RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2724/2021-ICCIFD **ATA/604/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 juin 2023

4ème section

dans la cause

A_____ **recourant**

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE **intimée**

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS **intimée**

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 (JTAPI/407/2022)

EN FAIT

A. **a.** Le 1er août 2016, B_____ et A_____, domiciliés au _____ à C_____, ont téléversé leur déclaration fiscale pour l'année 2015.

Ils ont notamment fait valoir, pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) CHF 63'755.- de déduction pour « autres frais professionnels » en relation avec l'activité de l'époux pour D_____(ci-après : D_____), société ayant son siège à E_____ au Canada. Selon la liste annexée, les frais effectifs liés à l'acquisition du revenu déclarés correspondaient à une part proportionnelle du loyer et des charges pour des locaux autres que le domicile principal, le loyer de la place de parking pour les visiteurs, les frais de téléphone et d'internet, de courriers, d'informatique, de voyages et de déplacements à l'étranger, l'assurance responsabilité civile et choses, l'abonnement à la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO), les frais de représentation et divers. Il était précisé dans une note que certains frais nécessairement encourus dans l'exercice des fonctions du contribuable (espace à usage professionnel, matériel et consommables informatique, frais de téléphone et internet, courriers, etc.) n'étaient pas systématiquement imputables à des mandats spécifiques et n'étaient dès lors pas remboursés par les mandants. Les justificatifs étaient disponibles sur demande.

Ils ont également annoncé des déductions pour autres personnes à charge, soit pour leurs fils majeurs F_____ et G_____, nés en 1985 et 1987, pour des prestations versées de CHF 21'600.- et CHF 34'400.-.

b. Le 8 avril 2017, le contribuable a répondu à une demande d'informations de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).

Les deux sociétés en relation avec lesquelles il avait déclaré un revenu, D_____ et H_____(ci-après : H_____), dont il était administrateur, ne lui délivraient pas de fiches de salaire, ni de certificats de salaire. Ses émoluments lui étaient versés trimestriellement, sans déductions ni prélèvements. Aucune des sociétés n'était affiliée à une caisse de compensation suisse.

Il a notamment versé à la procédure les extraits bancaires relatifs au versement de ses émoluments d'administrateur ainsi que les deux « Director Agreements » le liant à D_____ et H_____.

c. Le 3 juillet 2017, le contribuable a répondu à une nouvelle demande d'informations complémentaires de l'AFC-GE.

D_____ avait pour unique fonction d'être le *trustee* d'un trust de droit canadien dont la *settlor* et unique bénéficiaire de son vivant était une personne résidant au

Royaume-Uni. Elle avait pour seul but de réunir sous forme d'entité juridique les trois personnes membres du conseil d'administration, dont la *settlor* et lui-même, qui, indirectement, à travers la société, remplissaient les fonctions de *trustee*. D_____ n'exerçait aucune activité commerciale ou autre pour compte propre, ce qui expliquait l'absence d'établissement stable au Canada ou ailleurs. Elle n'avait ni revenus, ni activités et ses charges étaient remboursées par le trust.

Il a notamment produit deux attestations confirmant qu'il n'avait aucun intérêt économique dans D_____ et H_____ en dehors de sa rémunération fixe conformément aux contrats.

d. Par bordereaux du 3 août 2017, l'AFC-GE a fixé l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'ICC dus par les contribuables pour l'année 2015.

Elle a, pour le calcul du revenu déterminant pour le calcul de l'ICC, retenu CHF 0.- d'autres frais professionnels effectifs et a refusé, tant pour le calcul de l'IFD que de l'ICC, d'admettre les charges de famille pour leurs deux fils majeurs, qui avaient plus de 25 ans révolus au 31 décembre 2015.

B. **a.** Le 2 septembre 2017, le contribuable a élevé réclamation auprès de l'AFC-GE contre ces bordereaux, contestant notamment les refus de prise en compte des autres frais professionnels effectifs et des charges de famille.

L'AFC-GE avait accepté le principe des déductions pour charges de famille en relation avec leurs deux fils dans les taxations antérieures. Le fait que ces derniers n'aient eu aucun revenu en 2015 et soient tous les deux pris en charge par l'Hospice général depuis 2016 montrait la réalité des charges, entières, qu'ils constituaient pour leurs parents.

D_____ ne disposait d'aucun bureau ou lieu d'activité et ne pouvait lui procurer une place de travail. Il consacrait la plus grande partie de son temps, tous les jours de la semaine, aux affaires du trust dont dépendait la société. Plusieurs pièces de son appartement, hormis celle où il dormait de temps à autre, servaient principalement à l'exercice de son activité professionnelle. Les documents et équipements à usage essentiellement professionnel occupaient une plus grande partie des espaces de rangement que ses effets personnels. Il devait pouvoir recevoir chez lui différents intervenants et conseillers extérieurs dans les affaires du trust. Il s'agissait plus d'un lieu de travail qu'un lieu de vie ou d'habitat. Il n'y avait aucune alternative hormis une éventuelle location pour son compte propre et donc à coût supplémentaire.

b. Le 1er juillet 2018, le contribuable a répondu à une demande d'informations de l'AFC-GE, les autres frais professionnels effectifs s'élevant finalement selon lui à CHF 63'919.56.

Il a versé des pièces à l'appui des postes des autres frais professionnels figurant dans la liste annexée à la déclaration fiscale.

c. Le 10 juillet 2018, le contribuable a produit une attestation confirmant qu'D_____ ne mettait pas de bureaux à sa disposition.

d. Par deux décisions sur réclamation et bordereaux rectificatifs portant sur l'ICC et l'IFD 2015 du 13 juillet 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en tant qu'elle portait sur les autres frais professionnels effectifs et sur la déduction pour charges de famille pour les deux fils des contribuables.

Le seul fait d'être sans activité n'était pas considéré comme une déficience quelconque. La notion d'incapacité de subvenir à ses besoins, qu'il fallait comprendre comme une incapacité liée à l'âge ou une déficience physique ou intellectuelle qui empêchait une personne de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain, n'était pas avérée. Les charges de famille avaient à bon droit été refusées.

S'agissant de la déduction des autres frais professionnels effectifs, l'employeur remboursait au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail. Le contrat produit allait dans le même sens. Les déductions sollicitées ne pouvaient pas être admises.

C. **a.** Par acte du 11 août 2021, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions et bordereaux, concluant au prononcé de la prescription du droit de taxer l'IFD et l'ICC 2015, à l'admission des déductions pour charges de famille et à l'admission des frais d'acquisition effectifs de revenus professionnels et contestant les intérêts compensatoires négatifs et les intérêts moratoires.

b. Par jugement du 25 avril 2022, rendu après un double échange d'écritures et notifié le surlendemain, le TAPI a rejeté le recours.

Le droit de taxer avait commencé à courir le 1er janvier 2016 et était arrivé à échéance le 1er janvier 2021. Lors des décisions de taxation du 3 août 2017, le délai de prescription n'était pas encore échu et la prescription avait été suspendue pendant la procédure de réclamation. Lors de la notification des décisions sur réclamation en juillet 2021, le délai de prescription absolu de quinze ans n'était pas encore atteint. Le droit de taxer n'était ainsi pas prescrit.

Le contribuable n'avait pas étayé à satisfaction de droit ses allégations d'incapacité de travail de ses deux fils, ni démontré les avoirs effectivement soutenus, ni que ces derniers n'avaient pas fourni de contreprestation lorsqu'ils vivaient avec lui. Le fait que le logiciel GeTax n'avait pas indiqué qu'il fallait produire des pièces à ce sujet ne pouvait être assimilé à une promesse de l'AFC-GE engageant sa bonne foi

et ne l'exonérait pas de prouver ses allégations. L'AFC-GE avait à juste titre refusé d'octroyer des charges de famille.

Les frais dont la déduction était revendiquée, soit notamment les loyers pour les locaux et les frais d'assurance y relatifs, les loyers pour la place de parking pour les visiteurs et les frais courants, devaient être remboursés par la société, dès lors qu'ils étaient imposés par l'exécution du travail, conformément au droit suisse du travail, applicable en vertu du droit international privé. Le contribuable n'était pas parvenu à renverser la présomption ainsi instaurée, n'ayant pas apporté d'éléments permettant de retenir que les frais n'étaient pas pris en charge par D_____. L'art. 2.3 du contrat prévoyait expressément le remboursement de tels frais et la distinction sur la notion d'« out-of-the-pocket expenses» ne pouvait être suivie. En l'absence de certificat de salaire, on ignorait si ces montants n'avaient pas été versés au contribuable, qui n'avait pas remis l'entier de ses relevés bancaires de 2015 mais uniquement des extraits. Au surplus, même s'ils n'avaient pas été versés, le contribuable y aurait droit, à moins d'accepter de mettre à la charge de la collectivité publique, par le biais de la déduction de ses impôts, un manquement de son employeuse.

Le contribuable n'avait effectué aucun versement après notification du bordereau du 3 août 2017, de sorte qu'il ne pouvait se plaindre des intérêts moratoires, à juste titre calculés conformément aux dispositions applicables.

Le contribuable aurait pu éviter ou du moins réduire les intérêts compensatoires négatifs en effectuant des versements à titre d'acomptes provisionnels. Il n'avait au contraire effectué aucun versement jusqu'au terme général d'échéance. Il avait versé CHF 1'860.- le 18 avril 2016, puis deux fois CHF 917.50 fin janvier 2018, malgré le bordereau du 3 août 2017 fixant un montant total d'impôt de plus de CHF 19'500.-. Si l'on pouvait déplorer que l'AFC-GE ait mis plus de cinq ans et demi à le taxer, il appartenait au contribuable de l'interpeller formellement à ce sujet s'il s'estimait lésé par ce retard. Ces intérêts découlaient avant tout de l'insuffisance de ses acomptes provisionnels. S'il avait procédé à des avances suffisantes, aucun intérêt n'aurait été mis à sa charge, indépendamment du temps mis par l'autorité à le taxer.

D. **a.** Par acte du 27 mai 2022, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, contestant les refus de déductions des frais professionnels essentiels à l'acquisition de revenus et des charges de famille pour ses deux fils entièrement dépendants de leurs parents. Si ses conclusions restaient pour l'essentiel similaires à celles formulées devant l'instance précédente, il souhaitait les amplifier sur certains points. Il sollicitait l'octroi d'un délai pour compléter son recours.

b. Le 1er juillet 2022, le contribuable a complété son recours.

Le délai de prescription n'était pas suspendu pendant 1'835 jours, soit cinq ans et neuf jours. Le droit de taxer était prescrit.

Les pièces produites démontraient que les montants versés en 2015 à ses deux fils s'élevaient au moins à CHF 5'754.- et CHF 19'666.-. Ces montants ne comprenaient pas l'aide en espèces (alimentation et subsistance, frais de soins corporels, habillement, abonnement aux transports publics, etc), les factures d'assurance-maladie englobées dans des factures pour la famille, le gîte pour l'un de ses fils sans contreprestation, charges qui pouvaient être estimées à CHF 1'200.- par mois et par personne. Le montant à charge du contribuable s'élevait au moins à CHF 56'000.-. Les déficiences psychiques et l'indigence avérée de ses fils depuis bien avant 2015, connues au-delà du cercle familial et dont de nombreuses personnes pouvaient témoigner, n'étaient plus à démontrer. Ils s'étaient tous deux trouvés à partir de 2016 à charge de l'assistance publique. En raison du secret médical et de fonction protégé au sein de services étatiques, des relations tendues voire inexistantes avec l'un de ses fils et du défaut de conservation des documents importants, il ne pouvait produire des preuves démontrant leur situation. Ils étaient indigents et n'avaient pas la capacité de garder un emploi. L'AFC-GE avait accès aux déclarations fiscales de ses fils. Les charges de famille étaient justifiées par les situations particulièrement précaires de ses deux fils, sur les plans économique et de la santé.

Chacun de ses mandants profitait à différents degrés, variables dans le temps et selon les exigences de la tâche en Suisse, de l'installation de son bureau à domicile, dont les coûts dans leur ensemble étaient plus ou moins fixes. Cela rendait impossible tout exercice tendant à quantifier de façon précise la part des frais de bureaux à attribuer aux différents mandats. Les émoluments bruts perçus avaient donc été fixés de façon forfaitaire à un montant jugé acceptable et suffisant pour couvrir une part raisonnable des frais inévitables découlant d'une activité professionnelle exercée à domicile. Le suivi plus intense des affaires en Suisse d'D_____ était la principale raison de l'émolument plus élevé dans son cas. La totalité de ses frais professionnels effectifs en 2015 avait été déclarée sous la rubrique d'D_____ vu l'impossibilité d'en séparer de façon précise la part plus petite à attribuer à son autre mandat. Le contrat avec D_____ était soumis au droit canadien et ne constituait pas un contrat de travail. Les moyens utilisés dans l'exercice du mandat et employés ou disponibles pour être utilisés au profit d'autres mandants n'étaient pas des frais remboursables. Sa situation était analogue à celle d'autres professions (avocats, architectes, fiduciaires, etc.), dans lesquelles il était perçu des émoluments comprenant une part de frais généraux, déductibles pour l'impôt, avec éventuellement en sus des débours encourus spécifiquement et exclusivement en relation avec une mission particulière (frais de déplacements ou de séjours à l'étranger), pris en charge par les mandants. Le droit international privé sur le contrat de travail et le droit suisse du travail n'étaient pas applicables. Le refus de déduction serait contraire à l'égalité de traitement et aurait pour effet

le prélèvement d'impôts sur des revenus qui n'en étaient pas. Les pièces produites démontraient qu'il n'avait reçu aucun remboursement ou versement au titre des frais professionnels revendiqués. Il s'agissait de frais encourus pour l'acquisition du revenu.

Il s'était fié au logiciel Ge-Tax, qui avait estimé un impôt inférieur aux sommes versées au titre d'acomptes. L'autorité devait adapter le logiciel de sorte que les contribuables ne soient pas lésés en se fiant à un outil générant des chiffres incorrects. Les intérêts étaient plus du double que ce qu'ils auraient été si l'AFC-GE n'avait pas traîné. Les intérêts financiers et moratoires devaient être supprimés ou au moins réduits de deux tiers.

Il a notamment versé à la procédure ses relevés de compte chez I_____ pour l'année 2015 et des extractions de fichiers de paiements effectués en 2015.

c. Par réponse du 11 août 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les allégations du contribuable n'étaient pas à elles seules suffisantes pour prouver l'incapacité de ses fils, vu la jurisprudence en matière de fardeau de la preuve. Les pièces produites n'apportaient pas la preuve qu'il avait soutenu ses fils en 2015, en l'absence de preuve que les montants retirés avaient été remis à ses fils et en l'absence des factures destinées à ces derniers.

Le contribuable fournissait un travail pour une durée indéterminée contre rémunération, ne jouissait pas de la liberté de facturer les honoraires qu'il souhaitait, avait un pouvoir de décision dépendant des autres membres du conseil d'administration et ne supportait pas de risque économique. L'activité du contribuable était dépendante. Le fait qu'il avait démontré, au stade du recours, que les frais ne lui avaient pas été remboursés, ne changeait rien au fait qu'il ne pouvait pas les déduire fiscalement, devant être supportés par D_____. Il était assujetti de manière illimitée à l'FD et à l'ICC en Suisse et à Genève et le droit suisse était appplicable en matière de fiscalité. Les mêmes considérations valaient pour son activité auprès de H_____.

d. Le 22 septembre 2022, le contribuable a maintenu son recours.

Aucun des cas cités par l'autorité ne concernait des sociétés de droit étranger. Il supportait les risques économiques, sous forme d'investissements en matériel de bureau et en charges locatives qui deviendraient obsolètes en cas de résiliation des mandats et il avait subi des pertes en raison des émoluments versés en dollars américains, dont le cours contre le franc suisse s'était déprécié d'environ 20 % entre 2015 et 2020. La présomption d'activité dépendante d'un membre d'un conseil d'administration d'une société devait être renversée dans le cas d'espèce.

Les nouvelles pièces produites démontraient que les paiements faits à J_____ concernaient bien son fils G_____ et que ce dernier était, comme son frère, sans

revenus ni prestations de l'assistance publique en 2015, et donc entièrement à charge de ses parents.

Il a produit une attestation d'D_____ du 20 septembre 2022, les contrats de bail de son fils G_____ avec un avenant pour la location d'un appartement et d'une place de parc ainsi que deux courriers de l'AFC-GE confirmant que ses deux fils n'étaient pas taxables pour l'année 2015.

e. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Il convient d'examiner la recevabilité du recours quant à sa forme.

2.1 Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision, ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 2b et l'arrêt cité ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3e éd., 2011, p. 807 n. 5.8.1.4).

L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions (art. 65 al. 4 LPA ; ATA/854/2021 du 24 août 2021 consid. 2c).

2.2 En l'espèce, le recourant a indiqué dans son acte du 26 mai 2022 contester le jugement attaqué sur deux points, soit les frais professionnels et les charges de famille et a ensuite expliqué que ses conclusions seraient similaires à celles formulées devant le TAPI.

Ces éléments, fournis dans le délai de recours, suffisent à comprendre les conclusions du recourant en annulation de sa taxation pour cause de prescription, subsidiairement à la modification de sa taxation pour prise en compte des frais professionnels et des charges de famille dont la déduction a été refusée, ainsi qu'en annulation des intérêts moratoires et compensatoires facturés.

Ces éléments ont ensuite été confirmés lorsque le recourant a complété son recours dans le délai imparti.

Le recours est par conséquent recevable.

3. **3.1** La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

3.2 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a).

3.3 En l'espèce, le recourant a développé pour la première fois devant la chambre administrative une argumentation contestant la qualification de son activité professionnelle comme dépendante. En effet, tant sa réclamation que son recours devant le TAPI contestaient uniquement le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs allégués, sans remettre en cause la qualification de revenu de l'activité dépendante retenue par l'autorité intimée, ceci au demeurant conformément à la déclaration fiscale du recourant. Sur ce point, le litige porte dès lors uniquement sur ledit refus, à l'exclusion de la qualification de l'activité du recourant comme dépendante.

En définitive, le recours porte donc sur la conformité au droit du refus de déduction des autres frais professionnels effectifs du revenu de l'activité dépendante du recourant, du refus des déductions pour charges de famille pour les deux fils du recourant ainsi que des intérêts moratoires et compensatoires fixés.

4. Le recourant soulève la prescription du droit de taxer.

4.1 Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, sous réserve des art. 152 et 184 LIFD, respectivement 61 et 77 LPFisc (non pertinents en l'espèce ; art. 120 al. 1 LIFD ; art. 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a), aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b), aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c ; art. 120 al. 2 LIFD ; art. 22 al. 2 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir 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 (let. a), lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b), lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c), lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d ; art. 120 al. 3 LIFD ; art. 22 al. 3 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 ; art. 47 al. 1 LHID ; art. 22 al. 4 LPFisc).

4.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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 (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a notamment mentionné comme acte interruptif de la prescription l'annonce ou l'accomplissement d'un contrôle des livres (ATF 126 II 1 consid. 2c ; arrêt 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1).

4.3 En l'espèce, l'autorité intimée a émis les bordereaux ICC et IFD 2015 initiaux le 3 août 2017, soit avant l'échéance du délai de prescription relatif de cinq ans. Au demeurant, elle avait avant cela formulé deux demandes d'informations, qui avaient eu pour effet d'interrompre la prescription. La prescription a ensuite été suspendue tant par la procédure de réclamation, qui a débouché sur les bordereaux du 13 juillet 2021, que par la procédure de recours.

Le délai de prescription relatif de cinq ans n'est partant pas atteint, pas plus que le délai absolu de quinze ans, ce que le TAPI a à juste titre constaté. Le grief sera écarté.

5. Le recourant conteste le refus des déductions pour charges de famille.

5.1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 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 LIFD (art. 25 LIFD).

L'art. 35 al. 1 let. b LIFD prévoit que sont déduits du revenu CHF 6'500.- (depuis le 1er janvier 2023, CHF 6'600.-) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction. Cette disposition permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable, qui par obligation juridique ou par devoir moral, entretient un proche (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 2 novembre 2011 consid. 2.1 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 6a ; ATA/482/2018 du 15 mai 2018).

En droit genevois, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP).

Sont ensuite déduites du revenu net annuel, au titre des déductions sociales, notamment celles pour charges de famille. Selon les art. 39 al. 2 let. c LIPP et 5 al. 2 let. c du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 28 novembre 2012 (RCEPF - D 3 08.05) dans sa version applicable à l'année fiscale 2015, constituent des charges de famille les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 38 al. 2 let. a et b LIPP, non pertinents en l'espèce), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 88'180.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'452.- (charge entière) ou à CHF 23'179.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien.

En 2015, la déduction pour une charge entière se montait à CHF 10'078.- et pour une demi-charge à CHF 5'039.- (art. 39 al. 1 LIPP et 5 al. 1 let. a et b RCEPF).

Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 35 al. 2 LIFD et 65 al. 1 LIPP).

5.2 La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP et il ne doit pas être capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises en ne prenant en compte que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale. Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux. En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à l'entretien de celui-ci si ce fait était établi (ATA/844/2020 précité consid. 6c et les références citées).

Il incombe au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et d'apporter la preuve des sommes versées pour son entretien pendant la période fiscale concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2). Le soutien peut être apporté en espèces ou en nature. Les prestations en nature peuvent consister en particulier à fournir l'hébergement et la nourriture. Ne représentent pas des aides – à défaut de gratuité – les prestations d'entretien (gîte et couvert) accordées à des personnes qui vivent dans le foyer du contribuable et fournissent une contreprestation, en particulier tiennent son ménage (Christine JAQUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2e éd., 2017, n. 41 à 43 ad art. 35).

L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est une condition impérative de la déduction. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers. En revanche, la personne soutenue qui renonce, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin. Il existe une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il est impossible à une personne, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative, et qu'une situation d'indigence en résulte ou, autrement dit lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins. Pour évaluer ses revenus, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont elle dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. L'incapacité de subvenir seul à ses besoins s'évalue

selon des critères objectifs et non d'après les besoins subjectifs du bénéficiaire des prestations. Le seuil au-dessous duquel l'indigence existe doit donc être concrétisé. S'agissant d'une déduction sociale qui tient compte schématiquement de la situation familiale et des charges du contribuable, il se justifie de définir l'incapacité de subvenir seul à ses besoins au moyen de critères aisément vérifiables. Si la Confédération n'a pas édicté de directives en la matière, la pratique cantonale fixe généralement des limites de revenu et de fortune au-dessous desquelles une incapacité financière de subvenir seul à ses besoins peut être considérée comme établie (Christine JAQUES, op. cit., n. 38 à 40).

Selon la jurisprudence de la chambre administrative, le montant de la déduction d'une charge/demi-charge de famille relative à l'ICC est effectif et non forfaitaire (ATA/844/2020 précité consid. 6e ; ATA/854/2018 du 21 août 2018 consid. 8 ; ATA/808/2018 du 7 août 2018 consid. 8).

5.3 La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA), sans être limité par les allégués et les offres de preuves des parties. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA). Mais ce principe n'est pas absolu, sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATF 128 II 139 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_454/2017 du 16 mai 2018 consid. 4.1 ; 2C_524/2017 du 26 janvier 2018 consid. 4.2 ; ATA/880/2021 du 31 août 2021 consid. 3a et les références citées).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit

s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/1428/2019 du 24 septembre 2019 consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

5.4 En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 3c ; ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177).

5.5 En l'espèce, le recourant a produit, devant la chambre administrative, ses relevés bancaires pour l'année 2015, des extractions de fichiers de paiements effectués en 2015, le contrat de bail pour un appartement et une place de parc pour son fils G_____ ainsi que deux courriers de l'autorité intimée indiquant que celui-ci n'était taxable ni pour l'ICC ni pour l'IFD 2015.

Ces nouveaux éléments ne permettent cependant pas d'établir l'incapacité de l'un ou l'autre fils du recourant à subvenir seul à ses besoins. Les affirmations de ce dernier sur les déficiences d'ordre psychique et l'indigence de ses deux fils bien avant 2015, qui auraient été connues bien au-delà du cercle familial et ne seraient plus à démontrer, tout comme celles qu'ils se seraient retrouvés dès 2016 à la charge de l'assistance publique constituent de simples allégations, non prouvées, qui ne suffisent à démontrer la réalisation des conditions des art. 35 al. 1 let. b LIFD et 39 al. 2 let. c LIPP durant l'année fiscale 2015. Le recourant a d'ailleurs lui-même reconnu ne pas être en mesure de produire des pièces probantes lorsqu'il a complété son recours, pour diverses raisons telles que le secret médical et de fonction, les relations tendues voire inexistantes avec l'un de ses fils et le défaut de conservation par ceux-ci des documents importants. Le recourant supporte cependant le fardeau de la preuve, s'agissant d'un élément diminuant la taxation de son couple, et donc l'échec de la preuve, indépendamment des raisons dudit échec.

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le TAPI a confirmé le refus de l'autorité intimée de tenir compte des déductions sociales sollicitées par le recourant pour l'entretien de ses deux fils de plus de 25 ans. Le grief sera écarté.

6. Le recourant conteste le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs déclarés dans la déclaration fiscale et détaillés dans la liste annexée à celle-ci.

6.1 Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, dans sa teneur lors de l'année fiscale 2015, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont : les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a) ; les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) ; les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) ; les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1 let. a à c, sont estimés forfaitairement ; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD, dans sa teneur lors de l'année fiscale 2015).

À teneur de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ordonnance sur les frais professionnels - OFP - RS 642.118.1), au titre des dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui.

L'art. 3 OFP prévoit que le département fédéral des finances fixe notamment les déductions forfaitaires prévues à l'art. 7 al. 1 OFP. Selon cette dernière disposition, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire notamment l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3 OFP, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles. La justification de frais plus élevés (art. 4 OFP) est réservée. Si, au lieu de la déduction forfaitaire mentionnée notamment à l'art. 7 al. 1 OFP, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 OFP).

L'appendice de l'OFP fixe la déduction forfaitaire prévue à ses art. 3 et 7. Pour les autres frais professionnels, la déduction forfaitaire est de 3 % du salaire net. Cette déduction est comprise entre un minimum de CHF 2'000.- et un maximum de CHF 4'000.- par an.

6.2 Aux termes de l'art. 9 al. 1 LHID, les dépenses « nécessaires à l'acquisition du revenu » sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Selon la

jurisprudence, cette notion est définie clairement par la LHID en dépit de son caractère général et s'impose aux cantons (ATF 133 II 287 consid. 2.2 ; 128 II 66 consid. 4b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_989/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4).

Conformément à l'art. 29 let. a LIPP, dans sa teneur durant l'année fiscale 2015, intitulé « déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative dépendante », sont déduits du revenu « les frais professionnels », qui sont fixés forfaitairement. La justification de frais effectifs plus élevés demeure cependant réservée.

D'après la jurisprudence, les règles d'établissement du revenu net font l'objet d'une harmonisation verticale, de sorte que les cantons ne disposent pas de marge de manœuvre sur la question des frais d'acquisition du revenu, même si le législateur cantonal dispose d'une grande marge d'appréciation dans l'aménagement et l'estimation des forfaits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_22/2013 du 5 juillet 2013 et les références citées). Il convient donc de s'inspirer du droit fédéral dans l'application de l'art. 29 LIPP (ATA/652/2014 du 19 août 2014 consid. 2a).

6.3 Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II p. 417 ; 124 II 29 consid. 3a). En d'autres termes, il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ATF 124 II 29 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.2). Il y a lieu de vérifier dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes l'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 5).

Les frais d'entretien du contribuable ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu. Tel est aussi le cas des dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation). Au même titre, les dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu précis, mais à atteindre ou à conserver sa capacité de gain, ne sont pas déductibles. Il s'agit notamment des frais pour garder ou améliorer sa capacité de travail, ou se maintenir en bonne santé, ainsi que la garde des enfants pendant ce temps de travail. En définitive, les coûts d'investissement, c'est-à-dire les dépenses pour mettre en place, développer ou améliorer une source de revenus, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu ; il s'agit notamment des dépenses engagées pour acquérir dans le futur une meilleure situation professionnelle ou pour pouvoir exercer une autre profession. Par contre, les dépenses engagées pour maintenir ou assurer la source de revenu existante sont déductibles (ATF 142 II 293 consid. 3.4 ; 124 II 29 consid. 3d).

Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu sont celles faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu, même s'il est généralement admis que le critère de nécessité soit interprété assez largement (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; RDAF 1994 p. 85 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 194). Les frais engagés par un salarié pour chercher un nouveau poste de travail ne peuvent pas, selon la jurisprudence, être qualifiés de frais d'acquisition du revenu, mais comme des frais d'entretien. Il en irait différemment, vu sous l'angle du lien de causalité nécessaire, dans le cas d'une personne au bénéfice des prestations de l'assurance chômage qui engagerait des dépenses pour chercher un poste de travail, car le revenu de remplacement acquis n'a pas de lien de causalité avec les recherches d'emploi (ATF 142 II 293 consid. 3.5). Il convient de relever que si les dépenses engagées n'ont pas de lien avec une activité lucrative déterminée, mais qu'elles sont la condition pour qu'une activité puisse à tout le moins être exercée, ces dépenses ne constituent pas des frais professionnels (ATF 142 II 293 consid. 4.1). Les frais de propagande électorale – dont il est question dans cet ATF – ne constituent pas plus des frais d'acquisition du revenu que les frais engagés par une personne active pour trouver un nouvel emploi ; ils constituent des frais de subsistance (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil , 2e éd., 2019, n. 63 ad. art. 26 LIFD et les références citées).

6.4 Selon la doctrine, les frais professionnels doivent, en principe, être rattachés à la période fiscale pendant laquelle le revenu, auquel ils sont liés, est acquis (principe de la périodicité ; Jean-Blaise ECKERT, in Yves NOËL/Laurence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 16 ad art. 26 et les références citées).

6.5 Les parties peuvent soumettre le contrat de travail au droit de l'État dans lequel le travailleur a sa résidence habituelle ou dans lequel l'employeur a son établissement, son domicile ou sa résidence habituelle (art. 121 al. 3 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 - LDIP - RS 291).

6.6 En l'espèce, le TAPI a retenu que le recourant avait droit au remboursement des frais allégués de la part de son employeuse, en application de l'art. 327a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), applicable en vertu de l'art. 121 al. 1 LDIP, et qu'il n'avait pas réussi à renverser la présomption en ce sens, faute d'avoir démontré qu'D_____ n'avait pas pris ces frais à sa charge, vu l'art. 2.3 du contrat et la production uniquement d'extraits de son compte bancaire.

Toutefois, le contrat entre le recourant et D_____ prévoit à son art. 7.4 que le droit de Nouvelle-Écosse et du Canada est applicable et, à supposer que le ledit contrat puisse être qualifié de contrat de travail au sens de la LDIP, l'art. 121 al. 3 LDIP permet de choisir comme droit applicable celui du domicile de l'employeur, soit en l'occurrence celui du siège de l'employeuse. Il n'est dès lors pas possible de

tirer une présomption de l'art. 327a CO dans le cas d'espèce, contrairement à ce qu'a retenu l'instance précédente.

Il convient donc d'examiner concrètement si le recourant a effectivement supporté des dépenses nécessaires à l'acquisition de son revenu, ce qui suppose que lesdites dépenses n'aient pas été remboursées par la société en plus du salaire versé.

Or, le recourant a produit le contrat avec D_____, qui prévoit en effet à son art. 3.2 le remboursement de certains frais par la société, soit les frais de voyages et les autres « out-of-pocket expenses » générées par l'activité de directeur. Au regard de cette formulation, cette disposition semble plutôt concerner des frais spécifiques générés par l'activité du recourant, tels des débours, comme l'argumente le recourant, et cela n'apparaît pas avoir trait aux frais allégués par le recourant et listés dans l'annexe à la déclaration fiscale du couple, contrairement à ce qu'a retenu l'instance précédente.

Les pièces versées à la procédure devant la chambre administrative confirment ce qui précède et démontrent que la société n'a pas remboursé au recourant les montants dont il sollicite la déduction à titre d'autres frais professionnels effectifs.

En effet, dans son attestation du 20 septembre 2022 produite par le recourant à l'appui de sa réplique, la société explique, au point 6, que la rémunération annuelle a été fixée d'un commun accord pour inclure une indemnité raisonnable pour couvrir les coûts d'un bureau, de l'équipement et des autres installations utilisées pour l'activité pour elle, mais pas exclusivement. Elle confirme par ailleurs, au point 8, l'interprétation de l'art. 2.3 telle qu'exposée ci-dessus. Ces deux éléments confirment dès lors que la société n'avait pas d'obligation de prendre en charge, en plus de sa rémunération, les montants dont le recourant sollicite la déduction. Par ailleurs, à cette attestation s'ajoutent les relevés du compte sur lequel la société a versé la rémunération du recourant en 2015, produits par ce dernier lorsqu'il a complété son recours. Y figurent seuls les versements de la rémunération, à l'exclusion de tout remboursement de frais.

Ces éléments permettent d'établir que les autres frais professionnels effectifs dont le recourant demande la déduction n'ont pas été remboursés par la société, et n'étaient pas soumis à un tel remboursement.

Au vu de ce qui précède, il n'est pas possible de refuser au recourant la déduction des autres frais professionnels effectifs allégués sur la base de l'existence d'une obligation de remboursement de la société, comme l'ont fait l'autorité intimée et l'instance précédente, une telle obligation étant contredite par le dossier. Les frais allégués doivent par conséquent être examinés chacun séparément pour déterminer s'ils peuvent être admis aux regard des conditions légales et jurisprudentielles des art. 26 LIFD et 29 LIPP et des pièces produites, notamment le 1er juillet 2018.

L'instance précédente n'ayant pas procédé à un tel examen et eu égard au double degré de juridiction, le dossier lui sera renvoyé pour analyse de cette question et nouveau jugement.

7. Les intérêts moratoires et compensatoires négatifs dépendant du montant de l'ICC et de l'IFD et donc de l'issue de la nouvelle procédure devant le TAPI, le jugement de ce dernier sera également annulé sur ce point et il lui reviendra de se prononcer à nouveau sur ce grief, en fonction de l'issue donnée au grief précédent.

8. Dans ces circonstances, le recours est partiellement admis. Le jugement du TAPI sera confirmé en tant qu'il confirme l'absence de prescription du droit de taxer et le refus de déduction des charges de famille pour les deux fils du recourant dans le cadre de la taxation ICC et IFD 2015. Il sera annulé en tant qu'il confirme le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs pour la fixation de l'ICC et de l'IFD 2015 ainsi les intérêts moratoires et compensatoires négatifs. Le dossier sera renvoyé à l'instance précédente pour examen de chaque poste d'autres frais professionnels effectifs allégué et nouveau jugement, après, le cas échéant, nouvel examen du grief relatif aux intérêts moratoires et compensatoires négatifs.

9. Vu l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 1'000.-, sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée, ce dernier n'y ayant pas conclu et ne prétendant pas avoir exposé de frais pour la défense de ses intérêts (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mai 2022 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 en tant qu'il confirme l'absence de prescription du droit de taxer et le refus de déductions pour charges de famille pour G_____ et F_____ ;

l'annule en tant qu'il confirme le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs déclarés par A_____ dans la déclaration fiscale du 1er août 2016 ainsi que les intérêts moratoires et compensatoires négatifs ;

renvoie le dossier au Tribunal administratif de première instance pour nouveau jugement au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 1'000.- 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 A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
F. SCHEFFRE	J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :