résidence à des fins de formalités administratives, lequel attestait qu'il résidait à Monaco depuis le 2 octobre 2013. Il a produit ce document ainsi que sa nouvelle carte de séjour monégasque, délivrée deux jours auparavant, valable jusqu'au 1^{er} octobre 2035.

Ledit certificat indique que le recourant réside à Monaco au U_____ et qu'il s'est établi en Principauté le 2 octobre 2013.

f. Sur ce, la cause a été 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. 62 al. 1 let. a et 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le litige porte sur la question de savoir si l'AFC-GE était fondée à retenir que le recourant était assujéti de manière illimitée en Suisse et à Genève pendant la période fiscale 2015. Il porte également sur le bien-fondé, d'une part, du refus de l'AFC-GE de déduire du revenu imposable du recourant les contributions d'entretien qu'il dit avoir versées à son ex-épouse et, d'autre part, des reprises liées à sa fortune mobilière pour un montant de CHF 6'000'000.-.
3. Se pose tout d'abord la question du droit applicable.

3.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

3.2 En l'espèce, la période fiscale concernée est l'année 2015. Ainsi, en matière d'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est applicable dans sa teneur en 2015. Quant aux ICC, ceux-ci sont régis par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qui s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (cf. art. 71 LIPP), par la LPFisc et par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans leur teneur en vigueur pendant la période litigieuse.

Pour le surplus, les questions à trancher dans le cadre du recours étant traitées de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé (sauf en ce qui concerne la question des reprises liées à la fortune mobilière, laquelle ne concerne que l'ICC), le présent arrêt traite, le cas échéant, simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.3 ; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

4. Au vu de l'ancienneté de la période litigieuse, se pose ensuite la question de la prescription et de la péremption.

4.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ;

ATA/1031/2025 du 23 septembre 2025 consid. 4.1) tant pour l'IFD que l'ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

4.2 Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD et 22 al. 3 let. a LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 4 LPFisc).

4.3 Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).

4.4 En l'espèce, le délai de prescription relatif de cinq ans durant lequel l'AFC-GE était en droit de procéder à la taxation du recourant pour l'année 2015, sous réserve d'interruption, arrivait à échéance le 31 décembre 2020. Le 7 août 2020, l'AFC-GE a adressé au recourant un courrier par lequel elle lui a fait connaître sa volonté « expresse » de procéder à la fixation de ses prétentions fiscales en ICC et IFD 2015 à son encontre, par le biais de la notification de bordereaux dès qu'elle serait en mesure de les chiffrer, précisait que son courrier constituait formellement un « acte interruptif de la prescription » en ce qui concernait le droit de procéder à sa taxation 2015. Ce courrier annonce ainsi une taxation ultérieure, et son but consiste précisément à interrompre le cours de la prescription. Il s'agit donc, au sens de la jurisprudence précitée, d'un acte tendant au recouvrement de la créance et qui interrompt le délai de prescription. Ledit courrier ayant été notifié avant la fin dudit délai, la prescription du droit de procéder à la taxation a été interrompue avant son échéance. Un nouveau délai de cinq ans a alors commencé à courir le 7 août 2020 et a été interrompu le 3 avril 2024, avant son échéance également, par la notification des bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2015.

Pour le surplus, le délai de quinze ans de l'art. 120 al. 4 LIFD arrivera à échéance le 1^{er} janvier 2031.

Par conséquent, le droit de procéder à la taxation pour la période litigieuse n'est ni prescrit ni périmé au jour du prononcé du présent arrêt.

5. L'enjeu principal du litige concerne l'assujettissement illimité du recourant, lequel reproche à l'AFC-GE d'avoir mal appliqué les règles y relatives, mais aussi – matériellement du moins – d'avoir mal apprécié les preuves pertinentes.

5.1 Selon l'art. 3 al. 1 LIFD, 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. Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 3 al. 2 LIFD). Le domicile fiscal suppose la réunion de deux conditions cumulatives : le séjour en un lieu et l'intention de s'y établir. Le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil (art. 23 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 ; ATF 150 II 244 consid. 5 ; 148 II 285 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024 du 20 août 2024 consid. 10.1.1).

5.2 Le lieu/canton du domicile fiscal est celui dans lequel une personne a le centre de ses intérêts (*Mittelpunkt der Lebensinteressen* - ATF 148 II 285 consid. 3.2.2 et les références citées ; 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.1). Si une personne a des liens avec plusieurs lieux, son domicile fiscal est là où elle a les relations les plus étroites (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3 ; 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.2), ce qui se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non des déclarations ou des préférences du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 8.1). Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement son domicile fiscal (ATF 148 II 285 consid. 3.2.2 et les références ; 143 II 233 consid. 2.5.2 ; 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.1). La détermination du canton du domicile fiscal ne peut guère se fonder sur des preuves strictes, mais résulte généralement d'un faisceau d'indices (arrêts du Tribunal fédéral 9C_122/2024 précité consid. 10.1.2 ; 9C_25/2023 du 5 juin 2023 consid. 3.2 ; 2C_533/2018 du 30 octobre 2019 consid. 2.2.2 ; 2C_505/2015 du 8 décembre 2016 consid. 8.1).

Le point de départ de l'analyse est le lieu de résidence habituel de la personne concernée. Ses intérêts personnels, familiaux, professionnels et sociaux peuvent toutefois la lier si étroitement à un autre lieu que celui-ci apparaît comme le centre de ses intérêts personnels, même si elle y passe moins de temps. Les éléments pertinents à prendre en compte sont notamment le lieu de résidence habituel des membres de la famille (époux, enfants, parents et frères et sœurs, les relations sociales extra-familiales (par exemple la participation à la vie associative), la situation professionnelle du contribuable ou ses conditions de logement dans les différents lieux (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3). Le fait d'avoir déposé ses papiers dans un canton n'est qu'un indice (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2). Les différents critères doivent être pondérés en fonction de la situation personnelle de la personne concernée, dans le cadre d'une appréciation globale des circonstances d'espèce (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3). Les faits antérieurs ou postérieurs à la période fiscale examinée ne sont pas directement

pertinents, mais peuvent néanmoins être pris en compte à titre d'indices (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3 *in fine* et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024 précité consid. 10.1.2).

5.3 Pour déterminer le domicile fiscal, il faut déduire des faits internes à partir de circonstances extérieures objectives (arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2016 précité consid. 2.2 ; 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 4.1, *in* StE 2013 A 24.21 n. 24). En général, il n'est pas possible d'apporter une preuve claire à ce sujet, mais il faut procéder à une pondération sur la base d'indices. Pour ce faire, il est nécessaire de prendre soigneusement en compte toutes les circonstances professionnelles, familiales et de vie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_793/2013 du 7 mai 2014 consid. 4.2, *in* StE 2014 A 24.21 n. 29 ; 2C_397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.4.2, *in* StE 2011 A 24.21 n. 22). Les souhaits simplement exprimés par le contribuable ou la préférence sentimentale pour un lieu n'entrent pas en ligne de compte. Le domicile fiscal ne peut donc pas être choisi librement. De même, le domicile de police où sont déposés les papiers ou où sont exercés les droits politiques ne joue pas un rôle décisif : en tant que caractéristiques extérieures, ils peuvent constituer un indice pour le domicile fiscal si le reste du comportement de la personne parle en sa faveur (ATF 138 II 300 consid. 3.3 ; 132 I 29 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024 précité consid. 10.1.2).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation (« rémanence du domicile » ; ATF 138 II 300 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3 et les références). Il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur ; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. À ce sujet, le Tribunal fédéral a récemment précisé qu'un transfert de domicile devait être admis dans tous les cas si les relations avec un nouveau lieu apparaissent plus importantes dans une perspective globale, et ce nonobstant la persistance de relations avec l'ancien domicile (ATF 150 II 244 consid. 5.6.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024 précité consid. 10.1.3).

Il n'est pas déterminant de savoir quand le contribuable a quitté son ancien domicile ou quand il l'a quitté. S'il se rend à l'étranger, il doit s'acquitter de l'IFD et de l'ICC jusqu'à ce qu'il puisse prouver qu'il a établi un nouveau domicile à l'étranger. Un autre point de vue entraînerait un trop grand risque d'abus (ATF 138 II 300 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_510/2016 du 29 août 2016 consid. 2.3).

5.4 La jurisprudence relative au principe de rémanence du domicile fiscal en matière internationale a été inaugurée en 2000 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.388/1998 du 3 mai 2000 consid. 5a = RF 2000 509, en matière d'impôt à la source), et constamment réaffirmée depuis lors (pour des exemples récents : arrêts du Tribunal fédéral 9C_122/2024 précité consid. 10.3.2 ; 2C_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3 ; 2C_1045/2018 du 22 juillet 2019 consid. 3.3) malgré des

critiques d'une partie de la doctrine (pour un aperçu du débat jurisprudentiel et doctrinal : ATF 138 II 300 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. I, 2019, n. 10 *ad* art. 3 LIFD).

5.5 Selon la maxime inquisitoire applicable à la procédure de taxation (art. 46 al. 1 LHID ; art. 19 LPA et 25 LPFisc), il appartient à l'autorité fiscale d'examiner l'ensemble des faits pertinents (ATF 148 II 285 consid. 3.1.1 ; 147 II 209 consid. 5.1.3). En tant que fait générateur de l'impôt, le domicile fiscal doit donc en principe être prouvé par les autorités fiscales. Il peut toutefois être demandé au contribuable d'apporter la preuve du transfert du centre de ses intérêts dans un nouveau lieu, comme il le prétend, dans la mesure où l'assujettissement subjectif antérieur supposé par l'autorité fiscale apparaît comme très probable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1267/2012 du 1^{er} juillet 2013 consid. 3.4). Dans ce cas, le contribuable doit démontrer qu'un transfert de domicile a eu lieu. Cela implique non seulement la rupture définitive des liens avec l'ancien domicile, mais aussi la présentation des circonstances qui ont conduit à l'établissement du nouveau domicile (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 6.4). Si la preuve du transfert de domicile n'est pas apportée, l'ancien domicile subsiste conformément aux considérants qui précèdent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1267/2012 précité consid. 3.4).

5.6 En procédure administrative, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2^e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/363/2026 du 14 avril 2026 consid. 3.1 ; ATA/24/2024 du 9 janvier 2024 consid. 8.10).

5.7 Les autorités ne sont pas obligées d'accorder explicitement aux parties un droit d'être entendues sur des faits notoires. Dans ce sens, le Tribunal fédéral entend par faits notoires des informations dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge, et qui peuvent être vérifiées par des publications accessibles à chacun, à l'instar des informations bénéficiant d'une empreinte officielle facilement accessibles sur Internet et provenant de sources non controversées, comme celles figurant au registre du commerce (ATF 143 IV 380 consid. 1.2 ; 138 II 557 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_396/2022 du 7 juillet 2023 consid. 3.3 ; 4A_645/2011 du 27 janvier 2012 consid. 3.4.2).

6. En l'espèce, au vu de l'ATA/1179/2022 précité, entré en force, il est établi que le recourant est demeuré domicilié dans le canton de Genève entre 2006 et 2013. Dans cette mesure et conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, il lui appartenait de démontrer qu'un transfert de domicile a eu lieu dans un autre lieu (en l'occurrence à Monaco comme il le soutient) avant le 1^{er} janvier 2015. Répondre à cette question suppose de pondérer les éléments qui ressortent du dossier.

6.1 Le recourant, qui n'est pas né à Genève mais a acquis la nationalité suisse, y a vécu à tout le moins de 2006 à 2013. Il y possédait, en 2015 à tout le moins, huit immeubles. Il a également été titulaire de l'entreprise individuelle « H_____ » jusqu'au _____ 2015 et était, selon le RC – ce qui constitue un fait notoire –, administrateur d'I_____ en 2015, contrairement à ses déclarations selon lesquelles il n'était alors organe d'aucune société en Suisse.

Il ressort des ATA/192/2016 et ATA/1179/2022 précités ainsi que du registre de l'OCPM qu'il a (au moins) quatre enfants qui ne vivent pas à Genève et dont il est divorcé de la mère (D_____) depuis le 11 décembre 2009. Il s'est remarié le 26 juillet 2012 avec une autre femme (E_____) dont il a vécu séparé dès le 2 janvier 2013 et dont il est divorcé depuis le 27 août 2019.

Aucun des membres de la famille nucléaire du recourant ne vivait ainsi, à teneur du dossier, à Genève en 2015. L'intéressé y conservait néanmoins des attaches familiales, sa mère y demeurant, comme il l'a indiqué dans son « journal de 2015 », quand bien même les liens avec les parents (et la fratrie) sont généralement plus distants que ceux entre époux ou concubins et avec les enfants (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 du 25 juin 2024 consid. 2.4). Il conservait également des intérêts professionnels et patrimoniaux, étant, d'une part, titulaire d'une entreprise individuelle radiée seulement en toute fin d'année et administrateur d'une société anonyme et, d'autre part, propriétaire de huit immeubles dont il tirait des revenus, comme cela ressort de sa déclaration fiscale.

Enfin, le dossier ne permet pas de savoir si le recourant utilisait régulièrement un logement à Genève plutôt qu'un autre et, le cas échéant, lequel.

6.2 Si l'intéressé n'avait certes, à teneur du dossier, pas de fortes attaches familiales à Genève en 2015, il n'en avait en revanche aucune à Monaco. Il n'est en effet pas allégué que ses enfants ou d'autres membres de sa famille y vivaient. Par ailleurs, sur le plan professionnel et patrimonial, l'intéressé ne soutient pas s'être investi dans une entreprise monégasque, ni y avoir acquis des biens en propriété.

6.3 Le recourant a fourni plusieurs documents en lien avec son établissement à Monaco qu'il convient d'apprécier. Il convient en particulier de déterminer s'il s'y est créé un nouveau domicile fiscal.

6.3.1 Sur le plan objectif, depuis le 1^{er} octobre 2013, le recourant est devenu locataire d'un appartement à Monaco et en a payé les loyers en 2015 à tout le moins. Toutefois, la taille de cet appartement, décrit comme un studio dans les différents avenants au contrat, apparaît très modeste, en comparaison du train de vie et des moyens du recourant, pour en faire son logement principal, et celui-ci n'a fourni aucun élément, tel que des photographies de l'intérieur de l'appartement, permettant de constater la réalité de l'aménagement effectif et durable dans celui-ci. En outre, le paiement du loyer est une obligation résultant du contrat de bail et ne suffit ainsi pas à lui seul à démontrer cette réalité. Enfin, au vu de ce qui précède,

rien ne permet d'exclure que ce logement ait servi au recourant de résidence secondaire lors de séjours à Monaco.

L'attestation de O_____ du 17 mai 2024 mentionne un contrat que le recourant aurait eu avec cette société depuis le 19 août 2013, pour deux services téléphoniques. Ce contrat n'est toutefois pas versé au dossier. Au demeurant, s'il n'y a certes pas lieu de douter que le recourant a pu installer une ligne de téléphone fixe et une ligne de téléphone portable dans son appartement, la mise en place d'une telle installation n'est pas inhabituelle pour les résidences secondaires.

Le recourant a fourni un certificat de résidence délivré par la direction de la sûreté publique de Monaco, attestant qu'il s'est établi à Monaco le 2 octobre 2013. Il a également produit deux cartes de résident de Monaco, valables respectivement du 2 octobre 2013 au 1^{er} octobre 2014 et du 8 octobre 2014 au 1^{er} octobre 2015, soit un an. Il a enfin produit une facture relative à l'échange de son permis de conduire étranger en un permis de conduire monégasque.

Ces trois documents ne donnent toutefois aucune indication sur le nombre de jours passés par le recourant à Monaco en 2015. En outre, il n'apparaît pas déterminant que, dans le certificat de résidence, la date du début de l'établissement de l'intéressé à Monaco qui a été retenue soit le 2 octobre 2013, cette date correspondant au lendemain de la prise d'effet du contrat de bail portant sur la location du studio sis à N_____. Par ailleurs, selon le site Internet « Mon service public », qui est un site officiel de la Principauté de Monaco, une carte de séjour est déjà requise pour toute personne âgée d'au moins seize ans, qui souhaite séjourner à Monaco plus de trois mois (<https://monservicepublic.gouv.mc/thematiques/nationalite-et-residence/residence/residents/la-carte-de-sejour>, page consultée le 29 avril 2026). Les deux cartes de résident sont donc insuffisantes pour retenir que le recourant a séjourné à Monaco, en 2015, pendant une durée supérieure à plus de trois mois.

Le 19 octobre 2015, la Consule générale de Suisse à Marseille lui a confirmé son inscription auprès du Consulat général à Marseille. Le recourant ayant annoncé son départ de Suisse, cette inscription pouvait toutefois n'avoir pour seul but que de lui donner accès aux prestations consulaires, notamment en vue de faciliter ses démarches administratives auprès des autorités monégasques (<https://www.schweiz-frankreich.eda.admin.ch/fr/inscription-au-registre-des-suisse-de-etran-ger> – page consultée le 29 avril 2026). Son inscription auprès du Consulat général n'apparaît donc pas déterminante et surtout ne donne aucune indication sur le nombre de jours passés par le recourant à Monaco en 2015.

Sur le plan de la vie associative, l'attestation de l'ASSOCIATION M_____ du 14 mai 2024 indique que le recourant a occupé la fonction de secrétaire général de 2018 à 2023 et occupe désormais la fonction de trésorier adjoint. Il s'agit d'un élément démontrant, pour les périodes concernées, qu'il est investi dans la vie associative monégasque. Toutefois, cette attestation ne couvre pas la période litigieuse. Pour ce motif d'ailleurs, le recourant ne peut pas être suivi en tant qu'il soutient que cette attestation démontrerait son implication dans cette association

« depuis de nombreuses années », ce d'autant moins qu'il ne donne aucune information sur l'année de création de l'association et qu'il ne peut donc pas être exclu que celle-ci a été créée après 2015.

Enfin, l'attestation du « P _____ » du 22 mai 2024 mentionne que le recourant en est membre depuis 2013, assiste aux « événements de la communauté », est « présent lors de fêtes juives », vient « régulièrement à l'office de Chabat ainsi que durant la semaine pour compléter le Minyan » et participe « aux cours d'étude ». Cette attestation démontre elle aussi un certain investissement du recourant dans la vie associative monégasque depuis 2013. En revanche, dans la mesure notamment où il n'est pas contesté que le recourant voyage beaucoup, il ne peut être exclu que ces activités aient été réalisées lors de ses séjours ponctuels à Monaco.

Pour le surplus, le journal qu'il a établi, indiquant les dates et les lieux de ses diverses activités de 2015, dont ses voyages aux Maldives, à Dubaï, au Bahreïn, à Nice et Monaco, à Oman, au Yémen, en Turquie et à Genève, n'est étayé par aucune pièce, a été rédigé pour les besoins de la cause – et non pas déjà en 2015 – et n'est ainsi pas susceptible de prouver son emploi du temps pour la période litigieuse.

Les éléments du dossier ne plaident donc pas en faveur de la création d'un domicile à Monaco.

6.3.2 Sur le plan subjectif, le recourant n'a fourni aucune explication sur les motifs qui l'auraient conduit à quitter Genève pour s'installer dans un studio à Monaco, alors qu'il possédait à Genève plusieurs immeubles et restait impliqué dans deux sociétés genevoises.

En outre, alors qu'il a produit deux cartes de résident de Monaco, valables respectivement du 2 octobre 2013 au 1^{er} octobre 2014 et du 8 octobre 2014 au 1^{er} octobre 2015, il n'a pas allégué, ni *a fortiori* démontré, avoir renouvelé sa carte de résident les années qui ont suivi, ce qui ne va pas dans le sens d'une volonté de s'établir à Monaco. Le fait qu'il ait obtenu une carte de séjour le 29 octobre 2025, valable jusqu'au 1^{er} octobre 2035, n'y change rien, la date de délivrance de cette carte étant en toute hypothèse trop éloignée, de presque dix ans, de l'année litigieuse.

Enfin, en lien avec l'échange de son permis de conduire, il ressort de la consultation du site Internet « Mon service public » que toute personne titulaire d'un permis de conduire étranger venant fixer sa résidence normale en Principauté doit solliciter la délivrance d'un permis de conduire monégasque. (<https://monservicepublic.gouv.mc/thematiques/transports-et-mobilite/permis-de-conduire/obtention-par-echange/demander-l-echange-d-un-permis-de-conduire-etranger>, page consultée le 29 avril 2026). En tant que le recourant a très vraisemblablement, à teneur du dossier, annoncé aux autorités monégasques sa venue à Monaco dès le 2 octobre 2013, il était ainsi tenu de demander la délivrance d'un permis de conduire monégasque afin de pouvoir conduire son véhicule dans la ville. Cette simple

formalité pratique et obligatoire n'est ainsi pas propre à prouver à elle seule son intention de faire de Monaco son lieu de résidence habituelle.

L'élément subjectif, qui correspond à l'intention de s'établir dans un nouveau lieu, n'est dès lors pas davantage donné.

6.4 En conclusion, le recourant a certes démontré avoir accompli les formalités administratives lui permettant de pouvoir passer du temps à Monaco en 2015. Toutefois, les pièces qu'il a produites ne suffisent pas à constater un nombre de jours suffisant pour la création d'un domicile fiscal à Monaco, ni à établir qu'il en a fait le centre de ses intérêts.

De surcroît, il n'avait, en 2015 à tout le moins, aucune attache familiale à Monaco et n'a pas démontré s'être investi, sur le plan professionnel, dans une entreprise monégasque – alors qu'il était encore impliqué dans deux sociétés à Genève –, ni y avoir acquis des biens en propriété, alors qu'il en a conservé plusieurs à Genève. S'il convient certes de relever une certaine implication de sa part dans la vie associative monégasque, celle-ci doit toutefois être considérée, en 2015 à tout le moins, comme ayant pu avoir été exercée lors de ses séjours ponctuels. Par conséquent, on ne saurait non plus considérer que ses relations avec Monaco étaient plus importantes dans une perspective globale que celles avec Genève. Le recourant n'a donc pas démontré s'être créé un nouveau domicile fiscal, y compris à Monaco.

Dès lors, il découle du principe de rémanence qu'il est resté assujetti, pour l'année 2015, de manière illimitée à l'impôt à son ancien domicile fiscal, à savoir Genève.

7. Le recourant demande une déduction de CHF 92'782.80 à titre de contribution à l'entretien de ses enfants en 2015.

7.1 Selon les art. 33 al. 1 let. c LIFD et 33 LIPP, sont déduites du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

7.2 Selon le texte même de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ce ne sont que les contributions que le contribuable a effectivement versées qui peuvent être déduites de son revenu imposable. Le corollaire est que seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art. 23 let. f LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 5.1 ; 2A_541/2003 du 24 août 2004 consid. 6.1 ; ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 6c). Un jugement ou une convention fixant des pensions et contributions d'entretien ne suffisent pas à eux seuls à justifier leur déduction (respectivement leur imposition) ; encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 9.2 ; 2C_585/2014 précité consid. 5.1), la preuve en incombant à la personne débitrice de ces aliments (arrêt du Tribunal fédéral 2C_242/2010 du 30 juin 2010 consid.2.3.1 ; Christine JAKUES

in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 27 *ad* art. 33).

7.3 Selon l'art. 40 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile (al. 1). L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (al. 2). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD).

La période fiscale correspond à la durée dans le temps (période) pour laquelle l'impôt est perçu. Cette période détermine les éléments qui seront pris en compte pour la taxation fiscale. Il s'agit de la période de calcul (Marc BUGNON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 1 *ad* art. 40). La base de calcul de la taxation annuelle est le revenu acquis pendant cette même période. Il y a donc, pour les personnes physiques, une période fiscale et une taxation pour chaque année civile (*ibid.*, n. 4). En cas d'assujettissement couvrant toute l'année, tous les revenus effectivement réalisés durant la période fiscale sont déterminants pour la taxation (*ibid.*, n. 8). Dans le cas où l'assujettissement couvre toute l'année civile, les déductions générales (art. 33 LIFD) sont en principe pleinement déductibles si elles sont échues au cours de l'année (*ibid.*, n. 16).

Pour les personnes physiques, seuls les revenus réalisés pendant l'année civile seront pris en compte (Marc BUGNON in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 1 *ad* art. 41). Tous les revenus et toutes les déductions échus durant la période fiscale, soit du 1^{er} janvier au 31 décembre, déterminent le revenu imposable (*ibid.*, n. 7). Ainsi, l'impôt sur le revenu ne peut être perçu que sur les recettes obtenues par un contribuable durant une certaine période (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, § 377 p. 219).

7.4 En l'espèce, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, le recourant a certes démontré qu'en vertu du jugement du Tribunal des affaires familiales d'Hawaï du 10 mai 2010, il devait verser à son ex-épouse une somme de USD 86'160.- (12 x USD 7'180.-), à titre de contribution d'entretien pour l'année 2015. Or, comme il l'a admis, il n'a versé aucune somme en 2015 pour l'entretien de ses enfants. Ainsi, dans la mesure où seules les contributions qui ont effectivement été versées peuvent être déduites du revenu imposable, la déduction que l'intéressé revendique ne peut être admise.

Ses arguments contraires n'y changent rien. En effet, en tant qu'il allègue, d'une part, qu'il ne ressort pas de la doctrine ou de la jurisprudence que le contribuable ne peut pas déduire la pension au moment de son exigibilité et, d'autre part, que le Tribunal fédéral a estimé, dans son arrêt 2A.613/2005, qu'un montant versé à titre de contribution d'entretien n'avait pas besoin de l'avoir été au cours de la période à laquelle il était dû pour être déductible, il perd de vue que la condition *sine qua non* de la déduction des contributions d'entretien reste leur versement effectif.

Par ailleurs, il ne peut rien tirer du prétendu versement de la contribution d'entretien en 2016, qu'il ne démontre au demeurant pas. En effet, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD), et l'impôt sur le revenu ne peut ainsi être perçu que sur les recettes obtenues par un contribuable durant cette période. Puisque le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD) et que, dans le cas où l'assujettissement couvre toute l'année civile comme en l'espèce, les déductions générales (art. 33) sont en principe pleinement déductibles si elles sont échues au cours de l'année, il importe que seules les contributions d'entretien effectivement versées durant la période fiscale concernée, en l'occurrence 2015, soient déductibles lors de cette période. Or, comme cela a été relevé, le recourant n'a versé aucune somme en 2015 pour l'entretien de ses enfants.

Le grief sera donc écarté.

8. Enfin, le recourant conteste les reprises liées à sa fortune mobilière.

8.1 L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP). Selon l'art. 47 LIPP, sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandites représentant une part d'intérêt dans une entreprise, une société ou une association (let. b) ; l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (let. c) ; les créances hypothécaires et chirographaires (let. e), les éléments composant la fortune commerciale (let. f) et les bijoux et l'argenterie, lorsque leur valeur dépasse CHF 2'000.- (let. h).

Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).

8.2 Conformément aux art. 126 LIFD et 31 LPFisc, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1). Sur demande de l'autorité fiscale, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2).

8.3 Selon l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2). L'art. 37 al. 1 LPFisc a une teneur similaire.

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 2 LPFisc).

8.3.1 Il appartient au contribuable de prouver l'inexactitude de la taxation lors de la procédure de réclamation en apportant les éléments nécessaires pour établir son revenu réel (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 22 *ad* art. 132). La preuve de l'inexactitude manifeste doit être apportée dans le délai de réclamation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 3 ; 2C_504/2010 du 22 novembre 2011 consid. 2.2 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 23 *ad* art. 132).

Sur le plan procédural, lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, la commission de recours, qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD), doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve etc.) étaient, ou non, remplies. À cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, la commission de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.442/2001 du 19 juin 2002 consid. 2.2 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 23 *ad* art. 132).

8.3.2 L'art. 132 al. 3 LIFD prescrit au surplus que la réclamation contre une taxation d'office doit, le cas échéant, contenir l'indication des moyens de preuves. Les moyens de preuves ne doivent pas nécessairement être produits avec la réclamation. C'est à l'autorité de réclamation de demander la production des preuves dûment offertes. Lorsque la production des preuves offertes est demandée et que celles-ci ne sont pas fournies en temps utile par le réclamant, la réclamation est alors irrecevable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_504/2010 précité consid. 2.3 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 24 *ad* art. 132).

Lorsque la taxation d'office a lieu en raison du fait que le contribuable n'a pas satisfait à son devoir de collaboration dans la procédure de taxation, la preuve que la taxation est inexacte va par conséquent en tout premier lieu consister à remédier aux actes de collaboration manqués (par exemple remettre la déclaration d'impôt). Toute incertitude quant à l'état de fait doit être écartée par une preuve complète. Ce n'est que lorsque toute incertitude relative à l'état de fait est dissipée que le devoir d'investigation de l'autorité renaît et que cette dernière doit adapter, le cas échéant,

la taxation d'office à l'état de fait réel (arrêt du Tribunal fédéral 2C_279/2011 du 17 octobre 2011 consid. 3.2 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd], *op. cit.*, n. 27 *ad art.* 132).

8.4 Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 151 II 11 consid. 2.2.2 ; 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les arrêts cités). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôts et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_960/2016 du 15 juin 2017 consid. 5.1 et les références citées). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.483/2003 du 5 mars 2004 consid. 5 ; ATA/758/2025 du 8 juillet 2025 consid. 5.6).

8.5 Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. La procédure par estimation vise à éviter que les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistants, ne se soldent par une perte d'impôt. Dans la mesure où le contribuable admet la présence d'un élément imposable non déclaré mais conteste les montants retenus, il lui appartient de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités ; ATA/1140/2025 du 14 octobre 2025 consid. 6.9).

La jurisprudence précitée, relative au caractère déficient de la comptabilité d'une société, s'applique *mutatis mutandis* lorsque les éléments imposables d'un

contribuable ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, les principes étant les mêmes, et cette dernière situation étant expressément réglée à l'art. 130 LIFD.

8.6 Sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures (art. 68 LPA), étant précisé que ni la LIFD, ni la LPFisc ne prévoient de réglementation à ce sujet (ATA/1064/2023 du 26 septembre 2023 consid. 2.1).

8.7 En l'espèce, dans sa déclaration fiscale 2015, le recourant a déclaré une fortune issue de ses comptes bancaires de CHF 73'096.-, alors même que le montant total de sa fortune non déclarée en 2013 et portant sur les comptes bancaires et « avances » a été définitivement arrêtée à CHF 5'958'147.-. La différence est très importante.

Le 21 juin 2023, l'AFC-GE a ainsi demandé au recourant, à bon droit au vu ce qui précède, de fournir les justificatifs pour tous ses comptes bancaires, relevés fiscaux et créances, et ce pour une somme de CHF 6'000'000.-, « en comparaison avec les années antérieures ». Dans son courrier de réponse du 11 septembre 2023, le recourant a répondu que les titres de G_____, J_____ et F_____ SA faisaient partie de sa fortune mobilière et qu'il incombait à l'AFC-GE d'évaluer leur valeur. Il n'a toutefois fourni aucun justificatif lié à ses comptes bancaires ni explications concernant ceux-ci. L'AFC-GE a réitéré sa demande le 20 septembre 2023 mais n'a reçu aucune réponse, le recourant ne démontrant pas avoir envoyé le courrier daté du 16 janvier 2024 dont il se prévaut. À défaut de collaboration du recourant sur ce point, l'autorité était ainsi fondée, à ce stade à tout le moins, à procéder à une taxation par estimation en ce qui concernait la fortune mobilière de l'intéressé, sur la base du montant de sa fortune mobilière définitivement arrêté en 2013.

Le recourant a ensuite formé réclamation, se prévalant du courrier qu'il dit avoir envoyé le 16 janvier 2024 à l'AFC-GE. Or, même à supposer que ce courrier ait effectivement été envoyé, ce qui n'est pas démontré, celui-ci ne donne aucune information sur la fortune mobilière de l'intéressé issue de ses comptes bancaires et ne contient aucune annexe y relative ; en particulier, aucun extrait de compte bancaire dont il aurait été le titulaire ne figurait dans les pièces produites. Partant, et dans la mesure où l'AFC-GE lui avait déjà demandé à plusieurs reprises de transmettre les moyens de preuves pertinents, ce qu'il n'a pas fait, elle était fondée à rejeter la réclamation sur ce point.

Ce n'est que dans son recours devant le TAPI que le recourant a allégué pour la première fois que sa fortune mobilière non annoncée s'élevait au maximum à CHF 400'000.- et qu'il a produit les preuves correspondantes, contredisant du reste de façon manifeste sa propre déclaration fiscale 2015, dans laquelle il avait déclaré une fortune issue de ses comptes bancaires de « seulement » CHF 73'096.-. Or, conformément à la jurisprudence précitée mais aussi dans la mesure où l'AFC-GE lui avait demandé au préalable d'apporter la preuve de ses allégations, il lui appartenait d'alléguer que sa fortune mobilière non annoncée s'élevait à

CHF 400'000.- et d'en apporter la preuve déjà au stade de la réclamation, ce qu'il n'a pas fait. Il était donc forclos à s'en prévaloir devant le TAPI. Par conséquent, il ne peut pas être tenu compte des nouveaux moyens de preuve produits devant cette juridiction.

Il sied à cet égard de préciser que si la LPA, en son art. 68, permet certes en principe au recourant d'invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, les règles jurisprudentielles précitées relatives à l'application des art. 130 et 132 al. 2 LIFD (ainsi que 37 al. 1 et 39 al. 2 LPFisc) doivent primer l'art. 68 LPA, qui constitue une règle générale à laquelle il peut être dérogé.

C'est donc de manière conforme au droit que l'AFC-GE a taxé d'office le recourant s'agissant de sa fortune mobilière issue de ses comptes bancaires.

Le grief sera donc écarté, ce qui conduit au rejet du recours.

9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} mai 2025 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mars 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Julien LIECHTI et Bénédic BOISSONNAS, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Eleanor McGREGOR, 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 :

