Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1139/2014

2C 1140/2014

{T 0/2}

Arrêt du 20 juillet 2015

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
X._____,
représenté par Me Alexandre Faltin et Me Dominique Gay, avocats,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2007, 2008 et 2009, assujettissement illimité,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, du 4 novembre 2014.

Faits :

A.
L'Office cantonal de la population et des migrations du canton de Genève a enregistré le fait que X._____, ressortissant suisse, veuf et sans enfant, avait quitté le canton de Genève le 25 août 1988. En août 2003 toutefois, X._____ a fait inscrire au registre du commerce suisse son entreprise individuelle de commerce de fleurs en gros, avec siège à A._____ dans le canton de Genève; l'extrait du registre du commerce indique que X._____ a un domicile à Genève.

Le 23 janvier 2009, X._____ a retourné à l'Administration fiscale cantonale sa déclaration fiscale 2007 pour contribuables domiciliés hors du canton de Genève; il avait son domicile principal au Maroc; ses séjours en Suisse n'excédaient jamais quelques jours.

Par deux décisions du 2 décembre 2011, l'Administration fiscale cantonale a confirmé l'assujettissement illimité de l'intéressé à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2009.

Le 23 décembre 2011, X._____ a déposé une réclamation auprès de l'Administration fiscale cantonale contre ces deux décisions, concluant à la transmission de celle-ci au Tribunal administratif de première instance, à l'annulation des décisions attaquées et à la constatation de son assujettissement limité à l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2007 à 2009. L'Administration fiscale cantonale a déclaré ne pas s'opposer à ce que la réclamation du 23 décembre 2011 soit considérée comme un recours, les décisions du 2 décembre 2011 étant motivées.
Par jugement du 5 juin 2013, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours et confirmé l'assujettissement illimité de l'intéressé à l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2007 à 2009. Le 11 juillet 2013, l'intéressé a recouru contre le

jugement du 5 juin 2015 auprès de la Cour de justice du canton de Genève.

B.
Par arrêt du 4 novembre 2014, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours de X._____. L'Administration fiscale cantonale avait relevé plusieurs éléments dans ses décisions du 2 décembre 2011 qui constituaient un faisceau d'indices en faveur de l'assujettissement illimité en Suisse. En premier lieu, le recourant était régulièrement présent à Genève et effectuait des voyages depuis le territoire suisse. Il avait ensuite payé son assurance-maladie en Suisse durant les trois années litigieuses. Il y avait par ailleurs plus d'appels téléphoniques depuis Genève vers l'étranger que d'appels déviés. Il était en outre propriétaire de biens immobiliers à Genève, ayant acheté entre 1985 et 2008 à Genève des studios ou des appartements de deux pièces situés dans un même immeuble. Il avait relié des appartements pour agrandir son logement et utilisait certains appartements pour héberger ses amis. Y._____, résident genevois, avait emménagé chez lui en 2009. Il entretenait finalement des liens étroits avec l'économie genevoise. Il était titulaire d'une société en raison individuelle dont la masse salariale était d'environ 1'000'000 fr., avait obtenu un cautionnement simple de l'État de Genève pour un prêt hypothécaire dès
l'année 2007 et la location de ses immeubles lui avait rapporté environ 1'000'000 fr. durant les années 2007 à 2009. Elle avait en outre constaté que l'intéressé avait inscrit au registre du commerce être domicilié en Suisse et qu'il recevait de la correspondance à son adresse suisse, à la rue de la Confédération à Genève. Il s'agissait d'un faisceau d'indices allant dans le sens d'un domicile à Genève.

En revanche, les faits exposés par l'intéressé démontraient certes une présence au Maroc, mais n'établissaient pas qu'il y avait établi le centre de ses intérêts vitaux, ainsi, le nombre de jours passés au Maroc - soit deux cent treize jours en 2007, cent trente-cinq jours en 2008 et cent vingt-six jours en 2009 - établis sur la base de ses billets d'avion retrouvés, des tampons lisibles figurant sur son passeport et des relevés, non complets, du programme Safari Flyer, les photographies de sa villa avec piscine au Maroc, la liste de ses employés de maison, les copies de son permis de conduire marocain, de son certificat de nationalité et d'immatriculation de l'ambassade suisse au Maroc, de son certificat d'immatriculation marocain et de son certificat d'assurance automobile, ainsi que les extraits de compte marocain. En effet, les preuves de ses activités au Maroc dans la production de roses ou en relation avec la famille royale résultaient de documents trop anciens datant de 1990, 1994 ou même 1996. Plaidaient également dans le sens d'un déplacement du centre des intérêts vitaux à Genève la transformation, l'amélioration et l'agrandissement de son appartement genevois de deux pièces mal conçu en appartement de quatre pièces, par
séparation du duplex acquis en 2003, le partenariat enregistré en 2010 avec Y._____ ainsi que l'absence de documents confirmant expressément son assujettissement illimité aux impôts au Maroc, où il avait déclaré être sans profession. L'intéressé avait par ailleurs toujours refusé de fournir les extraits de ses comptes bancaires en Suisse.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 4 novembre 2014 par la Cour de justice du canton de Genève et dire qu'il n'est pas assujetti de manière illimitée aux impôts genevois et à l'impôt fédéral direct pour les années 2007 à 2009. Il se plaint de l'établissement des faits et de la violation du droit fédéral.

Le recours a été enregistré sous les numéros d'ordre 2C 1139/2014 et 1140/2014 distinguant l'impôt fédéral direct de l'impôt cantonal et communal.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de l'arrêt attaqué. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Considérant en droit :

1.
L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF; cf. ATF 134 I 303 consid. 1.1 p. 305 sur les questions d'assujettissement fiscal) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible du moment que l'assujettissement à l'impôt d'une personne physique en raison d'un rattachement personnel est

identique pour les deux catégories d'impôts et doit prendre en compte les dispositions d'une éventuelle convention en matière de double imposition internationale (arrêt 2C 294/2014 du 6 mai 2015 consid. 1). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

Par conséquent, déposés en temps utile (art. 46 al. 1 let. b et 100 al. 1 LTF) par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celui-ci, le recours en matière de droit public est en principe recevable en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts cantonaux et communaux (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Il est aussi conforme à la jurisprudence qui autorise le dépôt d'un seul acte de recours, lorsqu'il ressort clairement des mémoires que les parties recourantes s'en prennent aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 ss), ce qui est le cas en l'espèce.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l'art. 9 Cst. (ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

2.2. Le recourant ne se plaint pas de la constatation des faits par l'instance précédente, mais uniquement de l'appréciation arbitraire des preuves (mémoire de recours p. 18).

3.
Invoquant l'art. 9 Cst., il soutient que les éléments de preuve quant à l'existence de son lieu de vie au Maroc ont été écartés de manière arbitraire.

3.1. Il n'y a arbitraire dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560). Il ne suffit pas que la motivation de la décision critiquée soit insoutenable; encore faut-il que celle-ci se révèle arbitraire dans son résultat (ATF 138 I 305 consid. 4.3 p. 319; arrêt 2C 343/2014 du 13 janvier 2015 consid. 2.1).

3.2. Aux fins de démontrer que l'instance précédente a "écarté" des éléments de preuves, le recourant isole en vain une phrase de l'arrêt attaqué selon laquelle "le recourant n'a fourni aucun élément permettant de retenir que le centre de ses intérêts vitaux se trouveraient au Maroc". En effet, le considérant 9 de l'arrêt attaqué, dont est tiré l'extrait, rappelle - et donc n'écarte pas - tous les éléments de faits fournis par le recourant; cette phrase constitue en réalité la conclusion du considérant qui procède à l'examen juridique des éléments fournis par le recourant.

3.3. Il se plaint également de ce que l'instance précédente aurait constaté, en contradiction avec les courriers figurant au dossier judiciaire, qu'il n'avait pas produit de pièces confirmant son assujettissement illimité au Maroc. En effet, dans un courrier de son mandataire à la Cour de justice, il avait exposé que, le 31 décembre 2013, une demande d'ouverture de procédure à l'amiable avait été adressée aux autorités suisses par le Chef de la division de la coopération internationale du royaume du Maroc à propos de son assujettissement fiscal, ce qu'établissait une attestation adressée à son mandataire fiscal au Maroc. Le grief doit être rejeté. Il n'est pas insoutenable de retenir que l'attestation fournie ne constitue pas la preuve d'un assujettissement illimité au Maroc, puisqu'elle ne le précise pas expressément, ni que l'ouverture d'une procédure à l'amiable ne suffit pas non plus à démontrer pareil assujettissement, comme l'a exposé à juste titre l'instance précédente. L'allégation au demeurant nouvelle et donc irrecevable (art. 99 LTF) selon laquelle il serait très difficile d'obtenir des documents officiels de l'administration marocaine, n'est pas prouvée.

3.4. Enfin, en affirmant que ce qui est insoutenable dans l'argumentation de l'instance précédente, ce n'est pas l'appréciation individuelle de chaque élément de fait, mais son approche globale, qui dénie systématiquement tout caractère probant de chacun d'eux sans que l'ensemble soit examiné alors que ceux qui ont été apportés par l'Administration sont considérés dans leur ensemble d'emblée comme suffisants, le recourant se plaint de l'application du droit fédéral et non pas de l'appréciation des preuves.

I. Impôt fédéral direct

4.

4.1. D'après l'art. 3 al. 1 et 2 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal 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. Tandis qu'il y a séjour, au regard du droit fiscal, lorsque la personne réside en Suisse sans interruption notable, pendant au moins 30 jours et y exerce une activité lucrative, ou respectivement au moins 90 jours sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 lettre a et b LIFD).

La résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2 p. 305 s.; 132 I 29 consid. 4 p. 35 ss; 125 I 54 consid. 2a p. 56; 123 I 289 consid. 2b p. 294).

4.2. La jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale et notamment les critères formels établis par celle-ci, tels que la notion de "retour régulier" ou de "fonction dirigeante" ne trouvent pas application en matière internationale. Dans ce domaine, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance dans l'examen global que ses relations avec les proches et avec la société, ses intérêts politiques, culturels, ou encore ses loisirs ; les intérêts professionnels ne revêtent une importance plus grande à cet égard que lorsqu'ils constituent une part prépondérante de l'ensemble de ses intérêts (arrêts 2C 924 /2014 du 12 mai 2015 consid. 4.2; 2C 472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3 et 3.4.2 in RF 66 2011 p. 425; 2C 452/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6 in StE 2013 A 32 19 et les références citées).

4.3. C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal (art. 123 al. 1 LIFD); elles 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'indice. S'il leur incombe bien de prouver l'existence d'un tel domicile, le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD); à cet effet, il est tenu de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'Etat où il se dit domicilié (ATF 138 II 300 consid. 3.4 p. 307 s.).

5.

5.1. En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué qu'en 2007, 2008 et 2009, le recourant était régulièrement présent à Genève et effectuait des voyages depuis le territoire suisse, qu'il avait payé son assurance-maladie en Suisse durant ces trois années, qu'il y avait plus d'appels téléphoniques depuis Genève vers l'étranger que d'appels déviés vers le Maroc, qu'il recevait de la correspondance à son adresse suisse, à la rue de la Confédération à Genève, qu'il y était propriétaire de biens immobiliers achetés entre 1985 et 2008, qu'en 2003, il avait relié entre eux des appartements pour agrandir son logement, que Y._____ avait emménagé chez lui en 2009, que leur partenariat avait été enregistré en 2010, qu'il entretenait des liens étroits avec l'économie genevoise, qu'il était titulaire d'une société en raison individuelle dont la masse salariale était d'environ 1'000'000 fr., qu'il avait obtenu un cautionnement simple de l'État de Genève pour un prêt hypothécaire dès l'année 2007 et, enfin, que la location de ses immeubles lui avait rapporté environ 1'000'000 fr. durant les années

2007 à 2009.

Après avoir examiné les faits et moyens de preuve fournis par le recourant aux fins de démontrer l'intensité des liens entretenus avec le Maroc et les objections qu'il avait formulées à l'encontre des faits établis par l'autorité intimée, l'instance précédente a jugé à juste titre que le domicile fiscal du recourant se trouvait en Suisse pour les périodes fiscales 2007 à 2009 et que ce dernier n'était pas parvenu à démontrer qu'il entretenait des liens plus intenses avec le Maroc.

5.2. Les objections que soulèvent le recourant ne suffisent pas à démontrer de violation du droit fédéral par l'instance précédente.

5.2.1. Le recourant se plaint d'abord de la violation des règles sur le fardeau de de la preuve. Il avait non seulement annoncé son départ de Suisse en 1988, mais encore l'autorité intimée avait considéré qu'il n'avait plus de domicile fiscal en Suisse pour les périodes fiscales 1988 à 2006. Or, en jugeant que l'Administration cantonale avait fourni un faisceau d'indices suffisant pour établir qu'il avait son domicile fiscal en Suisse durant les périodes fiscales 2007 à 2009, l'instance précédente lui aurait demandé de prouver qu'il n'était pas domicilié en Suisse.

Ce grief doit être rejeté. En effet, l'instance précédente a certes jugé qu'il existait un faisceau d'indices suffisant pour admettre que le recourant était domicilié en Suisse durant la période litigieuse 2007 à 2009, tout en considérant cependant, comme le rapporte du reste le recourant lui-même, qu'il appartenait à ce dernier d'établir que son domicile se situait au Maroc, ce qu'il n'était pas parvenu à faire. Cette approche est conforme aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière de domicile fiscal international et n'implique nullement d'apporter la preuve d'un fait négatif, comme le suggère à tort le recourant (cf. consid. 4.3 ci-dessus).

5.2.2. Sur le fond, le recourant estime que le faisceau d'indices établis par l'Administration n'apporte aucunement des éléments plus probants que les nombreuses preuves qu'il a lui-même fournies.

L'instance précédente a retenu que, parmi les indices fournis par l'autorité intimée, figuraient la transformation et l'agrandissement d'un appartement à Genève en 2003. Elle a jugé que c'était dans le but d'en faire un véritable espace de vie. Elle aurait pu également écrire que c'était dans le but d'en augmenter le confort, comme le suggère l'explication du recourant lui-même, qui considérait son appartement comme mal conçu à l'origine. Il n'importe ainsi pas de savoir si les termes "véritable espace de vie" sont équivalents à domicile fiscal, ce qui n'est évidemment pas le cas, mais bien de tenir ces transformations pour un indice, parmi les autres retenus, d'un déplacement du centre des intérêts du recourant à Genève, alors qu'il disposait déjà d'une plus grande propriété au Maroc.

Quoi qu'en pense le recourant, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral en jugeant que les preuves des relations économiques du recourant avec le Maroc, notamment dans l'horticulture, résultaient de documents établis dans les années 1990, de sorte qu'ils n'avaient pas pour effet de renverser les conclusions tirées du faisceau d'indices fournis par l'autorité intimée.

Sous l'angle de la durée des séjours, en particulier en 2007, deux cent treize jours au Maroc, il faut aussi rappeler, quand bien même cette durée peut paraître longue, qu'il ne s'agit là que d'un indice parmi d'autres indices s'agissant de la détermination du centre des intérêts vitaux et que le recourant a toujours refusé de produire les extraits de ses comptes bancaires en Suisse, qui auraient permis de situer le lieu et l'objet de ses dépenses et partant d'ajouter au dossier un indice de poids à la détermination du centre de ses intérêts vitaux. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu d'isoler ce seul indice dans l'examen de l'ensemble des circonstances permettant de désigner le centre des intérêts vitaux du recourant.

Enfin, s'il est vrai que le partenariat avec Y._____ n'a été enregistré qu'en 2010, soit après les périodes fiscales litigieuses, il n'en demeure pas moins que ce partenariat a été précédé dès 2009 de l'installation de Y._____ dans l'appartement du recourant à Genève et qu'il constitue sous cet angle la démonstration a posteriori de l'importance de la relation personnelle, quelle qu'elle soit, qu'entretenait déjà le recourant avec cette personne venue à Genève durant l'année 2009 en cause en l'espèce. Il n'y a par conséquent pas lieu de supprimer cet élément de la liste des nombreux indices qui ont conduit l'instance précédente à confirmer qu'en faisceau, ils permettaient d'en déduire que le centre des intérêts personnels du recourant s'était déplacé à Genève de 2007 à 2009 et fondait ainsi un assujettissement fiscal illimité en Suisse.

5.3. En jugeant que le recourant était assujetti de manière illimitée à l'impôt en Suisse pour les périodes fiscales 2007 à 2009, l'instance précédente a correctement appliqué le droit fédéral.

6.

6.1. Selon l'art. 4 al. 1 et 2 ch. a de la convention conclue le 31 mars 1993 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume du Maroc en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-M; RS 0.672.954.91), l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (par. 1). Lorsque, selon les dispositions du par. 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante: a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux).

6.2. La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable (arrêt 2C 627/2011 du 7 mars 2012 et les références citées).

Pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres ainsi que le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens.

6.3. Le recourant est résident de Suisse et du Maroc. Dans chacun de ces Etats, il dispose d'un foyer d'habitation permanent. Il s'ensuit qu'il doit être considéré comme résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux). Ce lieu se trouvait en Suisse pour les périodes fiscales 2007 à 2009 comme cela a déjà été jugé (cf. consid. 5 ci-dessus), de sorte qu'il doit être considéré comme résident en Suisse pour les périodes en cause et y être imposé de manière illimitée.

Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

II Impôt cantonal et communal

7.
L'art. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) a une teneur similaire à celle de l'art. 3 LIFD et doit être appliqué de la même manière que celui-ci en matière internationale (cf. arrêts 2C 924 et 925/2014 du 12 mai 2015, consid. 6; 2C 452/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4 in StE 2013 A 32 n° 19). Il s'ensuit que le recours doit être rejeté en matière d'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2007 à 2009 pour les même motifs que ceux qui ont prévalu en matière d'impôt fédéral direct.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public. Succombant, le recourant doit supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Les causes 2C 1139/2014 et 1140/2014 sont jointes.

2.
Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.
Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

5.
Le présent arrêt est communiqué aux mandataires du recourant, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 20 juillet 2015
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey