RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/227/2022 ICCIFD JTAPI/852/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 29 août 2022

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Julien LIECHTI, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2006-2013 de Monsieur A_____.

2. À teneur du registre de la population de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le contribuable, ressortissant suisse, a été domicilié à la rue B_____, à Genève, du 25 septembre 2006 au 1er juillet 2013, date à laquelle il a quitté le canton pour s'établir à Monaco.

   Madame C_____, sa première épouse (ils ont été mariés du 25 mars 1983 au 11 novembre 2009), a été domiciliée à la même adresse du 25 septembre 2006 au 4 juin 2009, date de son départ pour G_____ (USA). Quatre enfants, un garçon et trois filles, sont issus de cette union.

   Madame D_____, sa seconde épouse (ils ont été mariés du 26 juillet 2012 au 27 août 2019, mais se sont séparés le 2 janvier 2013), a été domiciliée à la même adresse du 2 avril 2009 au 9 juin 2011. Elle a ensuite vécu à la route E_____, à Collonge-Bellerive, du 9 juin 2011 au 1er août 2019, avant de prendre un autre domicile à Genève.

3. Dans ses déclarations fiscales 2007-2012, remplies avec l'aide d'une fiduciaire genevoise, il a notamment mentionné comme adresse celle inscrite au registre de la population et a déclaré exercer la profession d'hôtelier, plus spécifiquement une activité dépendante en tant que salarié pour l'hôtel F_____ (qu'il a exploité en entreprise individuelle, qui est situé rue B_____ et dont il est propriétaire des murs) et une activé indépendante en tant qu'exploitant d'hôtels, être propriétaire de plusieurs biens immobiliers situés dans le canton de Genève (dont celui sis route E_____) et être actionnaire de trois sociétés actives dans l'hôtellerie (dont l'une a son siège à la route E_____).

   Dans sa déclaration fiscale 2013, il a indiqué être domicilié à Monaco.

4. Les bordereaux de taxation 2006-2009 du contribuable lui ont été notifiés à la rue B_____. Non contestés, ils sont entrés en force.

5. Le 24 juillet 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre de procédures en rappel d'impôt et en soustraction pour les années fiscales 2004-2009 et en tentative de soustraction pour les années fiscales 2010-2011.

   Le même jour, elle a informé le contribuable et sa seconde épouse de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction à leur encontre pour l'année fiscale 2012.

Des éléments portés à sa connaissance laissaient envisager des déclarations inexactes ou incomplètes concernant la fortune et les rendements y relatifs. Elle lui/leur a imparti un délai au 29 août 2014 pour lui remettre les éléments suivants :

- les relevés bancaires de tous les avoirs en banque (compte courant, dépôts titres, autres avoirs en banque, etc.) avec la situation du capital, des intérêts bruts, des dividendes et autres rendements relatifs à toute forme de placement au 31 décembre de chaque année concernée, en relation avec les comptes listés en annexe ;

- l'adresse, la description de l'activité, la copie des comptes au 31 décembre de chaque année (au cas où aucune comptabilité ne serait tenue, la liste des actifs/ passifs détenus et un relevé des recettes) ainsi que des informations sur la substance locale (employés, locaux, etc.) et le rôle du contribuable au sein de neuf sociétés basées à l'étranger dont il serait l'ayant droit économique et qui ne figuraient pas dans les états des titres.

6. À une date inconnue (elle ne résulte pas des éléments du dossier, mais l'AFC-GE retient qu'il s'agit du 20 novembre 2014), le contribuable s'est présenté au guichet de l'AFC-GE et a demandé à être taxé de manière limitée en 2010.

   Il a produit diverses pièces à l'appui de sa requête, dont deux constats médicaux, l'un établi le 8 novembre 2009 par l'Hôpital cantonal de Genève (il a été frappé par son amie), l'autre le 17 novembre 2013 par la Clinique de Carouge (il a été frappé par sa seconde épouse), une carte de résident au Brésil du 26 novembre 2008 valable neuf ans, une carte de résident de la Principauté de Monaco valable jusqu'au 1er octobre 2015, sa carte de membre de l'assurance-maladie AXA PPP International (ci-après : AXA), deux cartes d'assurance-santé (il en est le souscripteur et les prénoms de sa première épouse, de son fils et de deux de ses filles y figurent) émises par l'*Hawaii Medical Service Association* (ci-après : HMSA), un avis de saisie de l'office des poursuites du 4 novembre 2014 qui lui était destiné (à l'adresse rue B_____) et copie de deux courriers manuscrits destinés à l'OCPM. Dans le courrier daté du 26 octobre 2006, il l'informait de son départ de Suisse, du fait qu'il était revenu en septembre 2006 pour renouveler les passeports de la famille, qu'il demeurait domicilié à G_____ (USA) et qu'il était résidant permanent à H_____ (Brésil). Dans le second courrier du 9 avril 2013, il priait l'OCPM « de bien vouloir remettre sa résidence à Genève pour une durée de quelques mois, je vous informerai de mon départ ».

7. Le 9 octobre 2019, l'AFC-GE a remis au contribuable deux tableaux intitulés « Détail des revenus non déclarés » et « Détail récapitulatif des éléments non déclarés », relatifs aux ICC/IFD 2010-2013. Les comptes bancaires y figurant et dont le contribuable était le titulaire n'avaient pas été déclarés, les versements en espèces sur les comptes et les apports constituaient du revenu imposable car l'origine des fonds n'était pas justifiée par des prélèvements dans la fortune ou les

revenus déclarés, certains prélèvements concernant sa seconde épouse constituaient des produits de l'hôtel F_____ qui l'employait et ceux à destination de ses comptes privés ainsi que les retraits en espèces constituaient du revenu, les versements sur les comptes UBS 1_____, 2_____ et 3_____ constituaient des produits lui revenant puisqu'il n'avait pas démontré que ces sociétés, auxquelles ces comptes étaient intitulés, avaient une activité commerciale et de la substance.

Un délai au 19 novembre 2019 lui était octroyé pour produire, en cas de contestation, des justificatifs permettant d'établir et vérifier l'origine des fonds.

8. Au cours d'un entretien ayant eu lieu le 12 novembre 2019, le contribuable a remis à l'AFC-GE divers documents le concernant (dont certains sont illisibles). Il a aussi remis des pièces concernant ses proches ou des sociétés.

9. Le 24 juin 2020, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction à son encontre pour l'année fiscale 2013, des comptes bancaires dont il était bénéficiaire économique n'ayant pas été déclarés.

10. Le 3 juillet 2020, l'AFC-GE l'a informé que les procédures en rappel d'impôt et soustraction d'impôt ainsi que les procédures en tentative de soustraction étaient terminées.

    Elle lui a remis des bordereaux rappel d'impôt ICC/IFD 2006-2009, des bordereaux d'impôt et d'amende ICC/IFD 2010-2013 ainsi qu'un tableau intitulé « Détail des reprises ». La quotité des amendes a été arrêtée à la moitié du montant des impôts qu'il avait tenté de soustraire.

11. Le 17 juillet 2020, le contribuable a formé réclamations contre les bordereaux susmentionnés.

    Il n'était pas résident en Suisse lors des années en cause, comme le prouvait notamment le fait qu'il n'y avait jamais été assuré pour la maladie. Par ailleurs, les taxations comportaient de nombreuses contradictions, ne concordant pas avec la réalité. Enfin, des intérêts était mis à sa charge alors qu'il avait toujours collaboré avec le fisc et que la durée du contrôle ne pouvait lui être incriminée.

12. Le 3 septembre 2020, faisant suite à un courrier de l'AFC-GE du 6 août 2020 en ce sens, le contribuable a complété ses réclamations.

    Il n'avait jamais été domicilié à Genève lors des années en cause, hormis durant l'année 2012 au cours de laquelle il avait épousé sa seconde femme dont il avait été très vite séparé. Deux lignes du tableau (145 et 149, relatives aux années 2011-2012) étaient inexactes.

13. Les 20 et 30 octobre 2020, le contribuable a été reçu dans les locaux de l'AFC-GE. Il a contesté son assujettissement illimité en Suisse dès l'année 2006, indiquant vivre à l'étranger (Monaco, Bahrein, Brésil et G_____), et s'est déterminé sur de nombreuses lignes du tableau intitulé « Détail des reprises ».

14. Par décision sur réclamation du 20 décembre 2021, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux rappel d'impôt ICC/IFD 2006-2009, a modifié les bordereaux d'impôt ICC/IFD 2010-2013 et a maintenu les amendes ICC/IFD 2010-2013 dont les montants avaient toutefois été recalculés sur la base des taxations rectifiées.

    Les procédures de rappel d'impôt, soustraction et tentative de soustraction avaient été ouvertes suite à la consultation du dossier du contribuable ouvert auprès du Ministère public. L'AFC-GE avait appris que cette autorité menait une enquête, initiée en 2012 et achevée en 2014, au motif que le précité avait contrevenu à l'obligation d'annoncer le séjour d'une personne qu'il avait hébergée chez lui au courant des années 2011 et 2012 ; cette personne avait indiqué avoir vécu à la route E_____. Dans le cadre de cette enquête, le contribuable avait indiqué comme domicile la route E_____ et fourni le numéro d'un téléphone portable avec l'indicatif de la Suisse (+41).

    Malgré les allégations du contribuable, il ressortait de divers documents qu'il était domicilié dans le canton de Genève, ce qu'il avait d'ailleurs lui-même indiqué au Ministère public. Ainsi, une adresse genevoise ressortait des déclarations fiscales et correspondait à celle à laquelle les bordereaux avaient été notifiés ; il résultait de ces déclarations et des certificats de salaire joints qu'il avait été salarié à l'hôtel I_____ en 2007 et à l'hôtel F_____ en 2008-2013. En outre, il n'avait pas remis les relevés bancaires mensuels 2010-2013 requis pour vérifier le lieu de ses dépenses courantes et n'avait pas effectué de changement d'adresse auprès de ses relations d'affaires (banques, assurance maladie). Il avait annoncé à l'OCPM son arrivée à Genève en date du 25 septembre 2006 et son départ le 1er juillet 2013, avait exploité en raison individuelle, de 2006 à 2013, l'hôtel F_____ situé à Genève, s'y était marié avec sa seconde épouse, laquelle y était domiciliée et qui était son employée depuis 2009. Enfin, le contribuable avait effectué de nombreux versements en cash, ce qui démontrait qu'il était présent sur le sol genevois.

    Le contribuable ne contestait pas le bien-fondé des intérêts moratoires et compensatoires négatifs, mais lui reprochait d'avoir pris trop de temps pour traiter son dossier, ce qui avait contribué à accroître les montants de ces intérêts qui lui avaient été facturés. Il perdait toutefois de vue qu'ils découlaient de l'insuffisance des acomptes provisionnels versés pour les années fiscales en cause, alors qu'il lui incombait de verser des acomptes suffisants pour solder ses impôts. Ainsi, les intérêts de retard liés à une insuffisance de paiement d'acompte n'étaient pas liés à la durée de la procédure, mais à l'insuffisance des acomptes d'impôt versés.

15. Par acte du 17 janvier 2022, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal).

    S'agissant de l'assujettissement, il a affirmé qu'il n'avait, durant toutes les années concernées, jamais été domicilié à Genève, hormis en 2012 (mariage à Genève avec sa seconde épouse). Il en voulait pour preuve qu'il n'avait jamais été assuré en Suisse au niveau de la maladie et des accidents (AXA à Londres et HMSA à Hawaï) et que ses enfants, toujours assurés chez HMSA, n'avaient jamais été scolarisés en Suisse. Il ne passait que sporadiquement à Genève et plusieurs témoins, dont certains magistrats, pouvaient en témoigner. Ses véhicules avaient été immatriculés en plaques Z (non dédouanés).

    Le contrôle de l'AFC-GE avait duré de juillet 2014 à juillet 2020, soit six ans durant lesquels il avait toujours collaboré. Partant, il contestait la mise à sa charge des intérêts engendrés par les lenteurs de l'AFC-GE, dues aux quatre changements de responsable de son dossier. À plusieurs reprises, il avait dû prendre contact avec l'AFC-GE afin de faire activer son dossier.

    Au sujet des amendes, le contrôle effectué par l'AFC-GE avait été pour lui une période intense de stress, ce qui avait d'ailleurs altéré sa santé (AVC et diabète). Cette affaire l'avait mis en dépression, ce qui ne lui avait pas permis de pouvoir travailler normalement. Malgré tout, durant les six années du contrôle, il avait toujours répondu ponctuellement aux demandes de l'AFC-GE et fourni les documents et/ou informations requises, « aussi je fais recours contre les amendes qui ont été mises à ma charge ».

16. Le 20 janvier 2022, le recourant a adressé un courrier au tribunal, dans lequel il indiquait être prêt à négocier son dossier rapidement avec un solde de tout compte sans les intérêts et les amendes et en préservant tous ses droits. La raison de cette démarche était la situation de pandémie qui l'avait contraint depuis deux ans à injecter à maintes reprises des fonds dans ses établissements pour leur éviter la faillite.

17. Dans sa réponse du 1er avril 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, a invité le tribunal, afin d'éviter d'inutiles redites, de se référer à la décision entreprise et a réitéré que le recourant était effectivement domicilié à Genève durant les années en cause.

    Au surplus, le recourant ne contestait pas les bordereaux de rappel d'impôt, et par conséquent les reprises effectuées, ce qui était contradictoire avec sa contestation de non-assujettissement. Son courrier du 20 janvier 2022 équivalait à une demande de remise d'impôt, puisqu'il requérait la réduction d'un état légalement établi ; le tribunal était incompétent, à raison de la matière, pour traiter de cette demande. Dans ces circonstances, le recours apparaissait irrecevable.

18. Le 27 avril 2022, le conseil du recourant a informé le tribunal que son mandant lui avait confié la défense de ses intérêts, avec élection de domicile, et a sollicité la prolongation du délai imparti pour répliquer.

19. Par réplique du 10 mai 2022, sous sa plume, le recourant a réitéré les allégations de son recours quant à la question de son assujettissement et a ajouté divers éléments, en particulier que lors de son départ de Suisse pour le Brésil avec sa famille, l'OCPM avait commis des erreurs d'enregistrement, dues à une confusion avec le dossier de Monsieur J_____, né la même année que lui. L'AFC-GE avait commis cette même erreur en 1995, lors de la liquidation de la S.I. B_____.

    Le recourant a produit diverses pièces, dont sa lettre du 14 février 2007, avec pour adresse rue B_____, par laquelle il avait contesté l'affiliation d'office à une assurance-maladie suisse prononcée le 5 février 2007 par le service genevois de l'assurance-maladie, au motif qu'il vivait à l'étranger sous le couvert d'une assurance HMSA.

20. Dans sa duplique du 2 juin 2022, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et conclusions de sa réponse.

21. À teneur de l'ATA/192/2016 du 1er mars 2016, en force suite au rejet du recours interjeté à son encontre par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_341/2016 du 3 octobre 2016), la chambre administrative de la Cour de justice a considéré qu'au vu des pièces aux dossiers (qui recoupent pour l'essentiel celles de la présente procédure) mais aussi des éléments parfois contradictoires y figurant, l'OCPM était fondé à considérer que le recourant n'avait pas apporté la preuve de l'absence de domicile effectif à Genève pour la période du 26 octobre 2006 au 1er juillet 2013 et que c'était donc à juste titre qu'il avait refusé de procéder à une modification de son registre de la population.

    Le consid. 6 de l'ATA/192/2016 à la teneur suivante :

    « En l'espèce, M. A_____ prétend qu'il n'aurait pas résidé à Genève durant la période litigeuse, soit entre le 26 octobre 2006 et le 1er juillet 2013, et sollicite la modification du registre de la population en ce sens. Si tel était le cas, cela implique qu'il ait effectué auprès de l'OCPM les démarches commandées par l'art. 5 [de la loi d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes (LaLHR - F 2 25)] et qu'il apporte la preuve de cet accomplissement.

    À cet égard, le recourant prétend avoir adressé en son temps à l'OCPM deux lettres manuscrites des 26 octobre 2006 et 9 avril 2013 dans lesquelles il annonçait son départ, respectivement son arrivée à Genève. Or, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, rien n'établit que lesdits courriers aient effectivement été remis à l'OCPM. Ces derniers n'ont pas été adressés à l'autorité

par plis recommandés et les copies de ceux-ci versées à la procédure ne comportent aucun tampon de l'intimé attestant de leur dépôt. Dans ces circonstances, aucun élément ne permet de mettre en doute les affirmations de l'OCPM lorsqu'il indique que la trace de ces démarches ne peut se retrouver dans ses dossiers.

Ceci est d'autant plus vrai que les pièces fournies par le recourant, censées établir la réalité de son séjour à l'étranger, ne sont pas de la valeur probante requise pour pallier cette absence de démarches, comportant de nombreuses contradictions et incertitudes s'agissant d'établir qu'il ne résidait plus en Suisse pendant la période considérée.

Les pièces produites permettent certes de constater que le recourant a été amené à voyager et à résider dans différents lieux pour des raisons professionnelles ou personnelles, parmi lesquels H_____ et G_____. Toutefois, lesdites pièces ne permettent pas d'établir à satisfaction que M. A_____ aurait déplacé sa résidence effective hors de Genève durant la période litigieuse.

D'une part, malgré les nombreuses demandes effectuées par l'OCPM, le recourant n'a pas produit une attestation des autorités du pays concerné précisant le lieu de sa résidence principale ainsi qu'une attestation fiscale des autorités compétentes précisant son assujettissement pour la période litigieuse. À cet égard, il sera relevé que les attestations fiscales brésiliennes, tout comme les cartes « identification certificate » délivrées par les autorités hawaïennes et produites par le recourant concernent des périodes antérieures ou postérieures à la période litigieuse. De même, la pièce présentée comme la preuve d'acquittement des impôts à Hawaï n'est en réalité qu'un extrait d'une page internet des registres hawaiiens, imprimée en 2007, et donnant des informations sur la société J_____, dirigée par M. et Mme A_____. De plus, l'existence d'un permis de conduire ou même d'un droit à s'établir dans des pays tiers ne permet pas encore de considérer que le recourant aurait déplacé sa résidence effective hors de Genève.

D'autre part, le fait que M. A_____ bénéficie d'une assurance santé internationale ou qu'il réalise des contrôles médicaux à l'étranger, et en particulier aux États-Unis, ne saurait constituer une preuve suffisante de son absence de domicile effectif à Genève. De telles démarches peuvent par exemple avoir été entreprises pour des raisons pratiques, en raison des voyages fréquents du recourant, ou financières. Par ailleurs, la production des bulletins et des factures d'établissements scolaires américains de ses enfants n'est pas non plus de nature à remettre en question la décision de l'OCPM. En effet, il n'est pas contesté que les enfants du recourant poursuivent leur scolarité aux États-Unis, pays dans lequel ils résident avec leur mère. S'agissant enfin des autorisations d'utiliser provisoirement en Suisse des véhicules non dédouanés, délivrées par l'administration fédérale des douanes, elles sont liées au fait que les véhicules sont précisément

non dédouanés et n'excluent pas obligatoirement que le détenteur soit domicilié en Suisse.

En outre, il ressort de nombreuses pièces au dossier, et notamment de documents officiels, qu'il était effectivement domicilié à Genève durant la période litigieuse. Ainsi, tant l'arrêt de la chambre civile du 5 novembre 2009, relatif au divorce de M. A_____, que l'arrêt de la chambre administrative du 30 avril 2013, mentionnent que le recourant réside à Genève. Il n'est fait état d'aucune contestation de cette domiciliation dans lesdits arrêts, lesquels sont d'ailleurs entrés en force. De plus, l'extrait de l'état civil du 26 juillet 2012 relatif à son mariage avec Mme D_____ indique également qu'il serait domicilié à Genève. S'agissant de la décision de la caisse d'allocations familiales à Montreux (K_____) du 5 juillet 2010 prononçant la restitution des allocations familiales perçues pour l'année 2009, elle a également été adressée à M. A_____ à son adresse genevoise, et il ne conteste pas l'avoir reçue, puisqu'il l'a lui-même produite. De même, dans un courrier du 15 juillet 2011 rédigé par l'ancien mandataire du recourant, il est expressément indiqué que M. A_____ vivait à cette date à Genève. Enfin, il ressort du dossier que le recourant a sollicité à plusieurs reprises durant les années litigieuses des attestations auprès de l'OCPM, lesquelles indiquaient toutes très clairement qu'il résidait à Genève depuis le 26 octobre 2006. Il n'a pourtant jamais entamé la moindre démarche pour faire modifier cette inscription avant le mois de janvier 2015. […] ».

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives et le contenu des pièces qu'elles ont versées au dossier seront repris et discutés dans la mesure utile (arrêts du Tribunal fédéral 1C_159/2020 du 5 octobre 2020 consid. 2.1.1 ; 2C_831/ 2019 du 8 juin 2020 consid. 2.1 et les références citées).

4. Le litige concerne en partie une période antérieure au 1er janvier 2010, de sorte que se pose la question du droit applicable.

La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP), soit les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/584/2022 du 31 mai 2022 consid. 3a).

La présente cause porte sur les périodes fiscales 2006 à 2013. Elle est ainsi régie par le droit en vigueur durant chacune de ces périodes, à savoir les dispositions de l'ancien droit cantonal (aLIPP-I à V ; années fiscales 2006-2009), de la LIPP (années fiscales 2010-2013), de la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002, et de la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Enfin, la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) est applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

5. Le recourant conteste son assujettissement illimité en Suisse pour les années fiscales litigieuses.

6. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 5b ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

   Il convient dès lors de déterminer en premier lieu si le recourant remplit les conditions d'assujettissement illimité du droit fiscal suisse pour les années fiscales en cause.

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

L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal genevois, aux art. 2 al. 1 à 3 aLIPP- I et 2 al. 1 à 3 LIPP. L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1ère phrase aLIPP-I et 5 al. 1 1ère phrase LIPP.

8. Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153).

   Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4b).

9. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4c et les références citées). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_971/2020 du 5 août 2021 consid. 7.1).

10. Le Tribunal fédéral a retenu qu'en matière de droit fiscal international, 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. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la rémanence du domicile fiscal, 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. La notion du

domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 CC, qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international (ATF 138 II 300 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3).

Pratiquement, l'existence d'un nouveau domicile ou d'un séjour à l'étranger - ce qui est équivalent sur le plan de l'assujettissement - ne sera admise que si l'intéressé y paie des impôts ou s'il établit qu'il en est dûment dispensé (arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004).

Selon la doctrine, « le constat du transfert de domicile à l'étranger doit être effectué en tenant compte de l'ensemble des circonstances de fait. [...] La diversité des situations rend en effet difficile, sinon impossible, une présentation synthétique des critères à prendre en considération et de leur poids respectif pour l'appréciation du cas (situation familiale, motifs du séjour à l'étranger, conditions et durée des engagements à l'étranger, maintien de relations personnelles et économiques en Suisse, assujettissement aux impôts directs à l'étranger) » (Jean-Blaise PASCHOUD, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 175 n. 17 ad art. 8).

11. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 5a). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 11a).

En cas de changement de domicile, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombe au contribuable (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 11c).

12. En l'espèce, au vu des pièces au dossier - en particulier l'absence de documents établissant que le recourant a, lors des années en cause, payé des impôts dans un autre État ou qu'il en a été dûment dispensé - et de l'ATA/192/2016 du 1er mars 2016 qui a tranché la question du domicile du recourant lors de la période d'octobre 2006 à juillet 2013 sur la base des mêmes pièces versées à la présente procédure, le tribunal fait sien le raisonnement tenu par la chambre administrative au consid. 6 de l'arrêt précité et retient ainsi que le recourant ne parvient pas à

démontrer, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, qu'il a créé un domicile à l'étranger lors des années fiscales litigieuses. Partant, il faut retenir qu'il est resté assujetti de manière illimitée à Genève.

Son grief sera dès lors rejeté.

13. Le recourant ne formule aucun grief quant aux rappels d'impôts, mais il convient toutefois de se poser la question de la péremption du droit de procéder à un rappel d'impôt, qui doit être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3a).

14. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 61 al. 1 LPFisc et 152 al. 1 LIFD).

Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 61 al. 3 LPFisc et 152 al. 3 LIFD).

15. En l'espèce, ouvertes le 24 juillet 2014, les procédures de rappel d'impôt des exercices fiscaux 2006-2012 respectent le délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la première période fiscale concernée ; il en va de même pour la procédure de rappel d'impôt relative à l'année fiscale 2013 ouverte le 24 juin 2020. En revanche, le délai de péremption de quinze ans est échu pour l'année 2006 depuis le 1er janvier 2022. En conséquence, à la date du présent jugement, le rappel d'impôt ne peut plus porter que sur les années fiscales 2007 et suivants.

Le rappel d'impôt ICC/IFD concernant l'année fiscale 2006 sera donc annulé, étant précisé qu'aucune amende n'a été infligée pour cette période fiscale.

16. Le recourant se plaint que les intérêts moratoires et compensatoires importants mis à sa charge sont essentiellement dus aux lenteurs de l'AFC-GE à traiter son dossier.

17. Concernant l'ICC, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), entrée en vigueur le 1er janvier 2009, distingue les intérêts moratoires (art. 9 et 20 LPGIP) des intérêts financiers, nommés « intérêts compensatoires négatifs » (art. 14 LPGIP).

Durant la période fiscale, notamment les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LPGIP). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte

concerné jusqu'au paiement respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP).

Aux termes de l'art. 12 LPGIP, les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (al. 1), le terme général d'échéance étant maintenu si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation (al. 3). Selon l'art. 14 LPGIP, si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un impôt compensatoire (al. 1). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (al. 2). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'al. 2, pro rata temporis (al. 3).

Le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte et doit être payé ou remboursé dans un délai de trente jours dès l'échéance (art. 18 al. 1 et 2 LPGIP). Le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'art. 18 al. 2 LPGIP jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP).

Tandis que les intérêts moratoires sont dus sur les acomptes impayés ou payés tardivement, les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont calculés sur les montants encore dus à partir du terme général d'échéance de l'impôt. Ces derniers n'ont pas le caractère d'une sanction, mais visent à rétablir un déséquilibre financier découlant de l'introduction du système postnumerando, dans lequel les contribuables sont taxés au plus tôt au cours de l'année suivante, avec pour conséquence que les collectivités publiques perdent les intérêts pour la part supérieure aux acomptes et doivent de plus rembourser le trop-perçu d'impôts au taux des intérêts moratoires. Les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont ainsi destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 6).

Par ailleurs, dans le système d'imposition postnumerando, l'impôt dû ne peut être connu avant la fin de la période fiscale puisque celle-ci coïncide avec la période de calcul, de sorte que seuls les acomptes provisionnels sont acquittés durant celle-ci. L'échéance décalée par rapport à la fin de la période fiscale s'explique par l'impossibilité matérielle pour les contribuables, dans un tel système, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale. Un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Ce système d'intérêts a, notamment, pour but d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables

qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. Il appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Une fois la déclaration d'impôt remplie, cet exercice est simple puisque le site de l'AFC-GE propose une « calculette » pour ce faire, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données, comme la situation familiale ou les revenus, contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 précité consid. 3.4 et les références citées).

Il convient de rappeler par ailleurs que selon l'art. 40 al. 2 LPFisc, la somme que le contribuable reconnaît devoir doit être versée aux échéances prévues par la loi, indépendamment de toutes réclamations ou de tous recours ultérieurs.

18. L'IFD est, quant à lui, perçu sur la base de la taxation. Lorsque celle-ci n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (art. 162 al. 1 LIFD).

Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (art. 162 al. 2 LIFD).

Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le département fédéral des finances (ci-après : DFF) arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt.

Selon l'art. 163 al. 1 1ère phr. LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les trente jours suivant l'échéance.

Le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF (art. 164 al. 1 LIFD).

19. Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation. Un tel déni constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 144 II 184 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_178/2022 du 16 mars 2022 consid. 5.2 ; ATA/394/2022 du 12 avril 2022 consid. 2c). Une partie peut recourir en tout temps pour déni de justice ou retard non justifié si l'autorité concernée ne donne pas suite rapidement à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (art. 62 al. 6 LPA ; ATA/1199/2017 du 22 août 2017 et les références citées).

20. En l'espèce, le recourant ne conteste pas le bien-fondé des intérêts moratoires et compensatoires en cause. Il reproche en revanche à l'AFC-GE d'avoir pris trop de temps pour traiter son dossier, ce qui a contribué à accroître les montants des intérêts litigieux.

    Le recourant perd toutefois de vue que les intérêts financiers et compensatoires négatifs qui lui ont été facturés découlent de l'insuffisance des acomptes provisionnels versés pour chacune des années fiscales en cause, laquelle découle du fait qu'il n'avait pas déclaré la totalité de ses avoirs et revenus, et qu'il est donc malvenu de se plaindre d'une situation qu'il a créée. De plus, s'il jugeait que l'AFC-GE tardait à établir ses taxations, il lui appartenait de l'interpeller formellement pour s'inquiéter de l'avancement de celle-ci et l'enjoindre à statuer, de sorte qu'il ne peut soulever ce grief une fois ses taxations établies. Ces intérêts litigieux sont dès lors confirmés.

21. Quant aux amendes, force est de constater que le recourant ne forme en réalité aucun grief à leurs égards. En effet, il ne fait pas valoir que les éléments objectifs ou subjectifs fondant ces dernières sont erronés, mais se contente d'alléguer, sans d'ailleurs nullement l'étayer par des pièces, que le contrôle de l'AFC-GE lui avait causé une intense période de stress, altéré sa santé (AVC et diabète) et mis en dépression. Il n'en tire aucune conclusion juridique.

    Cette remarque ne constitue donc pas un grief, mais tout au plus une demande de remise d'impôt. En tout état, si on retenait que le recourant faisait valoir sa bonne collaboration avec l'AFC-GE malgré son état de santé, il faudrait constater que la quotité des amendes est inférieure à celle d'un cas ordinaire et que l'AFC-GE n'a pas versé dans l'arbitraire en la fixant à ce taux.

    Il en résulte que le tribunal ne saurait entrer en matière sur cette requête, qui est prématurée et est en soi irrecevable devant lui. Le cas échéant, elle devra être déposée auprès de l'AFC-GE après l'entrée en force du présent jugement.

22. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis puisque le rappel d'impôt ICC/IFD 2006 doit être annulé en raison de sa prescription.

23. Vu que le recourant obtient partiellement gain de cause, il sera perçu un émolument réduit de CHF 500.- (art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc et 87 al. 1 et 2 LPA). L'avance de frais versée au moment du dépôt du recours, de CHF 700.-, lui sera donc restituée à hauteur de CHF 200.-.

    Il ne lui sera toutefois alloué aucune indemnité de procédure, le recourant n'ayant pas conclu à l'allocation de dépens ; au surplus, ses conclusions n'ont pas été acceptées et le point ayant conduit à l'admission partielle du recours ne découle en rien de ses écritures.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 17 janvier 2022 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 20 décembre 2021 ;

2. l'admet partiellement ;

3. annule les bordereaux de rappel d'impôt ICC/IFD 2006 ;

4. met à la charge du recourant, un émolument réduit de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. ordonne la restitution au recourant du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;

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

7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Michèle PERNET, présidente, Philippe FONTAINE et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière