

GE_GERICHTE A/3779/2012 vom 24. Februar 2015

GE Cour de justice, 2015-02-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3779_2012

FR: GE_GERICHTE A/3779/2012 du 24 février 2015

IT: GE_GERICHTE A/3779/2012 del 24 febbraio 2015

Regeste

DROIT FISCAL ; ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT) ; CONCLUSIONS ; DOUBLE IMPOSITION INTERCANTONALE ; SOUVERAINETÉ FISCALE ; COMPÉTENCE ; DOMICILE FISCAL(DOUBLE IMPOSITION) ; ACTIVITÉ LUCRATIVE ; APPARTENANCE PERSONNELLE ; DOMICILE | Définition de l'objet du litige. Selon la loi, lorsque le for fiscal d'un contribuable est litigieux entre différents cantons, il est fixé par l'AFC-CH s'agissant de l'IFD. Pour l'ICC, l'autorité intimée a apporté un faisceau de preuves allant dans le sens d'un domicile à Genève, de sorte qu'il revenait au recourant de démontrer qu'il avait un centre de vie à Neuchâtel. Les éléments fournis par l'intéressé ne sont pas suffisants pour retenir que le centre de ses intérêts vitaux se trouvait à Neuchâtel. Confirmation d'un assujettissement illimité à l'ICC dans le canton de Genève pour les années 2008 à 2011. Recours rejeté. | Cst.29.al2 ; Cst.127.al3 ; LIFD.3.al1 ; aLIPP-I.2.al1 ; LIPP.2.al1 ; LHID.3

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause Monsieur A _____ représenté par Me Antoine Berthoud, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 avril 2014 (JTAPl/427/2014) EN FAIT 1) Monsieur A _____, né le _____ 1962, est célibataire sans enfants. Il a été l'associé-gérant de B _____ Sàrl (ci-après : B _____) et est depuis le mois de mai 2011, l'associé-gérant-président de cette société. B _____ a son siège au _____, rue C _____, 1205 Genève selon le registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC). 2) Le 5 mai 1994, M. A _____ a signé un contrat de bail avec la Société Immobilière D _____ portant sur un studio d'habitation sis _____, rue C _____ à Genève. Le bail débutait le 1 er juin 1994 et était d'une durée d'un an renouvelable. 3) Le 18 janvier 2008, M. A _____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour l'informer qu'il avait quitté le canton de Genève depuis le 1 er janvier 2008. En cas de besoin, les éventuelles correspondances pouvaient être envoyées à l'adresse indiquée en en-tête de son courrier, soit à l'adresse _____, rue C _____, 1205 Genève. Il a joint à son courrier le « Formulaire de départ » du 18 janvier 2008 dûment complété et signé, cochant la case « Départ pour l'étranger » et indiquant comme adresse après le départ : « Étranger ». 4) Le 13 février 2009, M. A _____ a retourné sa déclaration fiscale 2008 vierge à l'AFC-GE. Il y joignait une lettre exposant qu'il avait quitté le canton de Genève le 1 er janvier 2008, ainsi qu'un document de l'office cantonal de la population, devenu depuis lors l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), du 7 décembre 2007 attestant qu'il avait résidé à Genève du 1 er novembre 1992 au 1 er janvier 2008, date de son départ pour le

Canada. 5) Le 26 mars 2009, l'AFC-GE a fait parvenir une demande de renseignements à M. A_____, le priant de lui remettre le formulaire de départ rempli et signé, une copie de la résiliation du bail portant sur son studio, sis _____, rue C_____ à Genève, une copie d'un contrat de bail au Canada pour l'année 2008, une attestation d'établissement au Canada pour l'année 2008 et une attestation d'assujettissement fiscal au Canada pour l'année 2008. 6) Le 8 avril 2009, M. A_____ a répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE, joignant une copie du « Formulaire de départ » du 18 janvier 2008 dûment complété et signé. Il précisait que le bail à loyer du studio sis _____, rue C_____, n'avait pas été résilié et qu'il avait mis celui-ci en sous-location, par contrat approuvé par la régie. Il n'avait pas conclu de contrat de bail à loyer au Canada et n'était, au demeurant, pas établi dans ce pays. Il ne pouvait dès lors pas fournir une attestation d'assujettissement fiscal au Canada pour l'année 2008. En en-tête de son courrier, M A_____ indiquait comme adresse de correspondance B_____, Bureau fiduciaire, _____, rue E_____, 1227 Carouge. 7) Le 26 mai 2009, l'AFC-GE a accusé réception de l'envoi du 8 avril 2009 de M. A_____ et l'a prié de remettre sa déclaration fiscale 2008 dûment remplie, datée et signée. L'intéressé était toujours assujetti à Genève en 2008. 8) Le 14 juin 2009, M. A_____ a répondu à l'AFC-GE. C'était à tort qu'elle cherchait à l'assujettir dans le canton de Genève. Après un long séjour au Canada, il était revenu en Suisse et avait déposé ses papiers dans le canton de Neuchâtel. En conséquence, c'était le canton de Neuchâtel qui était compétent pour son imposition. Il a joint à son courrier sa déclaration fiscale pour l'année 2008 vierge, ainsi qu'une « Attestation d'assujettissement fiscal » de l'office de taxation des personnes physiques du service des contributions de la République et canton de Neuchâtel du 8 juin 2009, certifiant qu'il était arrivé le 7 octobre 2008 en Suisse, en provenance du Canada, était désormais domicilié à la rue F_____ _____, à Neuchâtel, et avait, depuis cette date, été assujetti à l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune dans le canton de Neuchâtel. 9) Le 3 février 2010, M. A_____ a renvoyé sa déclaration fiscale pour l'année 2009 vierge à l'AFC-GE. Il y annexait une lettre exposant qu'il avait quitté le canton de Genève le 1 er janvier 2008. 10) Le 7 février 2011, M. A_____ a renvoyé sa déclaration fiscale pour l'année 2010 vierge à l'AFC-GE. Il y annexait une lettre exposant qu'il avait quitté le canton de Genève le 31 décembre 2007, son courrier du 18 janvier 2008 et une copie du « Formulaire de départ » également daté du 18 janvier 2008. 11) Le 16 mars 2012, M. A_____ a renvoyé sa déclaration fiscale pour l'année 2011 vierge à l'AFC-GE. Il y annexait une lettre exposant qu'il avait quitté le canton de Genève le 31 décembre 2007. 12) Par décisions séparées du 26 avril 2012, adressées au _____, rue C_____, l'AFC-GE a assujetti de façon illimitée M. A_____ à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi qu'à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) (bien que la décision ait été mal intitulée à cet égard) pour les périodes fiscales 2008 à 2011. La motivation des deux décisions était similaire. L'intéressé avait continué d'exercer sa profession dans le canton de Genève durant toute la période pour laquelle il contestait l'assujettissement. Il avait entretenu des contacts téléphoniques avec différents services de l'administration dans le cadre de son activité de fiduciaire par l'intermédiaire de sa société B_____ basée à Genève. De plus, il s'était rendu personnellement à l'AFC-GE afin de défendre les clients de sa fiduciaire et diverses personnes de l'AFC-GE l'avaient aperçu dans les rues de Genève. Officiellement, il avait déclaré être domicilié à Genève, comme l'attestaient de nombreuses publications de la Feuille officielle suisse du commerce (ci-après : FOSC). Il était administrateur unique de plusieurs sociétés anonymes suisses, ce qu'il n'aurait pas pu faire s'il avait été domicilié à l'étranger. Il n'était dès lors pas plausible de travailler à Genève, de se rendre dans les

locaux de l'AFC-GE, et d'utiliser une adresse genevoise pour obtenir des mandats d'administrateur en étant le seul ressortissant suisse de la société, puis d'affirmer ne pas être domicilié à Genève, alors qu'il prétendait le contraire dans les statuts de diverses sociétés. En conséquence, le centre de ses intérêts vitaux durant la période fiscale concernée se trouvait à Genève. 13) Le 2 mai 2012, M. A_____ a élevé réclamation contre les décisions du 26 avril 2012 concernant son assujettissement illimité à l'ICC et à l'IFD pour les périodes fiscales 2008 à 2011. Il avait quitté la Suisse le 31 décembre 2007 pour se rendre au Canada et avait rempli à cette fin un « Formulaire de départ » qu'il avait par ailleurs transmis à l'AFC-GE. Le 7 octobre 2008, il était revenu s'établir en Suisse, dans le canton de Neuchâtel. L'AFC-GE n'avait jamais donné suite au « Formulaire de départ » ni tenu compte de sa lettre du 14 juin 2009 l'informant de son retour en Suisse et de son assujettissement fiscal dans le canton de Neuchâtel. Il payait des impôts dans ce canton et les décisions de l'AFC-GE tendaient à créer une double imposition à son détriment. Il avait, à cet égard, fourni une attestation d'assujettissement fiscal dans le canton de Neuchâtel qui n'avait pas été prise en compte par l'AFC-GE. L'AFC-GE était de mauvaise foi, dans la mesure où il lui avait fourni toutes les informations et attestations utiles. Elle s'acharnait sur lui en tentant de l'assujettir chaque année, en ignorant les documents produits. En tentant de l'assujettir dans le canton de Genève, tout en sachant qu'il payait déjà ses impôts dans le canton de Neuchâtel, elle violait délibérément la loi et, plus particulièrement, l'interdiction de la double imposition. Il était faux d'affirmer qu'il exerçait une activité professionnelle à Genève tout en étant domicilié à l'étranger, puisqu'il habitait dans le canton de Neuchâtel. Enfin, l'AFC-GE savait qu'il pouvait exercer une activité professionnelle dans le canton de Genève, tout en ayant son domicile privé dans un autre canton. En en-tête de son courrier de réclamation, M. A_____ indiquait comme adresse « C/o B_____, _____, Place G_____, 1227 Carouge ». Il a joint à sa réclamation ses courriers des 18 janvier 2008, 13 février 2009, 14 juin 2009, ainsi que le « Formulaire de départ » du 18 janvier 2008, l'attestation de l'OCPM du 7 décembre 2007 et l'« Attestation d'assujettissement fiscal » de l'office de taxation des personnes physiques du service des contributions de la République et canton de Neuchâtel du 8 juin 2009. 14) Par décisions sur réclamation séparées du 8 novembre 2012, adressées au 17, rue C_____, l'AFC-GE a maintenu et confirmé sa position concernant l'assujettissement illimité de M. A_____ à l'ICC et IFD dans le canton de Genève pour la période fiscale 2008 à 2011. La motivation des deux décisions était similaire. Le « Formulaire de départ » du 18 janvier 2008, de même que les déclarations de M. A_____ y afférentes, n'étaient que de simples indices à prendre en considération dans la procédure d'assujettissement et ne constituaient pas une élection d'un nouveau domicile fiscal. M. A_____ avait indiqué être domicilié à Genève dans « diverses manifestations de volonté publiées dans la [FOSC] » (signées par l'intéressé). Il n'avait pas de famille directe, ni un tissu relationnel ayant une densité comparable à celle d'une famille, à Neuchâtel, était célibataire et sans enfants et avait de la famille à l'étranger qu'il aidait. Il prétendait en outre être domicilié à Neuchâtel, dans un dépôt, au nom de son associé, où il ne se rendait jamais. Il exerçait une activité lucrative dépendante à Genève pour le compte de B_____, dont il détenait par ailleurs la majorité des parts. Il travaillait depuis 2004 quasi-quotidiennement, ou à tout le moins la majeure partie de son temps à Genève où il était locataire et habitait un appartement, pratiquait ses loisirs et disposait d'un tissu relationnel. Il n'avait aucun véhicule enregistré dans le canton de Neuchâtel, ni aucune autre attache personnelle dans ce canton. N'ayant aucun lien valable et identifié avec le canton de Neuchâtel, il devait être imposé au centre de ses intérêts vitaux à Genève. Enfin, l'assujettissement fiscal illimité à

Genève n'entraînerait pas une double imposition intercantonale, dans la mesure où il ne devrait payer que la différence entre les impositions neuchâteloise et genevoise. 15) Par acte du 10 décembre 2012, M. A_____, sous la plume de son avocat, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation du 8 novembre 2012, concluant à leur annulation et à ce qu'il soit dit et constaté qu'il n'était pas assujéti à l'impôt dans le canton de Genève, « sous suite de frais et dépens ». Il avait quitté Genève le 18 janvier 2008 pour le Canada. Son projet de s'établir dans ce pays n'ayant pas pu se concrétiser, il était rentré en Suisse le 7 octobre 2008. Il s'était depuis lors durablement établi à Neuchâtel et entretenait depuis plus de quatre ans une liaison affective avec une « amie » vivant dans « l'agglomération neuchâteloise ». Le « dépôt » dans lequel il vivait selon les décisions de l'AFC-GE était en réalité « un logement avec cuisine, salle de bain, WC, lit canapé, fauteuil, etc. » où étaient déposés ses effets personnels. Il reconnaissait toutefois dormir « quelques nuits par semaine » dans le studio qu'il louait à Genève en raison notamment de ses horaires de travail et de la distance de 150 km séparant Genève de Neuchâtel. Il pratiquait pour le surplus l'essentiel de ses loisirs à Neuchâtel où il jouait au tennis, aux échecs et s'adonnait à la pêche. Ses relations personnelles dans le canton de Neuchâtel étaient prépondérantes par rapport à sa seule activité professionnelle à Genève. M. A_____ a joint à son recours diverses photographies décrites comme étant celles de son logement à Neuchâtel montrant tant l'extérieur du logement que son intérieur, ainsi qu'une photographie le montrant avec une prise de pêche dans un lieu indéterminable. 16) Le 15 mars 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. À titre liminaire, l'AFC-GE demandait la récusation du conseil de M. A_____, dans l'hypothèse où celui-ci viendrait à siéger au sein du TAPI en sa qualité de juge suppléant, étant précisé que ce dernier avait signé, en qualité de président, la DCCR/112/2008 du 31 mars 2008, afférente à la taxation ICC 2004 de M. A_____. Sur le fond, de nombreux éléments tendaient à démontrer que M. A_____ était effectivement domicilié à Genève durant les périodes fiscales litigieuses et qu'il n'avait pas pris de domicile ni au Canada ni dans le canton de Neuchâtel. Selon la jurisprudence fédérale, les annonces faites aux autorités de contrôle des habitants et le dépôt des papiers de légitimation n'étaient pas déterminants, mais constituaient tout au plus des indices. S'agissant des photos d'intérieur produites, celles-ci auraient pu être prises n'importe où et n'attestaient en rien d'un domicile sur le sol neuchâtelois. Quant aux vues extérieures, il n'était pas nécessaire d'être domicilié à l'endroit concerné pour le photographier. De même, la photographie de l'intéressé posant avec un poisson n'établissait en rien son domicile dans le canton de Neuchâtel. Quant aux autres activités de loisirs indiqués (tennis, échecs), aucune preuve n'avait été fournie. M. A_____ n'avait dès lors pas apporté les justifications matérielles de son domicile dans le canton de Neuchâtel. L'intéressé n'apportait aucune preuve d'attaches particulières avec le canton de Neuchâtel. Sa famille proche résidait en Hongrie, comme cela ressortait de précédentes procédures. Aucun document ne venait corroborer l'information de M. A_____ selon laquelle il entretenait une relation avec une amie à Neuchâtel. Sur le plan professionnel, l'intéressé avait été associé-gérant de la société fiduciaire B_____ pendant les périodes fiscales litigieuses. Il était depuis le mois de mai 2011, associé-gérant-président de la même société. Son associé était Monsieur H_____. L'adresse de B_____ inscrite au RC était le _____, rue C_____, soit le domicile officiel de M. A_____ jusqu'à l'annonce de son départ de Genève. Durant la période fiscale 2008 à 2011, il figurait comme administrateur d'une quinzaine de sociétés dans le canton et avait fondé onze sociétés anonymes à Genève. Dans tous les actes constitutifs de ces sociétés anonymes, l'intéressé

était mentionné comme représentant de B_____, et comme étant domicilié au _____ rue C_____ à Genève. Il entretenait dès lors des liens économiques avec le canton de Genève, ce qui permettait de retenir la présomption selon laquelle son domicile fiscal se trouvait à Genève pour les périodes fiscales litigieuses. Selon les fichiers de l'OCPM, M. H_____, l'associé de M. A_____, était également domicilié au _____ rue C_____ à Genève, M. A_____ étant indiqué comme étant son logeur. M. H_____ figurait également dans l'annuaire à l'adresse _____, avenue F_____, à Neuchâtel, soit le local où M. A_____ indiquait être domicilié à Neuchâtel. Selon le contrat de bail conclu le 5 mai 1994 portant sur le studio sis _____, rue C_____, il était seul locataire dudit logement d'une pièce et demi. Cette adresse figurait sur de nombreux courriers que l'intéressé avait adressés à l'AFC-GE ainsi qu'aux instances judiciaires (notamment un acte de recours du 28 avril 2008 concernant l'ICC 2004), durant les périodes fiscales litigieuses. Les courriers de l'AFC-GE envoyés à cette adresse avaient tous été reçus, puisqu'ils avaient été contestés dans les délais, qu'ils aient été envoyés par pli simple ou recommandé. M. A_____ avait pour sa part indiqué dans ses correspondances soit l'adresse de B_____ (place G_____), soit l'adresse de la rue C_____. L'intéressé n'avait aucun véhicule enregistré à son nom dans le canton de Neuchâtel, pas plus qu'à Genève. Une voiture et un scooter étaient cependant enregistrés au nom de B_____, alors que la société n'avait qu'un à deux employés selon le répertoire des entreprises du canton de Genève (ci-après : REG), dont M. A_____. Compte tenu de tout cela, l'AFC-GE considérait que le domicile du contribuable devait être fixé dans le canton de Genève pour les années fiscales 2008 à 2011. M. A_____ avait échoué à démontrer que le centre de ses intérêts se trouvait dans le canton de Neuchâtel et y entretenait des rapports particulièrement étroits. 17) Le 21 mai 2013, M. A_____ a répliqué, persistant dans les termes et conclusions de son recours. Contrairement à ce que l'AFC-GE affirmait dans ses déclarations sur réclamation du 8 novembre 2012, l'autorité intimée admettait désormais que le logement à Neuchâtel n'était pas un simple « local » ou « dépôt », mais un véritable appartement. Elle faisait preuve de mauvaise foi en soutenant que les photographies produites auraient pu être prises n'importe où, et qu'il n'était pas nécessaire d'être domicilié à un endroit pour le photographe depuis l'extérieur. L'AFC-GE semblait poser des exigences tellement strictes du point de vue de la preuve qu'il était probable que seul un transport sur place puisse définitivement permettre d'établir ce qu'il alléguait. Si un doute devait exister sur la nature d'appartement du logement à Neuchâtel, et le fait qu'il l'occupait effectivement, le TAPI devait ordonner un transport sur place. L'AFC-GE avait versé à la procédure des pièces ayant uniquement trait à son activité professionnelle (actes notariés, diverses correspondances). Sur ce point, il avait expressément admis et allégué continuer à exercer dans le canton de Genève. Le logement sis _____, rue C_____ avait été sous-loué à un tiers lorsqu'il était parti au Canada. Il avait avisé le RC de son domicile neuchâtelois, comme cela ressortait de deux extraits du RC nouvellement produits, selon lesquels l'intéressé figurait comme administrateur avec domicile à Neuchâtel pour deux sociétés inscrites en 2012. La voiture de B_____ avait été immatriculée le 16 novembre 2011, soit à la fin de la période fiscale visée par les décisions attaquées, de sorte qu'elle n'était pas pertinente pour justifier de son prétendu assujettissement à Genève depuis 2008. De plus, ce véhicule avait été immatriculé pour un client de B_____ et le permis avait été annulé moins de quinze mois plus tard, le 7 février 2013. L'AFC-GE ne démontrait par aucun document le fait que M. A_____ aurait conservé des relations personnelles prépondérantes dans le canton de Genève au regard de celles tissées à Neuchâtel. S'il avait quitté Genève pour Neuchâtel, qui n'était « pas

particulièrement réputée pour la douceur de son climat fiscal », c'était précisément en raison de ces relations personnelles prépondérantes. L'AFC-GE, à qui le fardeau de la preuve incombait s'agissant de l'assujettissement à l'impôt, n'apportait aucun élément probant justifiant l'existence de liens personnels prépondérants dans le canton de Genève au regard de ceux existant dans le canton de Neuchâtel. Il a joint à sa réplique deux extraits internet du RC, à teneur desquels il figurait comme administrateur de deux sociétés anonymes, inscrites respectivement les 20 juillet et 12 septembre 2012, et était domicilié à Neuchâtel, ainsi que deux photocopies du permis de circulation de la voiture enregistrée au nom de B _____. 18) Le 6 juin 2013, M. A _____ a remis au TAPI une copie d'une déclaration manuscrite, signée par Madame I _____ et datée du 3 juin 2013 à Neuchâtel, ayant la teneur suivante : « (...) j'entretiens une relation personnelle et sentimentale avec M. A _____. Nous nous sommes rencontrés en 2008 et depuis nous nous fréquentons régulièrement chez moi. Nous avons beaucoup d'amis communs ». 19) Le 21 juin 2013, l'AFC-GE a dupliqué, persistant à conclure au rejet du recours. M. A _____ n'avancé aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige, pas plus qu'il n'avait produit de nouvelles pièces déterminantes. La question n'était de toute façon pas celle de savoir si l'intéressé disposait d'un appartement, respectivement d'un local, à Neuchâtel, mais celle de déterminer s'il s'était effectivement constitué un nouveau domicile dans ce canton. Les éléments de preuve apportés par l'AFC-GE démontraient à satisfaction de droit que le domicile de M. A _____ était à Genève, de sorte qu'un transport sur place à Neuchâtel était inutile. L'appartement genevois du recourant n'était pas un logement d'appoint comme pouvait l'attester le compte-rendu, rédigé sous forme de courriel daté du 10 juin 2013, de Monsieur J _____, contrôleur fiscal, réalisé lors d'une perquisition de celui-ci le 23 mai 2013. Selon ce document, le « domicile privé », sis _____, rue C _____, de M. A _____ était un studio d'environ 35 m

E. 2

. Seul le courrier du jour n'avait pas été relevé. Toutes les affaires personnelles (habits, chaussures, etc...) de l'intéressé se trouvaient dans le studio. « Une montagne d'habits » et une planche à repasser (avec le fer) ouverte se situaient en outre à proximité du lit. La cuisine, la salle de bains, ainsi que la pièce principale étaient utilisées et on y trouvait uniquement les effets personnels de M. A _____. Le concierge de l'immeuble avait enfin confirmé que l'intéressé habitait bien dans le studio en question. Si le TAPI l'estimait nécessaire, M. J _____ se tenait à sa disposition pour témoigner des faits constatés lors de cette perquisition. Les extraits du RC produits par M. A _____ et faisant état d'un domicile dans le canton de Neuchâtel concernaient des sociétés anonymes inscrites en 2012, soit postérieurement à la période fiscale litigieuse (2008 à 2011). L'argument relatif à la sous-location de l'appartement à la rue C _____ durant le bref séjour au Canada, de janvier à octobre 2008, n'était pour sa part étayé par aucun document. Le permis de circulation pour la voiture avait été délivré en octobre 2011, soit l'une des années litigieuses, et portait l'adresse B _____, c/o M. A _____, _____, rue C _____, 1205 Genève. Enfin, l'attestation établie par Mme I _____ avait été produite tardivement et n'était pas authentifiée. De plus, elle précisait dans son document qu'elle et l'intéressé se fréquentaient régulièrement « [chez elle] ». 20) Le 14 août 2013, M. A _____ a répondu à la duplique de l'AFC-GE. Depuis près de deux ans, l'intéressé intervenait, dans le cadre de son activité professionnelle de fiduciaire, pour la défense de nombreuses personnes originaires de Hongrie qui travaillaient dans les salons de massage, et étaient exploitées par leur employeur. Le 23 mai 2013, la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration

fédérale des contributions (ci-après : DAPE) avait procédé à une perquisition dans les salons de massage dont l'exploitante était soupçonnée de fraude fiscale. Cette perquisition avait été étendue aux personnes pouvant détenir des informations sur les salariées de ces salons, dont M. A _____, qui avait été leur mandataire. Inexplicablement, le studio sis _____, rue C _____, qu'il occupait lorsqu'il dormait à Genève en raison de ses obligations professionnelles avait été perquisitionné. M. A _____ ne faisait pas l'objet de la procédure de la DAPE, le studio avait été perquisitionné uniquement parce qu'il détenait des informations et documents sur les salariées des salons de massage. Contrairement à ce qui était écrit dans le courriel de M. J _____, le studio de la rue C _____ ne constituait pas son « domicile privé ». Le désordre qui y régnait démontrait qu'il ne s'agissait pas d'un lieu de vie mais d'un logement utilisé occasionnellement et à titre secondaire. M. A _____ souhaitait dès lors pouvoir poser diverses questions à M. J _____ s'agissant des constatations faites lors de sa visite le 23 mai 2013. Il sollicitait ainsi son audition en qualité de témoin. 21) Par jugement du 14 avril 2014, le TAPI a partiellement admis le recours et transmis le dossier à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) pour détermination du for fiscal IFD. Il n'y avait pas lieu de donner suite à la demande tendant à ce que le TAPI procède à l'audition de M. J _____, cet acte d'instruction ne s'avérant pas indispensable au vu des éléments figurant au dossier. S'agissant de l'IFD, M. A _____ avait indiqué séjourner quelques nuits par semaine à Genève, y travailler, et avoir déposé ses papiers à Neuchâtel. Ces deux cantons avaient assujéti fiscalement l'intéressé à l'IFD pour la période fiscale 2008 à 2011. Au vu de la jurisprudence fédérale, le lieu de taxation pour l'IFD était ainsi litigieux. En cas de for litigieux, la loi prévoyait qu'il était fixé par l'AFC-CH si plusieurs cantons étaient en cause, de sorte que l'AFC-GE était incompétente en la matière. Cette dernière aurait dû se borner à demander à l'AFC-CH de fixer le for fiscal. Il convenait dès lors d'annuler, pour cause d'incompétence, la décision d'assujettissement IFD de l'AFC-GE du 8 novembre 2012 (recte : 26 avril 2012). La cause serait transmise à l'AFC-CH pour déterminer le for. S'agissant de l'ICC, M. A _____ était célibataire et était âgé de 45 ans en 2008. Selon la FOSS, il était administrateur de nombreuses sociétés ayant leur siège dans le canton de Genève. Il y exerçait en outre une activité lucrative dépendante pour le compte de B _____. Il était par ailleurs locataire d'un studio à Genève depuis 1994, et il ressortait du registre des habitants de Genève qu'il y avait été domicilié du 1^{er} novembre 1992 au 1^{er} janvier 2008. Dans ces circonstances, il existait donc une présomption naturelle selon laquelle son domicile fiscal principal se trouvait à Genève. L'intéressé indiquait habiter à Neuchâtel depuis octobre 2008. Cependant, il n'avait fourni aucune preuve de son séjour régulier dans ce canton, tel en particulier un contrat de bail à son nom portant sur un appartement. Les photographies décrites comme étant celles de son logement ne permettaient par ailleurs nullement de déterminer la fréquence de ses déplacements et la durée de ses séjours dans cette ville. Il reconnaissait d'ailleurs passer « quelques nuits par semaine » dans son studio genevois en raison de ses horaires de travail et vu la distance importante qui séparait Neuchâtel de Genève et, bien qu'il affirmât avoir mis ce studio en sous-location durant son séjour au Canada, il ne produisait, une fois encore, aucun contrat de sous-location ni aucune autre forme de preuve permettant d'en attester, ni d'attester d'ailleurs de la réalité dudit séjour au Canada. M. A _____ ne soutenait pas avoir de famille dans le canton de Neuchâtel. Tout au plus affirmait-il entretenir depuis 2008 une liaison affective avec une amie vivant dans l'agglomération neuchâteloise. La déclaration produite à cet effet ne faisait état, en outre, que de « fréquentations régulières », sans indications plus précises, et n'avait, par ailleurs, aucune valeur de preuve. Ses activités

(tennis, échecs et pêche) à Neuchâtel étaient peu étayées et n'étaient pas corroborées par des pièces probantes ou par témoignage. Les deux extraits du RC mentionnant que le recourant était domicilié à Neuchâtel ne lui étaient d'aucun secours, dès lors que le domicile fiscal ne se déterminait pas en fonction des déclarations du contribuable aux autorités et qu'ils concernaient des sociétés inscrites en 2012 soit en dehors de la période fiscale déterminante. Force était donc d'admettre que M. A_____ n'avait pas réussi à renverser la présomption naturelle selon laquelle il avait son domicile fiscal principal à Genève, faute d'avoir démontré qu'il entretenait des liens particulièrement étroits avec une personne pouvant être assimilée à un membre de sa famille à Neuchâtel ni qu'il y jouissait d'autres relations personnelles et sociales. Il n'avait pas non plus établi qu'il se rendait dans ce canton au moins une fois par semaine, comme l'exigeait pourtant la jurisprudence du Tribunal fédéral. La solution était encore confortée par la déclaration du concierge de l'immeuble _____, rue C_____, à M. J_____, affirmant que l'intéressé habitait, encore en mai 2013, son studio genevois, ce que le contrôleur fiscal avait lui-même également pu constater, lors de la perquisition dudit studio. Enfin, en 2008, M. A_____ vivait et travaillait à Genève depuis au moins une quinzaine d'années et y avait fondé, durant la période fiscale concernée, une dizaine de sociétés. Le recours était rejeté sur ce point et la décision d'assujettissement ICC litigieuse confirmée. Enfin, le fait que M. A_____ ait fait l'objet d'une taxation dans le canton de Neuchâtel pour les mêmes années, n'empêchait pas l'autorité fiscale genevoise de l'assujettir aux impôts dans le canton de Genève. Le recourant disposait, selon la jurisprudence fédérale, d'un moyen de droit à l'encontre de la taxation neuchâteloise, même si elle était déjà entrée en force et sans égard au fait que les instances de ce canton n'avaient pas été épuisées. 22) Par acte du 27 mai 2014, M. A_____, sous la plume de son mandataire, a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit qu'il n'était pas assujetti à l'impôt dans le canton de Genève pour les périodes fiscales 2008 à 2013 (recte : 2008 à 2011), « sous suite de frais et dépens ». Lors de son départ au Canada, il avait sous-loué son studio, sis _____, rue C_____, à M. H_____ pour une durée d'une année renouvelable. La sous-location avait été acceptée par la régie pour la durée initialement prévue, soit jusqu'au 31 décembre 2008. Sur sa demande, la sous-location avait été prolongée une ultime fois, soit jusqu'au 31 décembre 2009. Le 17 janvier 2012, la régie l'avait mis en demeure de réintégrer le logement, dans la mesure où d'une part, il avait informé la régie par courrier recommandé du 29 janvier 2010 qu'il allait réintégrer le logement le 1^{er} février 2010 et, d'autre part, le nom de M. H_____ figurait toujours sur la boîte aux lettres. De plus, l'OCPM avait informé la régie que le sous-locataire était toujours domicilié au _____, rue C_____, alors que M. A_____ n'habitait plus le canton de Genève. Le TAPI avait violé le principe du droit à la preuve, ainsi que le droit à un procès équitable en ne procédant pas à l'audition de M. J_____. La chambre administrative devait renvoyer la cause au TAPI pour complément d'instruction, subsidiairement, elle pouvait ordonner elle-même cette audition. Le TAPI avait accordé une force probante au courriel de M. J_____ du 10 juin 2013, alors qu'il n'avait pas tenu compte du témoignage manuscrit et signé par Mme I_____ du 3 juin 2013. Ce mode de faire était particulièrement choquant et ne reposait sur aucun fondement objectif. Le verbe « fréquenter » repris dans le témoignage de sa compagne avait une signification différente selon le canton, et la manière utilisée par son auteur avait manifestement le sens d'une relation intime régulière. On pouvait de plus comprendre la gêne d'une personne à qui on demandait d'exposer sa vie privée et sentimentale par écrit, en utilisant de surcroît son

propre vocabulaire. La chambre administrative devait retenir le témoignage écrit de Mme I_____ comme parfaitement valable et suffisamment explicite pour démontrer que l'intéressé entretenait depuis de nombreuses années une relation régulière et intime avec son amie vivant à Neuchâtel. Les liens découlant de son activité professionnelle déployée à Genève ne pouvaient être considérés comme prépondérants, dans la mesure où il ne percevait qu'un salaire mensuel brut de CHF 1'000.- par mois pour cette activité. De plus, le TAPI avait fait une mauvaise interprétation de ses allégués, selon lesquels il passait quelques nuits par semaine dans le studio de Genève en raison de la distance séparant cette ville de son domicile neuchâtelois. Il suffisait de consulter le site internet des CFF pour constater que le trajet en train Intercity entre ces deux villes durait 1h09. Une telle durée de trajet était parfaitement compatible avec une activité de pendulaire. Un retour régulier dans le canton de domicile ne pouvait ainsi être exclu. Il ne pouvait pas être assimilé à un « semainier », puisqu'il passait l'essentiel de ses nuits à Neuchâtel. Cela était d'ailleurs corroboré par le fait que son studio était sous-loué pendant cette période et qu'il avait été sommé par sa régie de le réintégrer par courrier recommandé du 17 janvier 2012. Il exerçait ses loisirs et entretenait des relations personnelles à Neuchâtel. L'AFC-GE n'avait d'ailleurs pas démontré qu'il avait des loisirs et des relations personnelles à Genève. La relation qu'il entretenait avec son amie à Neuchâtel était déterminante et il n'y avait aucune raison de traiter différemment un couple vivant en concubinage. Il avait démontré l'existence de liens personnels prépondérants à Neuchâtel, qui constituait dès lors son lieu de vie au sens du droit civil, et qui devait également être considéré comme son domicile principal du point de vue fiscal. À l'appui de son recours, M. A_____ a produit le contrat de sous-location conclu avec M. H_____ daté du 28 novembre 2007 portant sur le studio de l'intéressé, des courriers de la régie des 10 décembre 2007, 26 janvier 2009 et 17 janvier 2012, ainsi que quatre certificats de salaire qui attestaient d'un salaire annuel brut de CHF 3'000.- (en 2008) et de CHF 12'000.- (en 2009, 2010 et 2011), pour son activité professionnelle au sein de B_____. 23) Le 11 juillet 2014, le TAPI a produit son dossier, sans formuler d'observations. 24) Le 11 juillet 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. De nombreux éléments tendaient à démontrer que M. A_____, célibataire, sans enfant, était effectivement domicilié à Genève durant les périodes fiscales litigieuses. Le fait que l'intéressé ait annoncé son départ pour le Canada le 18 janvier 2008 et son retour dans le canton de Neuchâtel le 7 octobre 2008, où il avait l'intention de s'établir durablement, n'était pas pertinent dans la mesure où les annonces faites aux autorités de contrôle des habitants et le dépôt des papiers de légitimation n'étaient pas déterminants, mais constituaient tout au plus des indices. Il n'avait apporté aucune preuve d'attaches particulières avec le canton de Neuchâtel, sa famille proche résidant en Hongrie, comme cela ressortait de précédentes décisions judiciaires. Le TAPI avait considéré, à juste titre, que l'attestation signée par Mme I_____ ne faisait état que de « fréquentations régulières », sans indications plus précises, et n'avait aucune valeur probante. De plus, elle avait été produite tardivement et n'avait pas été authentifiée. En outre, Mme I_____ avait indiqué dans son document qu'ils se fréquentaient chez elle, ce qui laissait penser que l'intéressé ne disposait pas d'un domicile à Neuchâtel où il pourrait la recevoir. La définition du terme « fréquenter » n'était dès lors pas importante. Le fardeau de la preuve incombait à M. A_____ et non à l'AFC-GE. Il avait un devoir de collaboration et devait fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement. L'AFC-GE avait réuni suffisamment d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition. Il appartenait donc à l'intéressé de remettre en cause son point de vue au

moyen de pièces probantes. Durant les périodes fiscales litigieuses, M. A_____, célibataire, avait été, associé-gérant de B_____. Depuis le mois de mai 2011, il en était l'associé-gérant-président. M. H_____ était son associé. L'adresse de B_____ était le 17, rue C_____, à Genève, domicile officiel de l'intéressé jusqu'à l'annonce de son départ du canton. M. A_____ était inscrit au RC en tant qu'administrateur d'une quinzaine de sociétés à Genève. Il avait également créé onze sociétés anonymes entre 2008 et 2011 à Genève. Dans tous les actes constitutifs, M. A_____ était mentionné comme représentant de B_____, domicilié à Genève, au _____, rue C_____. Il entretenait dès lors des liens économiques prépondérants avec le canton de Genève, ce qui permettait de maintenir la présomption selon laquelle son domicile fiscal se trouvait à Genève pour les années 2008 à 2011. Les certificats de salaire produits tardivement n'étaient pas pertinents, dans la mesure où ce n'était pas le montant du salaire qui était déterminant pour juger de l'existence d'un assujettissement illimité d'un salarié célibataire. De plus, M. A_____ n'avait pas produit de pièces permettant de retenir qu'il exercerait une autre activité salariée dans le canton de Neuchâtel, ou ailleurs. C'était donc à Genève uniquement que l'intéressé, célibataire, avait exercé une activité salariée entre 2008 et 2011. L'intéressé lui-même avait avancé l'argument de la distance (150 km) entre Genève et Neuchâtel dans son acte de recours du 10 décembre 2012 pour justifier sa présence à Genève quelques nuits par semaine en raison de ses horaires de travail. Cet argument tombait d'autant plus à faux que M. A_____ exerçait une activité salariée pour le compte d'une fiduciaire, avec, a priori, des horaires de bureau. Les documents destinés à étayer l'existence d'une sous-location n'emportaient pas la conviction d'un domicile dans le canton de Neuchâtel entre les années 2008 à 2011. En effet, le sous-locataire était M. H_____, soit l'associé de B_____. Selon l'OCPM, celui-ci était domicilié chez M. A_____, qui était indiqué comme logeur. M. H_____ était de plus enregistré dans l'annuaire à Neuchâtel en domicile secondaire, à l'adresse _____, avenue F_____, soit l'endroit où M. A_____ prétendait être domicilié. Le fait que le nom de M. H_____ figurait encore sur la boîte aux lettres du studio pouvait résulter d'un oubli. L'adresse du _____, rue C_____ figurait en outre sur de nombreux courriers envoyés par M. A_____ à l'AFC-GE et aux instances judiciaires durant les périodes fiscales litigieuses. Au surplus, les courriers de l'AFC-GE envoyés à cette adresse avaient tous été reçus, puisqu'ils avaient été contestés dans les délais, qu'ils aient été envoyés par pli simple ou recommandé. M. A_____ avait pour sa part indiqué dans ses correspondances soit l'adresse de B_____ (place G_____), soit l'adresse de la rue C_____. M. A_____ n'avait aucun véhicule enregistré à son nom dans le canton de Neuchâtel ou à Genève. Toutefois trois véhicules (une voiture et deux scooters) avaient été enregistrés au nom de B_____. Une voiture pour la période du 16 novembre 2011 au 7 février 2013, un scooter pour la période du 9 mai 2007 au 16 mars 2011, et un autre scooter à compter du 16 mars 2011, alors que B_____ n'avait qu'un à deux employés selon le REG, dont M. A_____. Au vu de ces éléments, le domicile fiscal de M. A_____ devait être fixé dans le canton de Genève pour les années fiscales 2008 à 2011. L'intéressé avait échoué à démontrer que le centre de ses intérêts se trouverait dans le canton de Neuchâtel et y entretiendrait des rapports particulièrement étroits. Enfin, le TAPI avait, à juste titre, renoncé à l'audition de M. J_____, au vu des nombreux documents réunis pour étayer l'existence d'un assujettissement illimité à Genève entre 2008 et 2011. De plus, la référence aux constatations effectuées par M. J_____ figurait en toute fin des considérants du jugement, après la conclusion, de sorte que cet élément n'était pas déterminant dans la prise de décision du TAPI. 25) Le 29 juillet 2014, le juge délégué a convoqué les parties, M.

J_____ et Mme I_____ pour une audience de comparution personnelle et d'enquêtes. 26) Le 23 septembre 2014, Mme I_____ a écrit au juge délégué. Elle n'avait pas pu le contacter précédemment, dans la mesure où elle avait été gravement malade. Elle ne souhaitait pas être entendue par la chambre administrative. Pudique, elle se sentait extrêmement gênée d'exposer sa vie privée et sentimentale devant des inconnus. Pour le reste, elle avait bien rencontré M. A_____ en 2008 et avait entretenu une relation régulière avec ce dernier. En principe, ils se voyaient plusieurs fois par semaine aussi bien chez elle que chez lui. Pour différentes raisons personnelles, leur relation s'était terminée au début de l'année 2014. Vu son état de son santé encore très limité, elle ne souhaitait pas être mêlée ni importunée par les affaires de M. A_____. Afin d'éviter tout malentendu, son courrier avait été légalisé par un notaire. 27) Le 2 octobre 2014, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle et d'enquêtes. a. M. J_____, délié de son secret de fonction, a déclaré que M. A_____ avait été auditionné dans le cadre d'une procédure qui ne le concernait pas directement. Cette audition avait été tenue par la DAPE. M. J_____ avait participé à la visite domiciliaire d'un logement sis, _____, rue C_____, le 23 mai 2013. M. A_____ était présent lors de la perquisition, de même qu'un officier de police judiciaire, ainsi que plusieurs personnes de l'AFC-CH. Le nom de M. A_____ figurait sur une boîte aux lettres. Il ne lui semblait pas qu'il y avait un autre nom sur la boîte. En revanche, dans les étages, il n'y avait pas de plaquette. Ils avaient demandé à la concierge si l'intéressé habitait l'immeuble et où, et elle leur avait indiqué le quatrième étage. M. A_____ disposait de la clef du studio composé d'une cuisine, d'une salle de bains et d'une pièce centrale. Il avait l'air habité. Tout était rangé, malgré un certain désordre. Par exemple des affaires avaient été sorties du lave-linge sans être rangées. Il y avait un lit, un bureau et des effets personnels. M. J_____ avait demandé à M. A_____ si ces habits lui appartenaient et ce dernier lui avait répondu par l'affirmative. Il n'y avait qu'un lit. Vu l'ordre relatif, son impression personnelle était qu'il s'agissait d'un logement d'un célibataire de sexe masculin. Les photographies d'intérieur produites par M. A_____ en procédure ne correspondaient, a priori, pas au logement sis, _____, rue C_____. Toutefois, certains éléments comme la penderie étaient peu typiques. b. Mme I_____ ne s'est pas présentée à l'audience. c. M. A_____ a nié qu'on lui ait demandé s'il s'agissait de ses habits, lors de la visite domiciliaire. À l'entrée de l'immeuble, les noms de M. H_____ ainsi que celui de la fiduciaire B_____ figuraient sur la boîte aux lettres. M. H_____ habitait le studio en partie. M. A_____ passait à l'appartement quelques nuits par semaine, en principe deux nuits par semaine, quand il était à Genève. Il habitait Neuchâtel depuis 2008 et y vivait toujours. Toutefois, vu la fin de sa relation avec Mme I_____ début 2014, il comptait revenir à Genève. Les photographies produites en cours de procédure représentaient l'appartement qu'il sous-louait à Neuchâtel, également à M. H_____. C'était son appartement. Il connaissait M. H_____ depuis longtemps, ce n'était pas un ami mais son ex-femme était une de ses parentes. S'agissant du studio à la rue C_____, M. H_____ n'y était pas quand il y dormait. Toutefois, le studio disposait d'un lit gigogne. Ils n'avaient jamais dormi en utilisant les deux lits en même temps. Il pratiquait des activités de loisirs à Neuchâtel telles que la pêche, le tennis dans un club voisin de son appartement, ou encore les échecs avec des amis. Il était exact que lors des soirées passées à Genève, il était seul, mais il lui arrivait d'aller jouer aux échecs au parc des Bastions. M. H_____ était commis administratif au sein de B_____. Il y avait vingt-cinq ans, lors de leur rencontre, M. H_____ était horloger à Bienne. Son tissu de relations à Genève s'était effiloché lorsqu'il était parti pour Neuchâtel. Il pouvait gérer la petite fiduciaire en ne venant à Genève que

deux jours par semaine. Enfin, il avait rencontré un certain nombre de gens à Neuchâtel, notamment par le biais de Mme I_____. d. Un délai au 7 novembre 2014 était accordé aux parties pour leurs observations finales, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger. 28) Le 5 novembre 2014, l'AFC-GE a produit ses observations après enquêtes. L'audition de M. J_____ avait confirmé que le studio de la rue C_____ ne constituait pas un logement d'appoint. La concierge avait confirmé que M. A_____ habitait l'immeuble et avait indiqué aux personnes venues perquisitionner le 23 mai 2013 quel logement il occupait, bien qu'aucune plaquette ne fût apposée à l'étage. L'endroit était habité, a priori, par une seule personne. Les habits présents appartenaient à M. A_____, M. J_____ étant un fonctionnaire de l'administration, détenteur d'une carte de légitimation, il était difficilement envisageable qu'il ait déformé la réalité. Il était douteux que M. A_____ ne passe que deux nuits par semaine à Genève puisque ce dernier et B_____ représentaient de nombreuses sociétés genevoises durant les périodes fiscales litigieuses. M. A_____ entretenait dès lors des liens économiques prépondérants avec le canton de Genève, ce qui permettait de maintenir la présomption selon laquelle son domicile fiscal se trouvait à Genève durant les périodes fiscales 2008 à 2011. Selon la jurisprudence, le fait qu'un contribuable célibataire exerce une activité lucrative dépendante au lieu où il réside pendant la semaine créait la présomption d'un domicile fiscal. Le « chassé-croisé » d'informations entre M. H_____ et M. A_____ s'agissant des appartements tant à Genève qu'à Neuchâtel ne contribuait pas à étayer l'existence d'un domicile dans le canton de Neuchâtel. M. A_____ n'avait d'ailleurs pas apporté la preuve de l'existence de relations sociales et personnelles dans le canton de Neuchâtel au cours de l'audience du 2 octobre 2014. L'existence de liens personnels prépondérants à Neuchâtel n'était pas établie, ce d'autant plus que Mme I_____ avait refusé de témoigner. Quant aux affirmations relatives à l'exercice de ses loisirs à Neuchâtel, elles étaient insuffisantes et ne permettaient pas de renverser le faisceau d'indices réunis jusqu'ici. De plus, le fait de jouer quelquefois aux échecs au parc des Bastions constituait un indice en faveur de l'existence de relations sociales à Genève. 29) Le 7 novembre 2014, M. A_____ a remis ses observations après enquêtes. Le canton de Neuchâtel taxait les personnes physiques de manière plutôt lourde en comparaison intercantonale, de sorte que l'on ne pouvait pas le soupçonner d'y installer son domicile pour des motifs fiscaux. De plus, il était un contribuable modeste, comme cela ressortait de ses certificats de salaire produits. C'était uniquement pour des raisons personnelles qu'il avait constitué son domicile à Neuchâtel. C'était dans cette ville que vivait Mme I_____ avec laquelle il avait entretenu une relation régulière de 2008 à 2014. Les courriers de cette dernière ne faisaient que corroborer cela. Il avait privilégié ses relations personnelles à Neuchâtel et s'y était constitué un nouveau cercle d'amis, négligeant les relations qu'il s'était faites à Genève avant son départ pour le Canada. Il était patent, au vu de la relation stable avec Mme I_____, qu'il avait eu l'intention de s'établir durablement à Neuchâtel. L'opinion de M. J_____ selon laquelle le studio permettait d'accueillir uniquement une seule personne et qu'il s'agissait d'un logement de célibataire de sexe masculin accréditait sa position. Il avait toujours soutenu qu'il n'utilisait ce studio que comme pied-à-terre pour son activité professionnelle à Genève. Mme I_____ avait d'ailleurs certifié qu'elle ne le rencontrait qu'à Neuchâtel. Des relations personnelles durables entre deux adultes avaient manifestement un caractère prépondérant par rapport à des liens professionnels, ce d'autant plus lorsqu'une telle activité ne rapportait qu'un modeste revenu. Il n'était pas insolite que la concierge de l'immeuble ait indiqué le studio comme étant son logement, puisqu'il l'avait occupé de nombreuses années avant de le sous-louer au moment de son départ au Canada,

puis à Neuchâtel. Les courriers de la régie le sommant de réintégrer le logement sous-loué avaient trait aux périodes fiscales 2008 à 2011 contrairement à la venue de M. J. _____ en mai 2013. Il fallait ainsi retenir qu'il avait sous-loué son studio à Genève à M. H. _____, lequel occupait effectivement le logement, qu'il s'était établi à titre principal dans l'appartement qu'il sous-louait lui-même à Neuchâtel, que pendant toute cette période il avait entretenu une relation sentimentale régulière avec Mme I. _____, qu'il rencontrait exclusivement à Neuchâtel, qu'en raison de cette relation, son cercle d'amis et de relations s'était déplacé de Genève à Neuchâtel et que pendant toute cette période, le studio à Genève n'avait servi que de pied-à-terre lorsqu'il venait pour des raisons professionnelles. Ses domiciles civil et fiscal se trouvaient dès lors à Neuchâtel, canton qui l'avait légitimement imposé. Suite à la fin de sa relation personnelle avec Mme I. _____, il avait quitté le canton de Neuchâtel pour revenir s'établir à Genève. Les démarches administratives avaient été accomplies fin octobre, début novembre. Il a joint à ses observations une « Attestation d'assujettissement fiscal » du service des contributions de la République et canton de Neuchâtel datée du 13 octobre 2014, certifiant qu'il était assujetti depuis le 7 octobre 2008 et à ce jour, de manière illimitée à l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune dans le canton de Neuchâtel. Il a également remis une « Attestation de domicile avec historique » du contrôle des habitants du canton de Neuchâtel du 30 octobre 2014 faisant état de son domicile chez M. H. _____, _____, avenue F. _____, et qu'il avait été domicilié dans la commune du 7 octobre 2008 au 31 octobre 2014. Enfin, il a produit une attestation de l'OCPM datée du 3 novembre 2014 certifiant qu'il résidait sur le territoire du canton de Genève depuis le 1^{er} novembre 2014 à l'adresse _____, rue C. _____, 1205 Genève. 30)

Sur ce, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) Dans un grief d'ordre formel, qu'il convient d'examiner en premier lieu, le recourant estime que le TAPI a violé son droit d'être entendu en ne procédant pas à l'audition de M. J. _____, alors qu'il avait requis cet acte d'instruction. De plus et en conséquence, cela l'a empêché de lui poser diverses questions. a. Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_825/2012 du 17 avril 2013 consid. 3.1 ; 5A_846/2011 du 26 juin 2012 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et les arrêts cités). Ce moyen doit par conséquent être examiné en premier lieu (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 126 I 15 consid. 2 p. 16 ; 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2). Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 509 n. 1526 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2006, vol. 2, 2^{ème} éd., p. 603 n. 1315 ss). Quant à l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), il n'accorde pas au justiciable de garanties plus étendues que celles découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (arrêts du Tribunal fédéral

6B_24/2010 du 20 mai 2010 consid. 1 ; 4P.206/2005 du 11 novembre 2005 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/978/2014 du 9 décembre 2014 consid. 7a). b. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). 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 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 précité consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237 ; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités ; 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1 ; ATA/114/2015 du 27 janvier 2015 consid. 2a).

c. Une décision entreprise pour violation du droit d'être entendu n'est pas nulle mais annulable (ATF 136 V 117 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250 ; arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 précité consid. 2.3 ; 1C_568/2011 du 13 février 2012 consid. 3 ; ATA/304/2013 du 14 mai 2013 consid. 4 ; ATA/862/2010 du 7 décembre 2010 consid. 2 et les arrêts cités). En effet, selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (ATF 122 I 97 consid. 3 p. 99 ; 119 II 147 consid. 4a p. 155 et les arrêts cités). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 121 III 156 consid. 1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_34/2013 du 21 janvier 2013 consid. 6.3 ; ATA/386/2011 du 21 juin 2011 consid. 6). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision ; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (ATF 132 II 21 consid. 3.1 p. 27 ; 129 I 361 consid. 2.1 p. 363 et les références citées ; 122 I 97 consid. 3 p. 99 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_34/2013 précité consid. 6.3 ; ATA/978/2014 précité consid. 8). La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, n'est possible que lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s. ; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390 ; 129 I 129 consid. 2.2.3 p. 135 ; arrêts du Tribunal fédéral

2C_306/2012 du 18 juillet 2012 ; 1C_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; 1C_104/2010 du 29 avril 2010 consid. 2 ; ATA/304/2013 précité ; ATA/192/2012 du 3 avril 2012 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, *Droit administratif*, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, ch. 2.2.7.4 p. 322 et 2.3.3.1 p. 362 ; Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 516s n. 1553s). Elle dépend toutefois de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 p. 72 et la jurisprudence citée ; arrêts du Tribunal fédéral précités) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/978/2014 précité consid. 8 ; ATA/304/2013 précité ; ATA/301/2012 du 15 mai 2012). d. En l'espèce, le TAPI a considéré que le dossier contenait suffisamment d'éléments pour pouvoir statuer immédiatement sur le litige, sans qu'il y ait besoin de procéder à l'audition de M. J_____. S'il est vrai que l'audition de M. J_____ par-devant le TAPI aurait permis au recourant de poser ses questions, il n'est pas certain que cela aurait influé sur l'intime conviction des juges du TAPI. Cela étant, même à considérer que le droit d'être entendu du recourant n'aurait pas été respecté en première instance, ce vice se trouverait réparé dans le cadre de la présente procédure de recours, dès lors que la chambre administrative dispose du même pouvoir de cognition que le TAPI, qu'elle a procédé à l'audition de M. J_____ et que le recourant a pu se déterminer sur les dires du contrôleur fiscal à l'audience du 2 octobre 2014. Partant, et pour autant qu'il y ait eu violation du droit d'être entendu du recourant, celle-ci a été réparée par-devant la chambre de céans. Le grief sera ainsi écarté. 3) Avant de procéder à l'analyse des griefs matériels, il convient en premier lieu de circonscrire l'objet du présent litige. a. L'objet du litige est défini par trois éléments : principalement par l'objet du recours et les conclusions du recourant, et accessoirement par les griefs ou motifs qu'il invoque. Il correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée. Cette dernière en délimite le cadre matériel admissible. Il peut se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (Benoît BOVAY, *Procédure administrative*, 2000, p. 390 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, *op. cit.*, p. 807, 819 ss et 823 ss ; Jérôme CANDRIAN, *Introduction à la procédure administrative fédérale - La procédure devant les autorités administratives fédérales et le Tribunal administratif fédéral*, 2013, n. 182). Lorsque le recourant conclut uniquement à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée, il convient de se référer aux motifs de son recours afin de déterminer ce qui constitue l'objet du litige selon sa volonté déterminante (Jérôme CANDRIAN, *op. cit.*, p. 109 n. 182). b. Il ne faut pas confondre l'objet du litige et le pouvoir de décision de l'autorité de recours. En effet, dérogeant à l'art. 69 al. 1 LPA, l'art. 143 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, applicable par renvoi de l'art. 145 LIFD, prévoit que l'autorité de recours peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Le contenu de l'art. 143 al. 1 LIFD est similaire à celui des art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002, et art. 62 al. 2 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021). Comme l'art. 54 LPFisc et l'art. 62

al. 2 PA, l'art. 143 LIFD réserve la reformatio in pejus . Toutefois, celle-ci doit respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (Benoît BOVAY, op. cit., p. 433 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, op. cit., p. 807 et 819 s. ; Jérôme CANDRIAN, op. cit., p. 109 n. 182 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 4). c. En l'espèce, seul le contribuable a interjeté recours contre le jugement du TAPI du 14 avril 2014. Cette juridiction a partiellement admis le recours de l'intéressé, en ce sens qu'elle a transmis le dossier à l'AFC-CH pour détermination du for fiscal pour l'IFD, sans toutefois mentionner, dans le dispositif, l'annulation de la décision d'assujettissement illimité à l'IFD 2008 à 2011 du 26 avril 2012 et la décision sur réclamation pour l'IFD 2008 à 2011 du 8 novembre 2012. Elle a toutefois rejeté le recours de l'intéressé s'agissant de l'ICC et confirmé les décisions d'assujettissement illimité à l'ICC du recourant dans le canton de Genève. Dans son acte de recours du 27 mai 2014, le recourant conclut à l'annulation du jugement du TAPI et à ce qu'il soit dit qu'il n'est pas assujetti à l'impôt dans le canton de Genève pour les périodes fiscales 2008 à 2011. Ces conclusions générales ne permettent pas de délimiter concrètement l'objet du litige, en ce sens qu'on ne saisit pas clairement si le recourant entend recourir contre la transmission du dossier à l'AFC-CH pour détermination du for fiscal pour l'IFD et contre son assujettissement illimité à l'ICC dans le canton de Genève. Toutefois, et dans la mesure où dans ses conclusions le recourant fait référence à « l'impôt » sans préciser s'il faut entendre l'IFD et/ou l'ICC, la chambre de céans partira du principe qu'il entend remettre en cause l'appréciation du TAPI s'agissant des deux impôts, soit l'IFD et l'ICC. Le recours de l'intéressé a ainsi pour but de contester l'appréciation du TAPI s'agissant de l'IFD et de contester la confirmation par le TAPI des décisions de l'AFC-GE des 26 avril et 8 novembre 2012, à savoir l'assujettissement illimité du recourant dans le canton de Genève s'agissant de l'ICC. 4) Le litige porte ainsi sur le point de savoir dans quel canton le recourant doit être assujetti à l'IFD et à l'ICC pour les périodes fiscales 2008 à 2011. 5) Le principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3 Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 137 I 145 consid. 2.1 p. 147 ; 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 ss ; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_854/2013 du 12 février 2014 consid. 4). Ces conditions sont réalisées en l'espèce, dans la mesure où l'AFC-GE a décidé d'assujettir de manière illimitée le recourant dans le canton de Genève pour les années 2008 à 2011, alors que le canton de Neuchâtel et l'intéressé estiment que le domicile fiscal devrait être fixé dans ce canton durant la même période. 6) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 consid. 3a ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015). En droit fédéral, l'IFD 2008 à 2011 est soumis à la LIFD. En droit cantonal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit qui s'applique aux périodes fiscales antérieures à la période fiscale 2010. Dès lors, il convient d'appliquer les anciennes lois cantonales sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V) pour les périodes fiscales 2008 et 2009, puis d'appliquer la LIPP pour les périodes fiscales 2010 et 2011. 7) a. En droit interne fédéral, 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 ; art. 3 al. 2 de de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). 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 1 ère phr. LIFD). Au niveau du droit interne genevois et jusqu'à l'année fiscale 2009 comprise, selon l'art. 2 de la la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 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 (al. 2). 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 (al. 3). La personne qui, ayant conservé son domicile hors du canton, réside dans le canton uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction, pour se faire soigner dans un établissement ou pour purger une peine de détention, ne s'y trouve ni domiciliée, ni en séjour (al. 4). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 1 ère phr. aLIPP-I). Puis dès l'année fiscale 2010 comprise, d'après l'art. 2 LIPP, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 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 (al. 2). 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 (al. 3). La personne qui, ayant conservé son domicile hors du canton, réside dans le canton uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction, pour se faire soigner dans un établissement ou pour purger une peine de détention, ne s'y trouve ni domiciliée, ni en séjour (al. 4). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 1 ère phr. LIPP). b. Même si la LIFD et la LHID 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, Droit fiscal suisse, 4 ème éd., 2012, 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 - CCS - 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/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 5b ; 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 précité 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 ; ATA/858/2014 précité consid. 5b). c. Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail, soit au lieu où ils exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins (ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.2 p. 150). Selon une jurisprudence constante, il est fait exception à cette règle pour les contribuables mariés qui reviennent régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille (ATF 132 I 29 consid. 4.3 p. 36 ; 125 I 54 consid. 2b.aa p. 56 ; 121 I 14 consid. 4a p. 16 ; 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 et la jurisprudence citée). Cette jurisprudence est applicable mutatis mutandis aux personnes célibataires, dont la famille comprend les parents et les frères et soeurs. Toutefois, les critères auxquels le Tribunal fédéral se réfère pour faire prévaloir le lieu des relations familiales sur celui du travail sont appréciés de manière particulièrement stricte, notamment s'agissant du retour régulier, tant il est vrai que les rapports d'une personne célibataire avec ses parents seront généralement plus lâches que les liens entre époux. Malgré un retour hebdomadaire régulier au lieu où réside la famille, l'activité lucrative exercée au lieu du travail, compte tenu des relations personnelles et sociales à cet endroit, l'emporte par rapport aux relations à l'autre lieu, notamment en raison de l'investissement demandé par la profession, si le contribuable dispose de son propre logement au lieu de son travail, qu'il y vit en concubinage ou sous une autre forme de partenariat, ou qu'il y entretient un cercle d'amis et de connaissances appréciables et lorsqu'il est personnellement et économiquement autonome. Dans ce contexte, la durée des rapports de travail ainsi que l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57 et les arrêts cités). Par ailleurs, les rapports familiaux créent d'expérience, plus que tout autre contact, des relations particulières avec le lieu où ils s'exercent. Des rapports familiaux particulièrement étroits et d'autres relations - tels notamment un cercle assez important d'amis ou de connaissances, des relations sociales spécialement développées, le fait que le contribuable y possède sa propre maison ou son propre appartement - peuvent donner un poids prépondérant au lieu de séjour en fin de semaine. Ainsi, la jurisprudence admet que de jeunes célibataires ayant

quitté pour la première fois, et depuis peu de temps, le foyer familial y conservent leur domicile fiscal, notamment lorsqu'ils y rentrent pendant la part la plus importante de leur temps libre et avec une grande régularité (ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 43 ; RDAF 1998 II 67 consid. 2c p. 70). L'activité lucrative dépendante, déployée au lieu du travail où réside le célibataire, âgé de plus de trente ans, pendant la semaine, crée la présomption naturelle qu'il y a son domicile fiscal. Cette présomption n'est renversée que si le célibataire rentre régulièrement, soit au moins une fois par semaine, au lieu de résidence de sa famille en raison de rapports particulièrement étroits avec celle-ci et avec d'autres personnes qui y demeurent. Ce n'est que si le célibataire peut se prévaloir de tels rapports avec sa famille et le lieu où il réside, et s'il les établit, qu'il incombe alors au canton où il séjourne durant la semaine d'apporter la preuve de l'importance des relations économiques et, le cas échéant, personnelles au lieu de travail (sur le fardeau de la preuve cf. Archives 63 p. 836 consid. 3c p. 842 ; ATF 125 I 54 consid. 3a p. 58 ; RDAF 1998 II p. 67 consid. 2c in fine p. 70). Cette appréciation restrictive prend justement en compte la situation réelle : les impôts directs ont pour justification et pour objectif de couvrir les dépenses générales engagées par la collectivité pour ceux qui en font partie. Or, des personnes célibataires sollicitent en général les infrastructures publiques et les prestations de la collectivité de manière plus intense au lieu où elles exercent leur activité lucrative et séjournent la majeure partie de la semaine qu'à l'endroit où elles passent leur temps libre (ATF 125 I 54 consid. 2b/cc p. 57).

L'imposition de la personne célibataire à son lieu de travail se justifie également en comparaison avec la situation de contribuables mariés qui passent régulièrement leur fin de semaine avec leur famille dans un autre canton - avec lequel leurs attaches affectives sont, le cas échéant, très fortes - que celui de leur lieu de travail et qui sont généralement imposés à ce dernier endroit (ATF 123 I 289 consid. 2c p. 294/295 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_854/2013 précité ; 2C_972/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 3.3 ; ATA/127/2010 du 2 mars 2010 consid. 3). 8) En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2). 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). Les autorités fiscales ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités (décisions en matière d'exercice des droits politiques, cachet de la Chancellerie du canton et contrôle des habitants etc.), qui ont tout au plus valeur d'indices (ATA/693/2014 du 2 septembre 2014 consid. 5 ; ATA/790/2013 précité consid. 10b). 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 précité 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 ; ATA/858/2014 précité consid. 6).

9) a. L'art. 108 LIFD règle la procédure en cas de conflit négatif ou positif de compétence entre autorités de taxation à l'intérieur d'un canton et dans les rapports intercantonaux. Aux

termes de son al. 1, lorsque le for fiscal d'un contribuable ne peut être déterminé avec certitude ou qu'il est litigieux, il est fixé soit par l'administration cantonale de l'IFD, si les autorités de taxation de ce canton sont seules en cause, soit par l'AFC-CH, si plusieurs cantons sont concernés. b. Dans une jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que le for fiscal pour l'IFD ne pouvait être déterminé avec certitude s'agissant d'une employée imposée tant dans son canton de domicile que dans le canton où elle exerçait une activité lucrative et où elle résidait en semaine (RDAF II 227 et ss). c. En l'espèce, le recourant explique notamment qu'il venait à Genève deux jours par semaine pour gérer ses affaires professionnelles pendant les périodes fiscales litigieuses. Les autres jours, il les passait dans le canton de Neuchâtel où il sous-louait un appartement et où il entretenait une relation sentimentale. Il ressort des pièces de la procédure et notamment de l'« Attestation d'assujettissement fiscal » de l'office de taxation des personnes physiques du service des contributions de la République et canton de Neuchâtel du 8 juin 2009 que le recourant est depuis le 7 octobre 2008 assujéti à l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune dans le canton de Neuchâtel. Toutefois, par décision du 26 avril 2012, confirmée sur réclamation le 8 novembre 2012, l'AFC-GE a décidé d'assujéti le recourant de façon illimitée à l'IFD pour les périodes fiscales 2008 à 2011. Au vu de ces différents éléments, on ne saurait retenir que le for fiscal du recourant pour l'IFD est manifeste, de sorte qu'en application de l'art. 108 LIFD précité, il n'appartenait pas à l'AFC-GE de le fixer, mais à l'AFC-CH. d. Comme l'a fait le TAPI, il convient d'examiner les effets de cette incompétence sur la décision de l'AFC-GE du 26 avril 2012, confirmée sur réclamation le 8 novembre 2012. Selon la doctrine, il n'est possible d'annuler les mesures de l'autorité incompétente à raison du lieu que si la procédure de taxation n'est pas achevée et que la taxation n'est pas définitive et exécutoire. Toutefois, aussi longtemps que la procédure de taxation dans un canton concurrent est en cours, aucune autorité cantonale ne peut se prévaloir de la force jugée de sa propre décision de taxation (Andrea PEDROLI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 5 ad. art. 108 LIFD). De plus et selon la pratique, une décision de taxation rendue par une autorité de taxation incompétente est en règle générale nulle ; elle ne peut donc pas entrer en force, et les créances qui en découlent ne peuvent pas être recouvrées par la voie des poursuites. Conformément à la jurisprudence, les actes administratifs entachés d'erreur ne sont toutefois en général pas nuls, mais annulables. Ce n'est que dans quelques cas exceptionnels qu'ils ne déploient aucun effet juridique, ce dont toute autorité doit tenir compte envers chacun. La nullité d'une décision n'est - sauf si elle est expressément prévue par la loi - que présumée lorsque le manquement est particulièrement important, qu'il est manifeste ou pouvait à tout le moins être aisément reconnu et que la nullité ne compromet pas sérieusement la sécurité du droit. Le Tribunal fédéral a précisé que la taxation effectuée par une autorité incompétente n'est valide que dans les cas dans lesquels le for de taxation n'est pas fixé de manière certaine, mais pas lorsque, en plus de la taxation au domicile, une taxation est également effectuée à un domicile fiscal secondaire (RDAF 2002 II 229 consid. 4b.aa). Lorsque le for de taxation n'est pas fixé, que l'incompétence à raison du lieu de l'autorité qui a décidé n'est pas non plus manifeste, que les taxations ont jusqu'à ce moment été effectuées dans ce canton et qu'il n'est pas a priori évident de déterminer si et dans quelle mesure les circonstances du domicile fiscal se sont effectivement modifiées, de manière à produire des effets juridiques, il faut se demander, aussi pour des raisons de sécurité du droit, si la nullité peut être constatée sans autre et sans différenciation supplémentaire. Selon le Tribunal fédéral, l'art. 108 al. 3 LIFD permet à l'AFC-CH d'annuler des opérations de taxation qui

sont en contradiction avec les art. 105 et ss LIFD. La décision en constatation de l'AFC-CH fixant le for de taxation et l'injonction donnée à l'un des cantons impliqués de procéder désormais à la taxation impliquent nécessairement l'annulation de fait des actes effectués à tort dans l'autre canton, à tout le moins lorsqu'aucune décision judiciaire n'a été rendue (Andrea PEDROLI, op. cit., n. 8-9 ad art. 108 LIFD). En l'espèce, le recourant n'a pas produit de décision de taxation émanant du canton de Neuchâtel, étant précisé que l'« Attestation d'assujettissement fiscal » de l'office de taxation des personnes physiques du service des contributions de la République et canton de Neuchâtel du 8 juin 2009 ne saurait être considérée comme telle. On peut dès lors partir du principe qu'aucune décision de taxation n'est définitive, que ce soit à Neuchâtel ou à Genève, au vu de la présente procédure. Ainsi et en application de la doctrine précitée, la voie alternative de l'annulation ou de la nullité des mesures prises par une autorité incompétente est envisageable. En l'occurrence, et dans la mesure où la nullité pourrait être soulevée en tout temps par le contribuable, ce qui compromettrait la sécurité du droit notamment eu égard à une éventuelle prétention concurrente de taxation d'un autre canton, c'est conformément au droit que le TAPI s'est limité à annuler la décision d'assujettissement à l'IFD de l'AFC-GE du 26 avril 2012, confirmée sur réclamation le 8 novembre 2012. Le jugement du TAPI sera confirmé sur ce point. 10) S'agissant de l'ICC, l'AFC-GE a apporté un ensemble d'éléments démontrant que, de 2008 à 2011, le recourant était domicilié à Genève. En premier lieu, le recourant, célibataire, sans enfant, âgé de 45 ans en 2008, était pendant les années fiscales litigieuses salarié de B_____ au sein de laquelle il a occupé la fonction d'associé-gérant, puis d'associé-gérant-président. Cette société est domiciliée dans le canton de Genève, plus précisément au _____, rue C_____, soit dans le studio que loue le recourant depuis le 1^{er} juin 1994. Il ressort également du dossier que l'intéressé était ou a été, pendant les périodes fiscales litigieuses, administrateur, liquidateur, gérant-président, gérant, directeur de succursale de dix-sept sociétés différentes, toutes domiciliées à Genève. De plus, plusieurs de ces sociétés ont été créées en présence du recourant entre 2008 et 2011. Dans tous les actes constitutifs des onze sociétés créées pendant cette période, l'intéressé apparaît comme le représentant de B_____, et comme étant domicilié à Genève, _____, rue C_____. Par ailleurs, le recourant a toujours reçu, voire contesté, les correspondances adressées à son nom par l'AFC-GE à son domicile genevois. Enfin, et même si cela concerne la fiscalité de B_____, le recourant a indiqué, dans l'en-tête de ses courriers, son nom et son adresse à la rue C_____. De plus, dans un acte de recours du 28 avril 2008 concernant une taxation de l'ICC 2004 le concernant, il a également indiqué l'adresse genevoise de son logement à Genève. 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. Conformément à la jurisprudence précitée, il revenait dès lors au recourant de démontrer avoir un centre de vie, des activités de loisirs et des relations personnelles à l'extérieur du canton. 11) Le recourant a exposé divers éléments afin de prouver être domicilié dans le canton de Neuchâtel. Il allègue réaliser un modeste salaire (CHF 1'000.- par mois brut) pour son activité professionnelle au sein de B_____ à Genève. Toutefois, au vu de la jurisprudence précitée, le critère du montant de salaire n'est pas pertinent dans la fixation du domicile fiscal. De plus, au vu des nombreuses autres fonctions exercées par le recourant auprès de différentes sociétés sises à Genève, on peut raisonnablement douter que ce salaire constitue l'unique source de revenu du recourant réalisé dans le canton de Genève. À ce propos, le recourant n'a d'ailleurs ni allégué ni démontré qu'il exercerait une activité professionnelle dans le canton de Neuchâtel durant les périodes fiscales litigieuses. Il

explique avoir sous-loué son studio pendant les périodes fiscales litigieuses, ce qu'attesterait le contrat de sous-location du 28 novembre 2007 produit, ainsi que divers courriers de la régie. S'il est vrai que le recourant a conclu avec M. H_____ un contrat de sous-location portant sur son studio à Genève dès le 1^{er} janvier 2008, cela ne signifie toutefois pas que le recourant n'y dormait pas et/ou n'y habitait pas pendant les périodes fiscales litigieuses. En effet, le recourant a lui-même expliqué en audience et dans ses écritures dormir dans l'appartement quelques nuits par semaine en raison de ses horaires de travail et vu la distance de 150 km séparant les deux villes. De plus, il est étonnant de constater que le sous-locataire du studio n'est autre que M. H_____, lequel apparaît comme étant son associé au sein de B_____. Par ailleurs, le recourant a expliqué en audience qu'il sous-louait l'appartement de M. H_____ à Neuchâtel, mais n'a produit aucun document attestant ce fait ou des factures démontrant sa présence effective à Neuchâtel. Les courriers de la régie ne sont d'ailleurs pas à même de prouver que le recourant avait véritablement sous-loué son studio, dans la mesure où le motif de la mise en demeure de réintégrer le logement était le fait que le nom de M. H_____ figurait encore sur la boîte aux lettres à la date du 17 janvier 2012. Il n'a d'ailleurs pas produit de documents bancaires attestant des différents paiements des loyers dus par M. H_____ pour le studio à Genève. Ces diverses sous-locations entre le recourant et M. H_____ laissent à penser que ceux-ci divisaient leur temps entre Genève et Neuchâtel, toutefois et concernant le recourant, cela ne prouve en définitive pas que l'intéressé avait un centre de vie à l'extérieur du canton de Genève. Les photos figurant au dossier de l'appartement à Neuchâtel ne sont pas suffisamment précises, dans la mesure où d'une part elles ne sont pas datées et, d'autre part, on ne discerne pas le nom des personnes figurant à l'entrée de l'appartement. De plus les photos d'intérieur sont générales et il est tout à fait envisageable qu'elles montrent des effets personnels de M. H_____, puisque ce dernier est locataire principal de cet appartement et que le recourant a expliqué en audience que lorsqu'il dormait à Genève, son associé ne dormait pas dans le studio. Il est dès lors plausible que M. H_____ regagnait l'appartement sis à Neuchâtel, puisqu'il n'avait pas d'autre adresse connue dans le canton de Genève, selon le registre des habitants du canton de Genève tenu par l'OCPM. Le recourant allègue avoir entretenu une relation sentimentale à Neuchâtel avec Mme I_____. Dans un premier courrier du 3 juin 2013, cette dernière a expliqué qu'ils se fréquentaient régulièrement chez elle et qu'ils avaient beaucoup d'amis communs. Puis dans son second courrier du 23 septembre 2014, elle a précisé qu'ils se voyaient plusieurs fois par semaine aussi bien chez le recourant que chez elle. Même si ces documents constituent des indices laissant à penser que l'intéressé a noué des relations personnelles et sociales dans le canton de Neuchâtel, ils ne sont pas suffisants. Rien dans le dossier ne permet d'attester que le recourant retrouverait Mme I_____ dès son retour à Neuchâtel et les déclarations manuscrites de cette dernière sont à prendre avec circonspection vu le manque de précision qui s'en dégage. Le fait que Mme I_____ ait refusé de venir témoigner en justice ne peut en outre que rendre plus sujettes à caution ses déclarations écrites préalables versées à la procédure. Par ailleurs, les activités de loisirs que le recourant dit exercer à Neuchâtel, telles que la pêche, le tennis dans un club voisin ou encore les échecs ne sont aucunement prouvées par l'intéressé. La photo d'une prise de pêche figurant au dossier n'est de loin pas suffisante. Les amitiés qu'il aurait nouées à Neuchâtel ne sont pas documentées et le recourant n'a sollicité aucune audition de témoins qui aurait permis d'attester de la réalité de ces relations. S'agissant de la perquisition menée par M. J_____ en date du 23 mai 2013 et des constats qu'il a effectués à l'adresse _____, rue C_____, ceux-ci ne sont en définitive pas pertinents, dans la

mesure où la perquisition a eu lieu à une date postérieure aux périodes fiscales litigieuses (2008 à 2011). On peut dès lors faire abstraction de ces constats et des critiques du recourant à ce propos. Enfin, les diverses attestations du canton de Neuchâtel et du canton de Genève relatives au contrôle des habitants produites par le recourant ne lui sont d'aucun secours, dans la mesure où conformément à la jurisprudence, elles n'ont qu'une valeur d'indices. Au vu de ce qui précède, il faut constater que le recourant ne démontre nullement avoir des contacts si étroits avec le canton de Neuchâtel que la présomption selon laquelle le domicile fiscal des contribuables célibataires exerçant une activité lucrative dépendante est au lieu de leur travail s'en trouverait renversée. 12) Dans ces circonstances, la décision d'assujettissement illimité à l'ICC de l'AFC-GE du 26 avril 2012, confirmée sur réclamation le 8 novembre 2012, est conforme au droit et le recours de l'intéressé contre le jugement du TAPI sera rejeté. 13) 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). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.