

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1995/2011-ICCIFD

ATA/858/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 novembre 2014

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Alexandre Faltin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
5 juin 2013 (JTAPI/654/2013)**

EN FAIT

- 1) Selon la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations, Monsieur A_____, ressortissant suisse, veuf et sans enfant, a quitté le canton de Genève le 25 août 1988.
- 2) En août 2003, il a fait inscrire au registre du commerce (ci-après : le RC) son entreprise individuelle, sise au _____, route B_____, à C_____ et ayant pour but le commerce de fleurs en gros. Selon l'extrait du RC, il est domicilié à Genève.
- 3) Par arrêt du 16 novembre 2004 (1_____), le Tribunal administratif (ci-après : le TA), devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), a tranché un litige, référencé sous cause 2_____, opposant l'intéressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) relatif à la reprise d'une commission pour l'année fiscale 1995, à un rappel d'impôts pour la période fiscale 1996 et au prononcé d'une amende.

Dans la partie « en fait » de son arrêt, le TA a retenu que l'intéressé avait quitté la Suisse le 25 août 1988 pour s'installer au Maroc.

- 4) Le 23 janvier 2009, l'intéressé a retourné à l'AFC-GE sa déclaration fiscale 2007 pour contribuables domiciliés hors du canton de Genève.
- 5) Par courrier du 26 janvier 2010, dans le cadre de la taxation pour l'année fiscale 2007, l'AFC-GE a convoqué l'intéressé à un entretien, auquel elle l'a prié de se présenter avec ses relevés bancaires mensuels de l'année 2007.
- 6) Par courrier du 30 mars 2010, l'intéressé a indiqué à l'AFC-GE qu'elle avait déjà procédé à un contrôle de son domicile fiscal en 2000. La situation n'avait depuis lors pas changé.

En raison d'importantes allergies dont il souffrait à Genève, il avait quitté en 1988 la Suisse pour le Maroc, pays où il résidait deux cent vingt à deux cent cinquante jours par année. Son entreprise en Suisse et son rôle de maître d'œuvre dans la promotion immobilière du chemin D_____ justifiaient une présence ponctuelle à Genève ainsi que le maintien d'une ligne privée, déviée en son absence. Les seuls éventuels changements depuis le précédent contrôle allaient dans le sens de son désengagement de Genève. Veuf, âgé de 68 ans et sans enfant, il avait l'intention de cesser son activité et liquider progressivement son patrimoine à Genève, pour ne conserver que l'appartement de deux pièces de E_____, acquis en 2007 comme « pied-à-terre » à Genève, afin de se replier au Maroc.

- 7) Par courrier du 19 avril 2010, l'AFC-GE a prié le contribuable de lui remettre une copie de son passeport indiquant ses séjours au Maroc pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2008, ses relevés mensuels de l'année 2007 des comptes bancaires sur lesquels il percevait l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS), payait ses dépenses en Suisse et depuis lesquels il alimentait son compte bancaire marocain, ainsi que ses factures téléphoniques du numéro 3 _____ de janvier à avril 2010. Elle l'a par ailleurs invité à lui indiquer les immeubles dont il était propriétaire au Maroc et leur date d'acquisition, et à lui communiquer l'année et les motifs d'achats de ses appartements sis à la rue F _____, leur description, le nombre de pièces, leur superficie ainsi que l'utilisation effective de chaque bien de 2007 à 2009.
- 8) a. Par courrier du 11 mai 2010, l'intéressé a expliqué à l'AFC-GE que ses séjours en Suisse n'excédaient jamais quelques jours, son état de santé l'empêchant de rester à Genève plus de dix jours consécutifs. L'examen de son passeport permettait de constater qu'il faisait souvent l'aller-retour du Maroc en Suisse, pour régler diverses questions liées à son entreprise individuelle ou à la promotion du chemin D _____.

Il avait acheté le 21 avril 1986, pour un prix de MAD 2'000'000.-, sa « résidence principale » au Maroc, d'une surface de 5'466 m² et comprenant une maison principale, une maison de gardien, une piscine et un garage.

Il disposait d'une ligne téléphonique fixe et d'un télécopieur au Maroc. Sa ligne de téléphone privée genevoise faisait l'objet d'une déviation. La plus grande part de ses factures résultait d'appels de tiers déviés sur le Maroc.

Il avait acquis, à titre d'investissement privé, plusieurs appartements sis au _____, rue F _____, soit, en 1985, un appartement de deux pièces de 57 m² au sixième étage, puis, en 2003, deux appartements de deux pièces, reliés en duplex, de respectivement 65 m² et 89 m² et sis aux sixième et septième étages, et finalement, en 2008, un appartement de deux pièces de 62 m² avec terrasse au sixième étage. En 1988, il avait vendu son appartement sis à l'avenue G _____ pour prendre domicile à Marrakech et avait conservé l'appartement de deux pièces acquis en 1985 comme résidence secondaire. Ce dernier était cependant mal conçu, la terrasse donnant sur la chambre et non sur le salon. Ainsi, après acquisition du duplex en 2003, il avait relié les deux appartements du sixième étage en un appartement de quatre pièces, dans lequel il résidait désormais, et séparé l'appartement de deux pièces du septième étage, qui était resté vide jusqu'en automne 2009, pour ensuite être mis à disposition gracieusement, à titre de dépannage. Il avait l'intention de rénover l'appartement acquis en 2008, vide, pour l'occuper, et de vendre ou louer l'appartement de quatre pièces.

Les relevés bancaires marocains étaient suffisants, les extraits remis démontrant qu'il avait viré environ CHF 200'000.- de juin 2007 à avril 2008 pour

assumer ses dépenses au Maroc, où le niveau de vie n'était pas comparable. Il refusait de fournir ses relevés bancaires suisses, qui n'apporteraient pas de nouvelles informations pertinentes s'agissant de son domicile ou de ses séjours.

Il n'avait pas rempli les formalités pour bénéficier de l'AVS et ne touchait donc aucune prestation.

b. Il a joint à son courrier des photographies de sa propriété au Maroc, ses factures de téléphone fixe suisse de décembre 2009 à février 2009 - lesquelles comportaient un poste « appel déviés » et dont le montant résultait principalement de communications internationales - et une copie de son passeport.

- 9) Par courrier du 28 mai 2010, l'AFC-GE a réitéré sa demande relative aux relevés bancaires suisses et a sollicité de l'intéressé la transmission, pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2007, de ses factures téléphoniques complètes pour le numéro 3_____, des copies de ses factures téléphoniques au Maroc ainsi que son certificat d'assurance-maladie avec le montant de la prime. Elle lui a par ailleurs remis un tableau de ses entrées et sorties du Maroc, établi sur la base de son passeport, pour vérification et éventuelles corrections.
- 10) Par courrier du 15 juillet 2010, l'intéressé a indiqué s'être déjà déterminé sur la question de ses comptes bancaires. Il n'avait pas conservé ses factures téléphoniques genevoises et marocaines de 2007. Il n'était pas assuré contre la maladie, le Maroc n'exigeant pas de telle assurance. Le tableau de ses entrées et sorties du Maroc établi par l'AFC-GE ne tenait pas compte des nombreux tampons dont la date était illisible et ne permettait pas d'établir la durée de ses séjours. Son passeport attestait d'environ une entrée et une sortie par mois entre novembre 2003 et le début de l'année 2010 et les relevés de H_____ transmis démontraient sa présence mensuelle effective constante au Maroc, de sorte qu'il était exclu qu'il ait effectué des séjours prolongés à Genève.
- 11) Par courrier du 30 août 2010, l'AFC-GE a notamment demandé à l'intéressé de lui communiquer les justificatifs de paiement et le certificat d'assurance relatifs à la déduction de CHF 6'374.- figurant dans sa déclaration fiscale et les justificatifs de ses charges de bureau au Maroc, soit en particulier les avis de débits bancaires justifiant les paiements, la description de l'activité, le nom des personnes y travaillant ainsi que l'éventuel contrat de bail à loyer.
- 12) a. Par courrier du 1^{er} octobre 2010, l'intéressé a informé l'AFC-GE avoir pu reconstituer ses déplacements d'après ses coupons de vol, les tampons dans son passeport, ses relevés bancaires et les informations de son entourage au Maroc. En 2007, il avait passé deux cent treize jours au Maroc, cent vingt-quatre jours hors de ce pays - ce qui ne correspondait toutefois pas uniquement à des séjours à Genève, puisqu'il profitait de ses passages en Suisse pour se rendre dans d'autres

lieux en Europe - et vingt-huit jours en voyage. Son plus long séjour hors du Maroc en 2007 était de dix-neuf jours.

b. Il a annexé à son courrier les coupons de vol de Royal Air Maroc qu'il avait pu retrouver et son propre tableau de ses entrées et sorties du Maroc en 2007.

- 13) Par courrier du 12 novembre 2010, l'AFC-GE a transmis au contribuable un nouveau tableau de ses déplacements pour vérification et lui a demandé la raison pour laquelle il voyageait depuis Genève, avec retour à Genève.
- 14) Par courrier du 14 décembre 2010, l'intéressé a expliqué acheter ses billets d'avion auprès de l'agence genevoise de Royal Air Maroc en raison de la supériorité des prestations et services personnalisés de cette dernière par rapport à l'agence de Marrakech. Ni le lieu d'achat des billets d'avion, ni le fait qu'il s'agisse d'allers-retours ou de vols simples n'étaient pertinents. Le tableau complet de ses entrées et sorties du Maroc, qu'il avait remis à l'AFC-GE accompagné des pièces justificatives, prouvait qu'il ne pouvait être considéré comme étant en séjour à Genève. Il avait fourni tous les documents démontrant que le centre de ses intérêts personnels se trouvait au Maroc.
- 15) Par courrier du 18 janvier 2011, l'AFC-GE a demandé à l'intéressé de remplir et lui retourner la formule de déclaration fiscale 2007 pour personnes domiciliées à Genève - assujettissement illimité - et lui a demandé des explications quant à ses déclarations d'absence d'assurance-maladie, alors qu'il avait déduit CHF 6'374.- dans sa déclaration d'impôt 2007 pour personnes domiciliées hors canton, ainsi qu'en relation avec l'indication d'absence de profession figurant sur son certificat d'immatriculation au Maroc, alors qu'il possédait un bureau au Maroc.

De nationalité suisse, il avait résidé plus de nonante jours à Genève en y exerçant une activité lucrative dans le commerce de fleurs et l'immobilier, et y était présent chaque mois. La majorité des billets d'avion avait pour ville de départ et de retour Genève. Il avait indiqué être domicilié à Genève au RC. Il occupait les biens immobiliers du _____, rue F_____, dont il était propriétaire, entretenait des relations étroites avec le voisinage et y hébergeait depuis 2009 son employé depuis au moins 2007, Monsieur I_____. Il possédait au Maroc une propriété d'une valeur inférieure à ses propriétés en Suisse. Il effectuait de nombreux appels depuis Genève et recevait de la correspondance à son adresse en Suisse.

- 16) a. Par acte du 18 février 2011, l'intéressé a élevé réclamation auprès de l'AFC-GE à l'encontre de ce courrier, concluant à son annulation et à la constatation de son assujettissement limité dans le canton de Genève pour les éléments déclarés dans sa déclaration fiscale 2007.

Il avait déjà fait l'objet d'un contrôle pour les années fiscales 1995 à 1997 et la procédure s'était achevée notamment par l'1_____, dans lequel le TA avait constaté son départ de la Suisse en 1988. L'AFC-GE avait admis son domicile au Maroc pendant presque vingt ans et rien ne permettait de retenir un transfert de domicile fiscal dans le canton de Genève. Il avait démontré l'existence de son domicile principal à Marrakech et l'absence de séjour habituel en Suisse. Il ne pouvait pas être considéré comme assujéti illimité en raison d'une présence mensuelle ou du fait du lieu d'achat des billets d'avion. Son domicile inscrit au RC passait au second plan pour fixer le domicile fiscal et résultait de la notion de la législation sur le RC, différente de la notion fiscale. Le fait qu'il recevait sa correspondance bancaire et ses factures suisses à son adresse genevoise ne revêtait aucune importance dans la fixation de son centre de vie. La nationalité était un critère subsidiaire. Les biens immobiliers de la rue F_____ ne représentaient que des opportunités d'investissement. Les relations étroites avec le voisinage n'avaient pas été prouvées. L'argument selon lequel la valeur de sa propriété marocaine était inférieure à celle de ses propriétés en Suisse n'était pas pertinent. En son absence, Monsieur J_____ gérait l'entreprise et assurait le contact avec les clients, lui-même n'intervenant que pour certaines questions sortant de l'ordinaire.

b. À l'appui de sa réclamation, il a notamment produit le papier à en-tête de son entreprise individuelle, qualifiant M. J_____ de chef d'exploitation.

- 17) Par courrier du 24 février 2011, l'AFC-GE a constaté que son courrier du 30 août 2010 concernant la période fiscale 2007 était resté sans réponse et a accordé à l'intéressé un délai au 24 mars 2011 pour lui répondre.
- 18) Par courrier du 28 février 2011, dans le cadre des taxations 2008 et 2009, l'AFC-GE a transmis à l'intéressé pour vérification le tableau de ses déplacements, qu'elle avait établi sur la base de son passeport, et l'a invité à lui communiquer, pour la période du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2009, les justificatifs de paiement, le certificat d'assurance ainsi que les décompte de frais de son assurance-maladie, les factures complètes du numéro 3_____, les copies des factures téléphoniques marocaines, les relevés mensuels des comptes bancaires sur lesquels il prélevait les fonds nécessaires à ses dépenses privées quotidiennes, les coupons de vols de ses déplacements entre Genève et le Maroc, la date à laquelle M. I_____ avait emménagé chez lui à Genève ainsi que les documents établis dans le cadre du partenariat enregistré avec ce dernier.
- 19) Par courrier du 24 mars 2011, l'intéressé a transmis à l'AFC-GE les copies de ses factures de primes d'assurance-maladie pour l'année 2007. Le montant des charges de son bureau au Maroc avait été porté en déduction forfaitaire avec l'accord de l'AFC-GE depuis la période fiscale 1994 au moins.

- 20) Par courrier du 18 avril 2011, l'AFC-GE a imparti un délai au 18 mai 2011 à l'intéressé pour compléter sa réponse du 24 mai 2011.
- 21) Par courrier du 16 mai 2011, l'intéressé a notamment communiqué à l'AFC-GE les copies de ses relevés bancaires correspondant aux paiements de ses primes d'assurance-maladie. Il avait chaque année payé ses primes en vain, du fait que sa police d'assurance s'était automatiquement éteinte dès le transfert de son domicile à l'étranger, conformément aux conditions générales de son assurance. Il avait contracté une assurance internationale dans le courant de l'année 2010 pour remédier à son erreur.
- 22) Par courrier du 16 mai 2011, il a demandé à l'AFC-GE de statuer sur sa réclamation du 18 février 2011.
- 23) Par courrier du 20 mai 2011 relatif à la taxation 2007, l'AFC-GE lui a expliqué que sa situation fiscale faisait l'objet d'une vérification pour les années 2008 et 2009 en raison de divers événements pouvant changer la nature de son assujettissement. Ces éléments étaient en partie listés dans son courrier du 18 janvier 2011. Il s'y ajoutait le partenariat enregistré le 9 août 2010. Elle se prononcerait de manière globale pour les années 2007, 2008 et 2009 à la fin des investigations.
- 24) a. Par courrier du 31 mai 2011, le contribuable a répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 28 février 2011.

Il avait payé en vain ses primes d'assurance maladie en 2008 et 2009. Il n'avait pas gardé toutes les factures téléphoniques de sa ligne fixe genevoise. La plus grande partie des factures résultait toujours d'appels de tiers déviés sur le Maroc. Il ne conservait pas les récépissés contenant le détail de ses communications marocaines. Pour 2008 et 2009, il se déterminait de la même manière concernant ses relevés des comptes bancaires servant à ses dépenses privées quotidiennes que pour l'année 2007. Il avait mis son appartement de deux pièces de la rue F_____ à disposition de M. I_____ courant 2008. Ce dernier était son secrétaire particulier et l'assistait au Maroc et en Suisse dans ses démarches administratives et son entreprise individuelle. Leur relation avait évolué courant 2008, suite à la séparation de M. I_____ d'avec sa femme, et ils avaient vécu depuis lors en concubinage, essentiellement au Maroc, jusqu'à leur partenariat.

b. À son courrier étaient annexés les copies de ses décomptes de frais de primes d'assurance-maladie 2008 et 2009, les factures de son téléphone fixe suisse de décembre 2008 à août 2009 et du mois de novembre 2009 - dont le montant résultait en partie de la déviation d'appels mais principalement d'appels à destination du Maroc -, le récépissé du règlement d'une facture de téléphone au

Maroc pour les mois de novembre et décembre 2009 ainsi que son certificat de partenariat avec M. I_____, enregistré le 9 août 2010 à Genève.

- 25) Par acte du 21 juin 2011, référencé sous cause A/1995/2011, l'intéressé a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre l'absence de décision sur réclamation de l'AFC-GE, concluant au constat du déni de justice, à la déclaration de son absence d'assujettissement illimité à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année fiscale 2007, et subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour décision sur l'assujettissement.

Il a repris et précisé l'argumentation développée précédemment.

Le domicile fiscal au Maroc ayant été reconnu depuis 1988, afin de retenir son assujettissement illimité pour les impôts 2007, l'AFC-GE devait démontrer qu'il avait transféré le centre de ses intérêts du Maroc à Genève, ce qu'elle n'avait pas fait et ne pouvait faire, puisqu'il habitait au Maroc. Il y avait une propriété d'une très grande surface - bien plus grande que celle de ses biens immobiliers à la rue F_____ - ainsi que du personnel et y passait l'essentiel de son temps. Il y avait forgé depuis vingt ans le centre de ses intérêts vitaux. Rien n'avait changé dans la gestion de son entreprise en 2007. Il avait acquis les studios de la rue F_____ en tant qu'investissements et son domicile marocain ne l'empêchait pas de les utiliser comme propriétaire, en les louant et en les mettant à disposition. Il n'avait pas procédé à de nouveaux investissements en 2007. Il ne séjournait à Genève et en Suisse que quelques jours par an.

- 26) Par courrier du 28 juillet 2011, l'intéressé a transmis à l'AFC-GE les justificatifs de ses coupons de vols réguliers entre Genève et le Maroc pour les années 2008, 2009 et 2010 qu'il avait pu retrouver.
- 27) Par courrier du 24 août 2011, il a indiqué à l'AFC-GE que le partenariat avait été enregistré en 2010 pour simplifier certaines démarches administratives et à des fins d'expectatives successorales, sans qu'il ne vive en ménage commun avec M. I_____, de sorte que cet élément ne devait avoir aucune incidence sur son domicile fiscal.
- 28) Par courrier du 14 octobre 2011 concernant les années fiscales 2007 à 2009, l'AFC-GE a pris note du fait que le contribuable ne souhaitait pas lui remettre certains documents, notamment les relevés bancaires mensuels pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009, les justificatifs des frais de téléphone portable à Genève et les justificatifs de frais de bureau au Maroc, et a demandé à l'intéressé de remplir et lui retourner les formules de déclaration fiscale pour personnes domiciliées à Genève - assujettissement illimité.

Il était régulièrement présent à Genève, était de nationalité suisse, avait une assurance-maladie qui l'assurait en tant que résident suisse, effectuait des appels téléphoniques englobant un cercle plus large de sa vie courante que les appels depuis le Maroc, entretenait des relations avec son voisinage, avait agrandi son domicile à Genève, mettait à disposition gracieusement ses studios genevois, hébergeait M. I_____ depuis 2008, entretenait des liens étroits avec l'économie genevoise - de par son entreprise, dont la masse salariale était environ de CHF 1'000'000.-, ainsi que le cautionnement simple de l'État de Genève pour un prêt hypothécaire dès l'année 2007 -, avait couvert ses dépenses à Genève par l'encaissement de ventes en espèces sur le compte privé de son entreprise pour un montant de CHF 149'300.- en 2007 et était lié par un partenariat enregistré depuis 2010. Le centre vital de ses intérêts était à Genève et sa propriété marocaine ne constituait qu'une résidence secondaire.

- 29) Par acte du 14 novembre 2011, l'intéressé a élevé réclamation contre ce courrier, concluant à son annulation et à la constatation de son assujettissement limité dans le canton de Genève pour les éléments déclarés dans ses déclarations fiscales 2008 et 2009.

Il a repris et développé les arguments avancés précédemment.

Les éléments soulevés par l'AFC-GE étaient antérieurs à 2008 et n'étaient pas nouveaux, à l'exception de la mise à disposition gracieuse de l'un de ses appartements, fait qui n'était pas pertinent. Il avait lié d'autres relations personnelles au Maroc depuis son installation et sa relation avec M. I_____, qu'il entretenait principalement au Maroc, n'était donc qu'une parmi d'autres. Ayant été conclu en 2010, le partenariat enregistré ne pouvait avoir d'incidence sur les taxations 2008 et 2009. L'AFC-GE n'avait pas démontré l'existence d'un fait nouveau important propre à modifier son domicile.

- 30) Par deux décisions du 2 décembre 2011, l'AFC-GE a confirmé l'assujettissement illimité de l'intéressé à l'IFD et à l'ICC pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2009.

Elle a motivé sa décision en reprenant les éléments soulignés dans ses courriers des 18 janvier et 14 octobre 2011.

- 31) a. Par acte du 23 décembre 2011, l'intéressé a élevé réclamation auprès de l'AFC-GE à l'encontre de ces décisions, concluant préalablement à sa transmission au TAPI et principalement à l'annulation des décisions attaquées et à la constatation de son assujettissement limité à l'IFD et l'ICC 2007 à 2009.

Il a repris et précisé son argumentation.

Il avait conclu une police obligatoire d'assurance-maladie avant 1988 et n'avait pas pensé à la résilier lors de son départ. Sa couverture maladie ne faisait

pas partie de ses préoccupations. Il payait depuis toujours lui-même ses frais médicaux courants et pensait à tort pouvoir se faire hospitaliser en Suisse en cas de maladie grave ne pouvant être prise en charge au Maroc.

Lors de son départ, il était déjà propriétaire des parcelles du chemin D_____, qu'il n'avait pas pu vendre à cause des exigences de l'État de Genève et sur lesquelles il avait été contraint d'entreprendre une promotion immobilière avec l'aide de professionnels. Les discussions au sujet de cette promotion étaient déjà en cours en 1993. Il avait construit des logements sociaux à la demande de l'État, de sorte que ce dernier lui avait accordé un cautionnement simple, une subvention et une exonération.

Il avait rencontré son ami au Maroc et ils y passaient leur temps ensemble, bien que ce dernier soit résident suisse. En 2010 et 2011, il avait renforcé sa présence au Maroc et écourté ses séjours à Genève. Le partenariat avait été enregistré à des fins successorales et en vue de simplifier certaines démarches administratives, mais ne supposait pas de demeure commune. Il entretenait des relations d'amitié au Maroc et y organisait sa vie. Il venait à Genève uniquement pour exercer la haute surveillance sur son entreprise et pour régler les questions administratives relatives à la promotion immobilière du chemin D_____.

b. À l'appui de sa réclamation, il a notamment produit des documents déjà remis à l'AFC-GE au cours d'un entretien le 15 avril 2010, soit la copie de son permis de conduire marocain, la copie de son certificat de nationalité et d'immatriculation de l'ambassade de Suisse au Maroc, son certificat d'immatriculation au Maroc - autorisant son séjour au Maroc jusqu'au 17 avril 2015 et indiquant qu'il était sans profession et domicilié à Marrakech -, la copie d'extraits de son compte bancaire marocain à H_____ de juin 2007 à mai 2008, la copie de son certificat d'assurance pour voiture et moto au Maroc - lequel indiquait qu'il était à la retraite - ainsi que la liste de son personnel au Maroc.

- 32) Par courrier du 27 avril 2012, l'AFC-GE a informé le TAPI ne pas s'opposer à ce que la réclamation du 23 décembre 2011 soit considérée comme un recours, dans la mesure où les décisions du 2 décembre 2011 étaient motivées.
- 33) Par courrier du 3 mai 2012, le TAPI a imparté un délai au 4 juin 2012 à l'AFC-GE pour répondre à l'acte du 23 décembre 2011, considéré comme un recours et également référencé sous cause A/1995/2011.
- 34) a. Dans sa réponse du 4 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours du 23 décembre 2011.

L'1_____ ne portait pas sur la question de l'assujettissement.

De nombreux éléments démontraient que l'intéressé était établi à Genève, où se trouvait le centre de ses intérêts. Ses actions et ses choix, notamment son

activité indépendante et ses acquisitions immobilières, s'inscrivaient dans une logique de résidence sur le territoire genevois.

Il avait continué à cotiser durant plus de vingt-et-un ans à une assurance-maladie suisse. Les appels téléphoniques depuis son numéro fixe suisse vers l'étranger étaient plus importants que les déviations d'appels. Il s'était acquitté de ses factures de téléphone privé et des primes d'assurances par le biais de son compte-courant. Le prélèvement de CHF 149'200.- sur son compte-courant avait vraisemblablement servi à couvrir ses dépenses à Genève, manière de procéder insolite. Les ventes en espèces de fleurs étaient versées directement sur son compte-courant et non sur le compte caisse. Il affirmait exercer une activité depuis le Maroc mais son certificat d'immatriculation dans ce pays mentionnait son absence de profession. Ses contrats d'assurance automobile au Maroc indiquaient qu'il était à la retraite. Il n'existait aucune preuve d'activité au Maroc. Le fait qu'il avait du personnel de maison au Maroc, ayant pour fonction de veiller sur la maison en son absence, n'était pas pertinent. Il indiquait vivre en ménage commun avec son partenaire au Maroc mais de manière séparée à Genève, ce qui était surprenant. M. I_____ vivait officiellement à l'adresse de l'intéressé depuis 2009. Propriétaire de quatre lots de propriétés par étage au centre-ville, dont il occupait une grande partie, il avait agrandi son espace de vie à Genève et y recevait ses relations personnelles, ce qui ne relevait pas d'une volonté de procéder à des investissements. La correspondance envoyée à son adresse à la rue F_____ attestait de son domicile dans le canton de Genève. Les investissements immobiliers démontraient une activité de promoteur immobilier à Genève. Il avait effectué la presque totalité de ses voyages au départ de Genève, y compris un séjour à Nice.

Le fait d'avoir une grande maison avec piscine au Maroc ne suffisait pas à admettre un établissement définitif dans ce pays en 1988. Les tampons dans son passeport, qui témoignaient de nombreux voyages au Maroc, ne suffisaient pas non plus à prouver de domicile effectif au Maroc. Il appartenait à l'intéressé de fournir d'autres éléments de nature à renverser la présomption de domicile fiscal à Genève. Il n'avait notamment pas démontré être assujéti de manière illimitée aux impôts au Maroc ni subir une double imposition avec la Suisse.

Il avait refusé de remettre les extraits de comptes bancaires auprès d'établissements suisses et ne s'était jamais présenté personnellement aux convocations, de sorte que nombre de questions personnelles demeuraient sans réponse.

b. L'AFC-GE a notamment joint à sa réponse des courriers et notes de frais relatifs aux biens immobiliers loués par l'intéressé, adressés à la rue F_____, ainsi qu'un extrait de la base de données de l'office cantonal de la population, selon laquelle M. I_____ avait emménagé au _____, rue F_____ le 16 mars 2009.

- 35) a. Par réplique du 31 août 2012, le contribuable a maintenu l'intégralité de ses conclusions.

Il a repris et développé ses précédents arguments.

Puisqu'elle avait admis son domicile au Maroc jusqu'en 2006, il appartenait à l'AFC-GE de démontrer qu'il s'était constitué un nouveau domicile en Suisse en 2007. Les indices soulevés par l'AFC-GE n'étaient pas pertinents, notamment le fait qu'il paie ses factures au moyen du compte-courant de son entreprise individuelle ou qu'il opère des prélèvements sur ce compte.

- b. À l'appui de sa réplique, il a produit une déclaration personnelle reprenant certains arguments et y apportant des précisions.

Il soutenait financièrement de nombreuses personnes qui faisaient partie de ses relations personnelles au Maroc. Le centre de ses intérêts vitaux privés se trouvait au Maroc et le centre de ses activités professionnelles à Genève. Si les deux centres s'étaient trouvés au même endroit, il n'aurait pas effectué trente voyages par an entre le Maroc et la Suisse. L'appartement acquis en 2008 était destiné à être loué. Toutefois, en raison d'une procédure l'opposant à la copropriété, les transformations avaient été stoppées, de sorte que l'appartement restait inoccupé. Le cautionnement de l'État ne le concernait pas et avait été créé à la demande et au profit de K_____. Tous les appels entrant sur son téléphone fixe genevois étaient déviés. Le prix de la communication du fixe jusqu'au point d'arrivée, soit le Maroc, était à sa charge, ce qui expliquait le nombre d'appels émanant de son téléphone fixe. Son activité au Maroc depuis 1988 concernait la gestion de ses affaires à Genève depuis le Maroc. Il n'avait jamais eu d'activité en tant que telle au Maroc. La situation d'un ressortissant étranger sans activité au Maroc n'était pas comparable à celle existant en Suisse. L'immatriculation n'y était délivrée qu'aux personnes exerçant une activité imposable au Maroc. Le contrat de partenariat enregistré en 2010 résultait d'événements s'étant produits au printemps 2010, soit le décès de personnes proches. Il avait rencontré M. I_____ en 1993. Ils avaient cohabité pendant sept ans. Après la rencontre de M. I_____ avec sa femme, leur relation avait changé. Ce dernier était devenu son employé. M. A_____ avait mis un appartement de deux pièces à sa disposition en 2009. Il lui avait proposé le partenariat car il avait éprouvé le besoin de s'attacher à la seule personne susceptible de l'accompagner dans le temps sur un plan personnel et de l'aider dans ses affaires. Il entendait bien finir ses jours au Maroc.

Il a annexé à sa déclaration de nombreux justificatifs d'envoi d'argent Western Union de 2002 à 2010 - les formulaires de 2002 à début 2004, avant utilisation du système pas internet, comportant la mention de l'adresse de l'expéditeur, soit le _____, rue F_____ -, des documents concernant l'édification d'une véranda à la rue F_____, un certificat administratif du 25 août

1999 selon lequel il n'avait pas de profession, résidait dans la municipalité d'Annakhil et n'exerçait pas d'activité lucrative au Maroc.

- 36) Par duplique du 17 septembre 2012, l'AFC-GE a persisté à conclure au rejet du recours.

Les autorités fiscales supportaient le fardeau de la preuve quant à l'existence d'éléments imposables. Il incombait au contribuable de justifier les faits réduisant ou éteignant son obligation fiscale. L'exigence d'examen d'office de l'état de fait par les autorités fiscales était limitée par ce qui apparaissait comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition ou lorsque la présentation des faits par l'autorité était vraisemblable selon l'expérience de la vie, il incombait au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il appartenait à l'intéressé de contrer, pièces à l'appui, les indices retenus par l'AFC-GE pour le taxer. Or, aucune pièce probante n'avait été fournie. L'AFC-GE avait établi à satisfaction qu'il était domicilié en Suisse durant les périodes fiscale 2007 à 2009.

- 37) Par courrier du 16 novembre 2012, le TAPI a invité l'intéressé à lui fournir toutes pièces justificatives probantes propres à démontrer son assujettissement au Maroc durant les années 2007 à 2009 ainsi que ses périodes d'absence de Suisse durant les même années avec l'indication des lieux où il se trouvait.

- 38) a. Par courrier du 5 février 2013, l'intéressé a demandé au TAPI d'attendre encore avant de statuer.

Il n'était pas taxable au Maroc, de sorte qu'il n'était pas enregistré, seuls les contribuables passibles de l'impôt sur le revenu devant remettre à l'inspecteur fiscal une déclaration d'identité fiscale. Il lui était donc difficile d'obtenir un document malgré les démarches entreprises.

Il lui était impossible de fournir le nombre de jours exacts hors de Suisse, étant donné qu'il profitait de ses séjours en Suisse pour rendre visite à des amis en Europe et pour prendre des vacances, mais uniquement les jours de présence effective à son domicile marocain.

b. Il a versé à la procédure un extrait du code général des impôts du Royaume du Maroc du 31 décembre 2006, un certificat de résidence à la villa L_____ - indiquant qu'il était sans profession -, des tableaux selon lesquels il avait passé deux cent quatre jours au Maroc en 2008 et deux cent sept en 2009, ainsi que des relevés du programme de fidélisation Safar Flyer de Royal Air Maroc et un relevé de carte de crédit Visa, adressés au _____, rue F_____.

- 39) Par complément du 22 février 2012 (*recte* : 2013), l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Le certificat de résidence n'était pas signé et mentionnait qu'il n'avait pas de profession. Les relevés Safar Flyer et Visa étaient adressés à Genève. La monnaie de paiement de la carte Visa était le franc suisse. Le relevé VISA caviardé comportait des paiements dans des restaurants et magasins genevois les 21 et 23 avril 2008. Le contribuable ne prétendait pas détenir une carte de crédit marocaine. Il manquait les relevés Safar Flyer de mars, avril, juillet et décembre 2007 et janvier, avril et août à décembre 2008. Il se rendait une fois par mois au Maroc, ce qui ne suffisait pas à remettre en cause les nombreux éléments démontrant que le centre de ses intérêts était à Genève de 2007 à 2009. Les nouveaux documents produits ne renversaient pas les indices retenus par l'AFC-GE.

- 40) Par jugement du 5 juin 2013, expédié pour notification le 12 juin 2013, le TAPI a rejeté le recours et confirmé l'assujettissement illimité de l'intéressé à l'IFD et à l'ICC 2007 à 2009.

Sept mois s'étant écoulés depuis le courrier du 16 novembre 2012 et quatre mois depuis le dernier courrier de l'intéressé, il était désormais temps de juger l'affaire avec les éléments disponibles.

L'1_____ ne portait pas sur la question de l'assujettissement du contribuable. Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de démontrer la survenance de faits nouveaux justifiant un changement d'assujettissement. La question de l'assujettissement devait être examinée lors de chaque taxation en faisant abstraction des années précédentes. L'AFC-GE s'était fondée sur des éléments objectifs pour retenir que le centre des intérêts vitaux de l'intéressé se trouvait à Genève, soit l'exploitation d'une entreprise individuelle d'une masse salariale dépassant CHF 1'000'000.- dans le canton, l'agrandissement de son espace de vie à Genève, les relations de voisinage entretenues, la correspondance envoyée au _____, rue F_____, le paiement des primes d'assurance-maladie en Suisse, les appels téléphoniques importants passés depuis la ligne fixe genevoise vers l'étranger, les vols au départ de Genève et l'absence de paiement d'impôts au Maroc. Les autres faits relevés par l'AFC-GE, notamment la prise en charge de frais privés par l'entreprise individuelle et les recettes de ventes de fleurs versées directement sur son compte courant, étaient en revanche dépourvus de pertinence pour la détermination du domicile fiscal. L'AFC-GE avait recueilli un faisceau d'indices suffisant pour présumer le maintien de son centre d'intérêts personnels et économiques à Genève, justifiant son assujettissement fiscal illimité pour les années fiscales 2007 à 2009.

Il incombait à l'intéressé de remettre en cause cette présomption. Ni les tableaux récapitulatifs fournis - dont les dates ne concordaient pas avec les billets d'avion -, ni les billets d'avion - lacunaires -, ni les relevés Safar Flyer, ni les timbres sur son passeport - illisibles en bonne partie - ne permettaient de vérifier ses périodes d'absence de Suisse. Ni le certificat d'immatriculation autorisant le

séjour au Maroc jusqu'en avril 2015, ni le certificat de nationalité et d'immatriculation de l'ambassade de Suisse à Rabat, ni le permis de conduire marocain, ni les attestations d'assurance automobile et motocyclette marocaines, ni les extraits des comptes bancaires, ni la liste des employés de maison ne constituaient des preuves suffisantes de domicile fiscal marocain. Il n'avait pas apporté d'indices d'intégration sociale et économique au Maroc. Il n'avait pas produit de document officiel attestant de son exonération fiscale au Maroc. Il avait déclaré être domicilié à Genève au RC. Il n'avait pas démontré avoir séjourné plus de temps au Maroc qu'en Suisse de 2007 à 2009 et y avoir établi des liens plus importants qu'avec Genève et la Suisse.

Même à estimer qu'il séjournait habituellement autant à Genève qu'au Maroc, il serait considéré résident de son État de nationalité, la Suisse.

- 41) a. Par acte du 11 juillet 2013, l'intéressé a recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant préalablement à l'audition de Messieurs M_____ et N_____ et principalement à l'annulation du jugement attaqué, à la constatation de son assujettissement limité à l'IFD et à l'ICC pour les années 2007 à 2009, à la mise des frais à la charge de l'État de Genève et à l'allocation d'une indemnité de procédure.

Il a repris et complété l'argumentation développée précédemment.

Il était assujetti au Maroc, quand bien même il n'y payait pas d'impôts.

Le TAPI avait violé les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. L'AFC-GE se fondait sur le domicile fiscal en Suisse pour augmenter sa charge fiscale, de sorte qu'il lui revenait de le démontrer. Aucun élément du dossier ne permettait de conclure de manière certaine qu'il aurait fait de la Suisse le centre de ses intérêts vitaux depuis 2007. Le faisceau d'indices apportés par l'AFC-GE n'apportait pas d'éléments plus probants que les multiples preuves apportées par l'intéressé.

La part la plus importante de ses factures téléphoniques était la partie internationale, ce qui confirmait l'importance de ses liens avec le Maroc, avec lequel il était en contact permanent lors de ses passages à Genève.

M. N_____ vivait avec lui au Maroc depuis 2007. L'intéressé était particulièrement actif dans la vie locale de Marrakech, tant d'un point de vue social qu'économique. Il avait écrit des articles dans un journal de Marrakech. Il participait activement à la vie économique marocaine. En tant que conseiller technique des O_____ de Marrakech, il avait créé une unité de production de roses sous plastique, était l'initiateur du projet de fournitures des plants et était en charge du suivi de la production, nécessitant une réelle présence au Maroc. Impliqué dans la société de floriculture P_____, appartenant au beau-frère de

l'ancien roi du Maroc, il avait initié et créé une unité de production de roses hors sol, fournissait le matériel et les plants et suivait la production. Il avait des liens privilégiés avec la famille royale marocaine. Il avait constitué une société marocaine, Q_____ Sàrl, ayant pour but l'importation et l'exportation de produits agricoles, horticoles ou manufacturés en provenance du Maroc ou de l'étranger, s'associant dans ce cadre avec un autre résident marocain.

b. À l'appui de son recours, l'intéressé a versé de nouvelles pièces à la procédure.

Dans une attestation du 9 juillet 2013, Monsieur R_____ a déclaré être le mandataire de l'intéressé, afin de le représenter « dans tout ce qui concerne les formalités auprès de l'administration fiscale à Marrakech ». Un article intitulé « À chaque jardin sa rose », rédigé par le contribuable, a été publié en mars 1994 dans le journal « Les Échos de Marrakech ». Selon une attestation apparemment datée du 1^{er} janvier 1990 et rédigée par Monsieur S_____, gérant des O_____ de Marrakech, l'intéressé, domicilié à Marrakech, exerçait comme conseiller technique des domaines. Sur un document illisible avec en-tête du T_____ en France, qui semble daté du 29 octobre 1996 et est adressé à l'intéressé, apparaît le nom P_____. Conformément aux statuts, l'intéressé, domicilié à Marrakech, et Monsieur U_____ ont constitué le 28 mars 1996 la société à responsabilité limitée V_____ Sàrl, sise à Marrakech et ayant pour but l'importation et l'exportation de produits agricoles, horticoles ou manufacturés en provenance du Maroc ou de l'étranger ainsi que la prestation de services. Selon un formulaire non daté, le siège de la société a été déplacé à « W_____ résidence A_____ X_____ » à Marrakech.

42) Par courrier du 19 juillet 2013, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

43) a. Par réponse du 30 août 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle a apporté quelques précisions à sa position développée précédemment et a pour le surplus renvoyé à sa réponse de première instance.

L'audition de MM. M_____ et N_____ n'était pas utile.

Il appartenait à l'AFC-GE de démontrer que le domicile fiscal de l'intéressé se trouvait à Genève depuis 2007, ce qu'elle avait fait en établissant nombre de constatations permettant de conclure de manière certaine qu'il avait fait de Genève le centre de ses intérêts à tout le moins dès l'année 2007.

Eu égard au montant des primes d'assurance-maladie, il était étonnant qu'il n'ait pas pensé à la résilier. La législation sur l'assurance-maladie exigeait qu'une personne domiciliée en Suisse soit assurée. Concernant sa relation avec M. I_____, l'intéressé avait exposé des éléments contradictoires et l'AFC-GE

était perplexe quant à l'affirmation que le partenariat n'aurait été conclu qu'à des fins successorales et que l'appartement aurait été mis à disposition de son futur partenaire à titre de dépannage. La démarche d'enregistrement du partenariat était décisive et devait être prise en compte.

Après le prononcé du jugement du TAPI, dans le cadre de discussions sur un accord entre l'intéressé, M. I_____ et l'AFC-GE, le contribuable avait admis s'être établi en Suisse et y vivre avec son partenaire enregistré.

Il ne fournissait toujours pas d'indices d'intégration sociale et économique au Maroc permettant de conclure qu'il y aurait établi le centre de ses intérêts.

b. L'AFC-GE a notamment versé à la procédure un courrier de l'intéressé du 17 juin 2013 relatif à un accord comportant la renonciation par lui-même et M. I_____ à contester leur assujettissement illimité dès 2010 ainsi que l'engagement de ne pas quitter le canton jusqu'en 2014, en échange d'une renonciation à l'assujettissement illimité de l'intéressé par l'AFC-GE pour les années 2007 à 2009. Conformément au courrier de l'AFC-GE du 21 juin 2013, cet accord n'avait finalement jamais été conclu.

- 44) Par courrier du 17 septembre 2013, l'intéressé a réitéré sa demande d'audition des deux témoins et a relevé le peu d'élégance de l'AFC-GE de relater des discussions transactionnelles n'ayant pas abouti.

L'AFC-GE adoptait une attitude contradictoire en s'opposant à des mesures d'enquête tout en affirmant qu'il n'avait pas prouvé les faits allégués.

- 45) a. Par courrier du 21 mars 2014, l'intéressé a persisté dans l'intégralité de ses conclusions et a sollicité une suspension de la procédure jusqu'à l'issue de la procédure amiable entre le Suisse et le Maroc.

Il avait déclenché, à son domicile marocain, une procédure amiable sur la question de son domicile. Il venait de recevoir la confirmation que les autorités marocaines entraient en matière sur sa requête.

b. Dans un courrier non daté annexé faisant référence à un courrier du 19 décembre 2013 et à un courriel du 10 mars 2014 de Monsieur Y_____, conseil juridique et fiscal, le chef de la division de la coopération internationale de la direction générale des impôts du Maroc faisait part du fait qu'une demande d'ouverture de procédure amiable avait été envoyée aux autorités fiscales suisses le 31 décembre 2013 afin d'essayer de comprendre sur quelle base l'administration fiscale suisse considérerait que le domicile fiscal de l'intéressé se trouvait en Suisse alors qu'il résidait au Maroc depuis 1988 et disposait d'un foyer d'habitation à Marrakech, où il séjournait plus de cent quatre-vingt-trois jours par an.

- 46) Dans ses déterminations du 14 avril 2014, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension de la procédure.

La procédure amiable était une procédure de conciliation et non une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige. Il n'y avait pas d'obligation de résultat de réalisation d'un accord amiable. La procédure amiable était indépendante des recours de droit interne et n'empêchait pas le contribuable de faire valoir les moyens de recours internes de l'un des États contractants. La longueur de la procédure amiable était critiquée.

- 47) Par courrier du 20 mai 2014, l'intéressé a souligné que le Maroc avait initié la procédure amiable vu l'existence d'un foyer d'habitation permanent à Marrakech où il résidait depuis 1988, ce qui confirmait qu'il était fiscalement résident au Maroc au sens de la législation marocaine.

- 48) Par décision du 21 mai 2014, le juge délégué a refusé de donner suite à la requête de suspension de la procédure.

L'ouverture, non confirmée, d'une procédure amiable ne liait pas la chambre administrative et ne l'empêchait pas de traiter au fond le recours. Une procédure amiable ne garantissait pas le règlement à bref délai des questions utiles à la résolution du contentieux.

- 49) Par courrier du 22 août 2014, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, sans formuler d'observations complémentaires.

- 50) a. Par courrier du 25 août 2014, le contribuable a maintenu les termes de son recours.

Devant le TAPI, il n'avait pas pu remettre de document émanant des autorités marocaines confirmant son assujettissement aux impôts marocains, ce que le TAPI avait retenu comme indice d'absence de domicile au Maroc. Or, par l'introduction d'une procédure amiable, les autorités marocaines revendiquaient son assujettissement illimité depuis 1988 sur la base de leur droit interne, soit en raison d'un foyer d'habitation et d'un séjour de plus de cent quatre-vingt-trois jours au Maroc. Il n'était plus possible de présumer un domicile en Suisse en raison d'un non-assujettissement au Maroc.

Dans le cadre de ses discussions avec les autorités marocaines, il avait pu compléter les tableaux de ses séjours en Suisse et de la durée de sa résidence au Maroc, lesquels démontraient qu'il était présent en moyenne deux cent quarante jours par an au Maroc de 2007 à 2013, à l'exception de l'année 2009, durant laquelle il avait passé plus de temps en Suisse en raison du décès de son père. Le Maroc disposait d'un contrôle informatisé des personnes entrant et sortant du Maroc et avait pu vérifier la durée de ses séjours afin de confirmer qu'elle était

annuellement supérieure à cent quatre-vingt-trois jours. Sa résidence habituelle se trouvait au Maroc et non en Suisse, où il n'effectuait que de courts séjours.

Dans le cadre de la procédure engagée en 1999 et ayant abouti à l'1_____, l'AFC-GE lui avait posé des questions sur son domicile au Maroc et avait conclu qu'il y était domicilié depuis son départ en 1988.

b. À l'appui de son courrier, il a versé à la procédure un récapitulatif de ses séjours au Maroc de 2007 à 2013, des tableaux d'entrées et sorties du Maroc de 2008 à 2013, accompagnés de pièces justificatives, des demandes de renseignement de l'AFC-GE de 1988 et 1999 ainsi que la réponse de l'AFC-GE devant le TA.

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

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le recourant sollicite l'audition de deux témoins.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1).

b. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 5b).

c. En l'espèce, la chambre administrative dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause.

Il ne sera dès lors pas donné suite à la requête du recourant.

3) Le recours porte sur la conformité au droit de la décision de l'AFC-GE prononçant l'assujettissement illimité du recourant à l'IFD et à l'ICC pour les années fiscales 2007 à 2009.

4) Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine p. 366 et les références citées ; ATA/693/2014 du 2 septembre 2014 consid. 2). Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; ATA/693/2014 précité consid. 2 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 9 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

5) 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 litigieuses.

a. 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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 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).

b. 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 p. 64 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du

26 juillet 2004 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 p. 239 ; 131 V 59 consid. 5.7 p. 64 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1 ; ATA/593/2006 du 14 novembre 2006 consid. 6b). 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 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.2 p. 150). 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/272/2003 du 6 mai 2003 consid. 4b).

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 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.1 p. 149). 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 p. 294 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.2 ; ATA/790/2013 précité consid 10b ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 consid. 6). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 36 ; 125 I 54 consid. 2a p. 56 ; 123 I 289 consid. 2b p. 294 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.99/2006 du 31 août 2006 consid. 6.1).

- 6) En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2). Quand des indices

clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 p. 327 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).

- 7) En faisant officiellement enregistrer leur partenariat, les partenaires s'engagent à mener une vie de couple et à assumer l'un envers l'autre les droits et les devoirs découlant du partenariat enregistré (art. 1 al. 2 de la loi sur le partenariat enregistré du 18 juin 2004 - Lpart - RS 211.231).
- 8) En l'espèce, l'AFC-GE a apporté un ensemble d'éléments démontrant que, de 2007 à 2009, le recourant était domicilié à Genève.

Elle a ainsi relevé plusieurs éléments dans ses décisions du 2 décembre 2011. En premier lieu, le recourant était régulièrement présent à Genève et effectuait des voyages depuis le territoire suisse. Il avait ensuite payé son assurance-maladie en Suisse durant les trois années litigieuses. Il y avait par ailleurs plus d'appels téléphoniques depuis Genève vers l'étranger que d'appels déviés. Il était en outre propriétaire de biens immobiliers à Genève, ayant acheté, dans le cadre de son réseau de connaissances à Genève, des studios ou des appartements de deux pièces situés dans un même immeuble. Il avait relié des appartements pour agrandir son logement et utilisait certains appartements pour héberger ses amis. M. I_____, résident genevois, avait emménagé chez lui en 2009. Il entretenait finalement des liens étroits avec l'économie genevoise. Il était titulaire d'une société en raison individuelle dont la masse salariale était d'environ CHF 1'000'000, avait obtenu un cautionnement simple de l'État de Genève pour un prêt hypothécaire dès l'année 2007 et la location de ses immeubles lui avait rapporté environ CHF 1'000'000.- durant les années 2007 à 2009.

Au cours de la procédure, l'autorité intimée a en outre constaté que le recourant avait inscrit au RC être domicilié en Suisse et qu'il recevait de la correspondance à son adresse suisse, à la rue F_____.

Le cumul de ces éléments permet de retenir que l'AFC-GE a apporté un faisceau de preuves allant dans le sens d'un domicile à Genève. Il revenait dès lors au recourant de démontrer avoir un centre de vie à l'extérieur de la Suisse.

- 9) Le recourant a exposé divers éléments afin de prouver être domicilié au Maroc et a fourni des explications concernant sa présence en Suisse.

Il a ainsi produit des tableaux récapitulant le nombre de jours passés au Maroc - soit deux cent treize jours en 2007, cent trente-cinq jours en 2008 et cent vingt-six jours en 2009 - établis sur la base de ses billets d'avion retrouvés, des tampons lisibles figurant sur son passeport et des relevés - toutefois non complets - du programme Safari Flyer. Il a par ailleurs versé à la procédure des photographies de sa villa avec piscine au Maroc, la liste de ses employés de maison, des copies de son permis de conduire marocain, de son certificat de nationalité et d'immatriculation de l'ambassade suisse au Maroc, de son certificat d'immatriculation marocain et de son certificat d'assurance automobile, ainsi que des extraits de compte marocain. Toutefois, si ces documents démontrent une présence du recourant au Maroc, ils n'établissent pas que le recourant y ait établi le centre de ses intérêts vitaux.

Le recourant a par ailleurs produit un article de sa main remontant à 1994 publié dans un journal de Marrakech ainsi qu'une attestation vraisemblablement datée de 1990 indiquant qu'il œuvrait comme conseiller technique les O_____ de Marrakech. Ces documents, qui dénotent l'existence d'une certaine activité du recourant au Maroc, remontent toutefois à plus de dix ans avant les périodes fiscales litigieuses. Il a également versé à la procédure un document destiné à démontrer son implication dans la société P_____ et ses liens avec la famille royale, lequel est cependant en grande partie illisible et date apparemment également de plus d'une décennie. Le recourant a finalement produit les statuts d'une société qu'il a cofondée en 1996. Il ne démontre en revanche à nouveau pas avoir encore été actif dans le cadre de cette société durant les années fiscales 2007 à 2009. En outre, l'allégation de l'exercice d'une telle activité au Maroc va à l'encontre des déclarations du contribuable lui-même, qui a indiqué ne jamais avoir exercé d'activité en tant que telle au Maroc, ayant simplement un bureau pour gérer ses affaires genevoises depuis ce pays. De plus, comme relevé par l'autorité intimée, plusieurs documents produits par le recourant le désignent comme dépourvu de profession, n'exerçant pas d'activité lucrative au Maroc ou comme étant à la retraite.

Dans le but d'établir l'absence de centre de ses intérêts vitaux en Suisse, le recourant a en outre fourni des explications quant à ses liens avec Genève. Selon ses déclarations, il n'y viendrait que ponctuellement en raison de son entreprise individuelle - autrement gérée par M. J_____ - et la promotion immobilière du chemin D_____, qui justifieraient également l'existence de sa ligne téléphonique, déviée en son absence. L'appartement de quatre pièces du sixième étage du _____, rue F_____ créé après acquisition du duplex en 2003 serait un « anti-foyer », ne faisant que l'abriter lors de ses séjours à Genève. Les appartements de la rue F_____ ne seraient que des opportunités d'investissement. Le recourant a également contesté la pertinence de la présence de M. I_____ à Genève pour déterminer le centre de ses intérêts vitaux, le partenariat n'ayant été conclu qu'en 2010, mais a tout de même exposé la nature

de leur relation. Après avoir affirmé que sa relation avec M. I_____ avait évolué courant 2008, ayant vécu depuis lors en concubinage, essentiellement au Maroc, jusqu'à leur partenariat, il a expliqué qu'ils avaient conclu le partenariat pour simplifier certaines démarches administratives et à des fins d'expectatives successorales, sans vivre en ménage commun. Ultérieurement, il a exposé avoir proposé le partenariat par besoin de s'attacher à la seule personne susceptible de l'accompagner dans le temps sur un plan personnel et de l'aider dans ses affaires.

Les explications du recourant ne sont pas convaincantes, ses propres actes ou déclarations tendant à contredire ces affirmations. En effet, considérant son appartement de deux pièces comme mal conçu en raison du balcon donnant sur la chambre et non le salon, il a transformé ce dernier en appartement de quatre pièces, par séparation du duplex acquis en 2003, agrandissant et améliorant son appartement genevois, ce qui donne à penser que, plutôt qu'un « anti-foyer », il s'agit d'un véritable espace de vie. Par ailleurs, les explications fournies concernant sa relation avec M. I_____ ne sont pas uniformes voire apparaissent contradictoires. Les circonstances objectives ressortant du dossier démontrent que le recourant entretient une relation personnelle avec M. I_____ depuis de nombreuses années, laquelle a été formalisée postérieurement aux années fiscales en cause par un partenariat enregistré à Genève, et que M. I_____ réside à Genève dans un appartement appartenant au recourant depuis 2009, voire 2008, selon les déclarations du recourant. Il semble dès lors peu vraisemblable que le partenariat n'ait été enregistré que pour des questions successorales, et non pour formaliser leur relation, comme le prévoit d'ailleurs la Lpart, et que les partenaires ne mènent aucune vie commune ou en mène une au Maroc.

Au vu de ce qui précède, le recourant n'a fourni aucun élément permettant de retenir que le centre de ses intérêts vitaux se trouveraient au Maroc. Il ressort au contraire du dossier qu'il exerce ses activités professionnelles à Genève et y mène tout au moins une partie essentielle de sa vie privée, soit sa relation avec son partenaire enregistré.

L'ensemble des éléments démontre par conséquent que le recourant était domicilié à Genève durant les périodes fiscales 2007 à 2009, de sorte qu'il était imposable en Suisse pour ces périodes sur la base d'un assujettissement illimité à Genève.

À cet égard, la chambre administrative constatera qu'il importe peu que l'AFC-GE n'ait pas remis en cause l'assujettissement limité durant les années fiscales précédentes. Il ne ressort en effet pas du dossier qu'elle se soit engagée à considérer le recourant comme domicilié au Maroc pour les années fiscales 2007 à 2009. La chambre administrative relèvera également que l'I_____, qui ne portait pas sur la question de l'assujettissement du recourant et, au demeurant, concernait des années fiscales antérieures, n'est pas pertinent dans la présente cause.

- 10) a. La Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume du Maroc en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 31 mars 1993 (CDI-M - RS 0.672.954.91) s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants (art. 1 CDI-M).

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

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

c. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la CDI-M, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident (art. 24 ch. 1 CDI-M). L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention (art. 24 ch. 2 CDI-M).

- 11) En l'espèce, le recourant n'a pas produit de pièces confirmant expressément son assujettissement illimité aux impôts au Maroc. Il ressort toutefois du courrier du chef de la division de la coopération internationale de la direction générale des impôts du Maroc que cet État a demandé l'ouverture d'une procédure amiable avec la Suisse, ayant retenu que le recourant disposait d'un foyer d'habitation

permanant sur son territoire et y séjourne plus de cent quatre-vingt-trois jours par an, et considère donc le recourant comme assujéti à ses impôts.

En présence d'une résidence et d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, le recourant doit être assujéti, pour les années fiscales 2007 à 2009, dans l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, soit où se trouve le centre des intérêts vitaux. Or, conformément à l'analyse précédemment effectuée, le centre des intérêts vitaux du recourant se trouve en Suisse.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a à bon droit prononcé l'assujétissement illimité du recourant en Suisse et donc pour l'IFD.

12) Il convient à présent d'examiner l'assujétissement du recourant au regard de l'ICC.

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

Le recourant contestant son assujétissement illimité à l'ICC pour les périodes fiscales 2007 à 2009, l'ancien droit est applicable, en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujétissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (art. 17 al. 1 aLIPP-1).

b. Les personnes physiques sont assujéties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 2 al. 1 aLIPP-1). Une personne a son domicile dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement, ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 2 al. 2 aLIPP-1). Une personne séjourne dans le canton lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins en exerçant une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans exercer d'activité lucrative (art. 2 al. 3 aLIPP-1). L'assujétissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 aLIPP-1).

c. Vu l'identité des contenus des art. 3 LIFD et 2 LIPP-1, la notion de domicile fiscal est la même en droit fédéral et en droit cantonal. Or, comme vu précédemment, le recourant a son domicile fiscal en Suisse du fait que le centre de ses intérêts vitaux se trouvent à Genève, de sorte qu'il est assujéti dans ce canton de manière illimitée pour l'ICC.

- 13) Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE sont conformes au droit et le recours de l'intéressé contre le jugement du TAPI sera rejeté.
- 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 juillet 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 juin 2013 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF – RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Alexandre Faltin, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :