RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2477/2022-ICCIFD **ATA/1033/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 septembre 2023

4ème section

dans la cause

A_____ **recourante**
représentée par Me Reza VAFADAR, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS **intimées**

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mars 2023 (JTAPI/357/2023)

EN FAIT

A. **a.** Ressortissante suisse domiciliée dans le canton de Genève, A_____ (ci-après : la contribuable) est mère d'un fils né en 1986 aux B_____ et dont le père est décédé en 2001.

b. En 1999, le père de son enfant avait créé une fondation de droit C_____, ayant son siège à D_____ (ci-après : la fondation) et instituant son fils comme unique bénéficiaire à son décès.

B. **a.** Le 21 décembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a reçu une dénonciation anonyme dirigée contre la contribuable.

Il en ressortait en particulier que celle-ci avait perçu, mensuellement, CHF 30'000.- de la fondation et qu'elle était copropriétaire pour moitié d'un chalet en E_____, vendu en 2006 pour EUR 3'500'000.-. Elle disposait en outre d'une adresse fictive à F_____ et était propriétaire d'un appartement à G_____, estimé à plusieurs millions d'euros.

b. Le 20 décembre 2013, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt portant sur les années 2003 à 2010 et d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour les années 2011 et 2012.

c. Par deux décisions du 3 mars 2014, confirmées sur réclamations le 1er juillet 2014, l'AFC-GE a prononcé l'assujettissement illimité de la contribuable à Genève pour les périodes fiscales 2003 à 2012.

Le recours interjeté contre ces décisions a été déclaré irrecevable par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), par jugement du 30 mars 2015 (JTAPI/399/2015).

C. **a.** Le 29 octobre 2015, l'AFC-GE a informé la contribuable que les procédures ouvertes le 20 décembre 2013 étaient terminées. Elle lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et de taxation, ainsi que des bordereaux d'amende.

Un montant annuel de CHF 360'000.- était ajouté à ses revenus annuels pour 2003 à 2006 et partiellement pour 2007 à titre de contributions d'entretien perçues en lien avec les versements effectués par la fondation. Divers montants étaient également retenus à titre de rendement de ses immeubles sis à l'étranger. Entre 2006 et 2012, d'importants montants étaient en outre ajoutés à titre de revenu mobilier, ainsi que des taux d'intérêt variables selon les années à titre de prestation appréciable en argent à la suite de la vente de ses appartements de H_____ et de F_____.

b. Par décision sur réclamation du 7 décembre 2017, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de la contribuable, dégrevant en partie les rappels d'impôt ICC et IFD 2003 à 2009 ainsi que les amendes ICC et IFD 2003 à 2010. Elle a toutefois corrigé en sa défaveur les rappels d'impôt ICC et IFD 2010 à 2012 et augmenté le montant des amendes ICC et IFD 2011 et 2012.

Le même jour, elle lui a notifié des bordereaux rectificatifs.

D. **a.** Par jugement du 8 octobre 2018 (JTAPI/979/2018), le TAPI a admis partiellement le recours interjeté par la contribuable à l'encontre de ces décisions. Il a constaté que la poursuite pénale des années 2003 et 2004 était prescrite et a déduit, pour la période 2011, le montant de la taxe foncière sur l'appartement de G_____.

Le 26 novembre 2019, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours interjeté par l'intéressée à l'encontre de ce jugement.

Par arrêt du 24 juin 2020 (2C_41/2020), le Tribunal fédéral a admis le recours de la contribuable contre l'arrêt de la chambre administrative, annulé celui-ci et renvoyé la cause à cette autorité pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La poursuite pénale des périodes fiscales 2003 et 2004 était prescrite. Le rappel d'impôt pour les années 2005 à 2007 sur les montants mensuels de CHF 30'000.- reçus par la recourante en faveur de son fils, ainsi que l'incidence fiscale de la vente d'une part de copropriété d'un immeuble en E_____ en 2006, d'une propriété à F_____ en 2011 et de la constitution, en 2010 et 2011, de deux hypothèques grevant un appartement à Genève devaient faire l'objet d'une nouvelle décision contenant les motifs déterminants de fait et de droit. Il en allait de même des demandes de déductions pour les soins engagés en faveur de la mère de la recourante, faute d'indications suffisantes quant aux périodes fiscales concernées. Enfin, la chambre administrative devait nouvellement statuer sur les amendes fiscales.

b. Par arrêt du 1er décembre 2020 (ATA/1223/2020), statuant sur renvoi du Tribunal fédéral, la chambre administrative a partiellement admis le recours, constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2003 et 2004, annulé le jugement du TAPI du 8 octobre 2018 dans cette mesure, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt 2003 et 2004 et confirmé ce dernier jugement pour le surplus.

Les reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années fiscales non prescrites étaient maintenues.

c. Statuant sur recours à l'encontre de cet arrêt, le Tribunal fédéral, par arrêt du 26 juillet 2021 (2C_74/2021), a constaté la prescription de la poursuite pénale de l'année 2005. Il a également admis le recours en tant qu'il portait sur les amendes des périodes 2006 à 2012. Le montant des amendes ICC et IFD, confirmé par la chambre administrative à 0.75 fois le montant des impôts soustraits, violait les directives de l'arrêt de renvoi 2C_41/2020.

d. Par arrêt du 2 novembre 2021 (ATA/1179/2021), la chambre administrative a constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2003, 2004 et 2005, ainsi que des amendes pour ces périodes. Elle a annulé le jugement rendu le 8 octobre 2018 par le TAPI dans cette mesure, renvoyé la cause à
l'AFC-GE pour qu'elle établisse des bordereaux d'amende 2006 à 2012 au sens des considérants et confirmé ce jugement pour le surplus.

Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2021, les seuls éléments qui restaient litigieux étaient les amendes sanctionnant la soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à 2010, ainsi que la tentative de soustraction pour les années 2011 et 2012. Ainsi, les griefs de la recourante concernant l'imposition du produit de la vente du chalet sis en E_____ en 2006 et de l'appartement sis à F_____ en 2011 ainsi que le refus de prendre en considération des dettes hypothécaires pour la période fiscale 2010 et 2011 et les dépenses liées à l'entretien de sa défunte mère, étaient irrecevables, le Tribunal fédéral ayant définitivement tranché ces questions.

Examinant les particularités du cas d'espèce, la chambre administrative a réduit la quotité des amendes à 0.5 fois les droits soustraits s'agissant des soustractions consommées. Pour les tentatives de soustraction, la quotité des amendes devait être ramenée aux deux tiers de ce montant, soit à un tiers des impôts éludés.

e. Par arrêt du 17 décembre 2021 (2C_1010/2021), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté à l'encontre de cet arrêt.

Le renvoi opéré par l'arrêt du 2 novembre 2021 ne laissait aucune latitude à l'administration cantonale, qui était simplement invitée à effectuer les modifications décidées par la chambre de céans et à émettre des nouvelles décisions.

La quotité des amendes avait été fixée en tenant compte de l'ensemble des circonstances, soit du temps écoulé, de la situation professionnelle, de la faute concomitante des mandataires et du degré de faute de la contribuable.

Les amendes pour la période 2006 n'étaient pas encore prescrites.

E. **a.** Le 24 mars 2022, l'AFC-GE a notifié à la contribuable des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2006 à 2011, ainsi que des bordereaux d'amende pour les

périodes fiscales 2006 à 2010 (soustraction consommée), ainsi que 2011 et 2012 (tentative de soustraction).

b. Par trois décisions du 30 juin 2022, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de rappels d'impôts ICC et IFD 2006 à 2011 et amendes ICC et IFD 2006 à 2012.

Les bordereaux du 24 mars 2022 constituaient des mesures d'exécution de l'arrêt du Tribunal fédéral du 17 décembre 2021. Les rappels d'impôts et les amendes y afférentes n'étaient dès lors pas prescrits. Les reprises avaient été validées par les juridictions de recours. Les intérêts sur rappel d'impôt avaient été déduits et les amendes avaient été calculées uniquement sur les éléments liés aux éléments non déclarés.

Le même jour, l'AFC-GE a transmis à l'intéressée un tableau explicatif détaillant le calcul des amendes figurant dans les bordereaux susmentionnés.

c. Par acte du 2 août 2022, la contribuable a interjeté recours à l'encontre des décisions du 30 juin 2022 devant le TAPI.

Les décisions du 30 juin 2022 étaient insuffisamment motivées et l'autorité intimée ne s'était pas prononcée sur ses griefs formulés dans ses courriers d'avril 2022.

Le droit de procéder au rappel d'impôt et l'action pénale pour l'année 2006 étaient prescrits, puisque les bordereaux y relatifs avaient été notifiés par l'AFC-GE le 24 mars 2022, soit trois mois après l'échéance du délai de prescription absolue.

S'agissant des années 2007 à 2012, l'AFC-GE avait retenu de manière inexacte des éléments de revenu dans les bordereaux du 24 mars 2022. La procédure de soustraction ne concernait pas l'ensemble de son patrimoine et l'amende, dont la quotité se montait à une demi fois les impôts éludés, respectivement à un tiers, pour les années 2011 et 2012 ne devait pas se rapporter à l'ensemble de la taxation de ces années. Dès lors que les revenus retenus par l'AFC-GE étaient incorrects, les bordereaux d'amende pour les périodes fiscales en question devaient être réduits à due concurrence.

L'AFC-GE n'avait non plus pas tenu compte des intérêts moratoires sur rappel d'impôt sur le plan de son revenu et de sa fortune, contrairement à ce que lui avait prescrit le Tribunal dans son jugement du 8 octobre 2018.

La prescription quinquennale du droit de taxer pour les périodes fiscales 2011 et 2012 était acquise, car aucune décision définitive n'avait encore été rendue. En outre, la prescription de la poursuite pénale était atteinte neuf ans après la clôture de ces périodes fiscales. Enfin, elle se prévalait de la compensation avec la créance en remboursement des dépens de la procédure A/60/2018, en CHF 2'000.-.

d. Par jugement du 27 mars 2023, notifié le 30 mars 2023, le TAPI a partiellement admis le recours sur la question de la compensation entre les impôts dus avec la créance d'indemnité de procédure que la contribuable détenait à l'encontre de l'AFC-GE, mais l'a rejeté pour le surplus.

La prescription de la poursuite pénale n'était acquise ni pour les soustractions consommées des années 2006 à 2010, ni pour les tentatives de soustraction des années 2011 à 2012. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt pour l'année 2006 n'était pas non plus prescrit.

Seules demeuraient litigieuses les amendes, dont la quotité s'élevait à un tiers des droits soustraits. Les griefs concernant l'imposition du produit de la vente du chalet sis en E_____ en 2006 et de l'appartement sis à F_____ en 2011 ainsi que le refus de prendre en considération des dettes hypothécaires pour la période fiscale 2010 et 2011 et les dépenses liées à l'entretien de la défunte mère de l'intéressée, étaient irrecevables.

F. **a.** Par acte du 1er mai 2023, la contribuable a formé recours devant la chambre administrative à l'encontre de ce jugement, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que :

- les décisions sur réclamation du 30 juin 2022 concernant les rappels d'impôt et les amendes pour les ICC et l'IFD des années 2006 et 2007 à 2010, ainsi que les bordereaux de taxations et les bordereaux d'amende pour les ICC et l'IFD des années 2011 et 2012 étaient inexactes ;

- le droit de taxer le droit au rappel d'impôt pour les années 2006 et 2007 est prescrit depuis le 1er janvier 2022 et le 1er janvier 2023 respectivement ;

- le droit de prononcer des amendes pour soustraction des ICC et de l'IFD pour les années 2006 et 2007 est prescrit depuis le 1er janvier 2022 et le 1er janvier 2023 respectivement ;

- le droit de prononcer des amendes pour tentative de soustraction des ICC et de l'IFD pour les années 2011 et 2012 est prescrit ;

- les taxations pour les ICC et l'IFD des années 2008 et 2010 rendues le 24 mars 2022 et maintenues par décision du 30 juin 2022 sont inexactes ;

- les amendes infligées le 24 mars 2022 pour rappel de ICC et de l'IFD pour les années 2008 à 2010 ne tiennent pas compte des injonctions faites par les décisions rendues par le TAPI du 8 octobre 2018 et la chambre administrative le 2 novembre 2021 ;

- les amendes infligées le 24 mars 2022 pour rappel de ICC et de l'IFD pour les années 2011 et 2012 ne tiennent pas compte des injonctions faites par les

décisions rendues par le TAPI du 8 octobre 2018 et la chambre administrative le 2 novembre 2021.

Les arrêts de renvoi des 26 juillet 2021 et 1er novembre 2021, couplés au jugement de renvoi du 8 octobre 2018, laissaient une marge de manœuvre à l'AFC-GE dans le calcul des rappels d'impôt, dès lors qu'elle se devait de tenir compte des charges supportées, notamment en lien avec les déductions à opérer, sur la base des décisions de renvoi. Le calcul des quotités d'amendes devait quant à lui se baser non seulement sur les critères retenus par l'arrêt du 2 novembre 2021, mais également sur les bordereaux effectivement rectifiés conformément aux décisions de renvoi.

Son droit d'être entendue avait été violé, le TAPI n'ayant pas examiné l'ensemble de ses griefs.

b. Par réponse du 3 juillet 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le TAPI avait considéré à juste titre que les bordereaux rectificatifs du 24 mars 2022 constituaient des mesures d'exécution et n'avait pas examiné les griefs soulevés par la recourante. Les raisons pour lesquelles des renvois avaient été effectués par les instances avaient donné lieu à des jugements et arrêts qui s'étaient prononcés de manière définitive sur les griefs soulevés par la contribuable tout au long des diverses procédures. Les bordereaux rectificatifs du 24 mars 2022 ne contenaient aucun nouvel élément par rapport à ces jugements et arrêts.

Le montant des amendes avait été définitivement arrêté le 17 décembre 2021, date à laquelle le Tribunal fédéral avait statué (2C_1010/2021). À cette date, le droit de procéder au rappel d'impôt de la période fiscale 2006 n'était pas encore acquis. Il en allait de même de la prescription absolue.

c. Par réplique du 6 septembre 2023, la contribuable a persisté dans ses conclusions.

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

EN DROIT

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

Les conclusions en constatation sont en revanche irrecevables, puisqu'elles n'ont pas de portée propre. Elles relèvent de la motivation juridique pouvant conduire à l'annulation, ou à la réforme du jugement entrepris (cf. art. 49 al. 1 et 2 LPA).

2. Le litige a pour origine les bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2006 à 2011, ainsi que les bordereaux d'amende pour les périodes fiscales 2006 à 2010 (soustraction consommée) et 2011 à 2012 (tentative de soustraction), notifiés à la recourante le 24 mars 2022, suite à l'arrêt de renvoi de la chambre administrative du 2 novembre 2021, confirmé par le Tribunal fédéral par arrêt du 17 décembre 2021.

3. Dans un premier grief, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue par le TAPI, lequel n'aurait pas suffisamment motivé son jugement s'agissant de l'examen de ses griefs en lien avec la prescription et la manière dont l'autorité intimée a respecté les injonctions données par le TAPI et la chambre de céans.

3.1 Le droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 143 III 65 consid. 5.2). L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 83 consid. 4. 1). Elle ne doit, à plus forte raison, pas se prononcer sur tous les arguments (arrêt du Tribunal fédéral 2C_286/2022 du 6 octobre 2022 consid. 6.3 et les arrêts cités). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_56/2019 du 14 octobre 2019 consid. 2.4.1 et les arrêts cités).

Le recours à la chambre administrative ayant un effet dévolutif complet, celle-ci dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (art. 61 LPA). Celui-ci implique la possibilité de guérir une violation du droit d'être entendu, même si l'autorité de recours n'a pas la compétence d'apprécier l'opportunité de la décision attaquée (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_257/2019 du 12 mai 2020 consid. 2.5 ; ATA/1190/2021 du 9 novembre 2021 consid. 3b et les références citées).

3.2 En l'espèce, le TAPI a dûment indiqué les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision. Il a considéré que la poursuite pénale pour les

soustractions consommées des années 2006 à 2010 n'était pas prescrite, tant en application du nouveau droit que de l'ancien droit, précisant que le montant des amendes avait été définitivement arrêté lorsque le Tribunal fédéral avait statué le 17 décembre 2021. Le TAPI a également relevé, explications à l'appui, que la prescription n'était pas non plus acquise s'agissant de la poursuite pénale pour les tentatives de soustraction des années 2011 à 2012 et le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt pour l'année 2006. Quant à la manière dont l'administration fiscale a appliqué les injonctions du TAPI et de la chambre de céans, force est de constater que le TAPI a retenu qu'il n'était pas démontré que les montants figurant dans les bordereaux litigieux ne correspondaient pas aux reprises validées par les tribunaux. Il a également relevé que les intérêts liés aux rappels d'impôt avaient été portés en déduction. S'agissant de la quotité des amendes, le TAPI a également dûment expliqué le processus suivi par l'administration pour appliquer les injonctions de l'arrêt de la chambre administrative du 2 novembre 2021. S'ajoute à cela que l'AFC-GE avait transmis à la recourante, dans ses décisions sur réclamation, un tableau explicatif détaillant le calcul des amendes figurant dans les bordereaux susmentionnés. La recourante peut ne pas être d'accord avec ces points de vue et l'a d'ailleurs fait savoir par le dépôt de son recours de 56 pages, y exposant de manière détaillée en quoi ces raisonnements étaient selon elle critiquables, ce qui démontre qu'elle en a bien compris le sens. En tout état, même s'il devait être retenu que le TAPI n'a pas examiné l'ensemble des griefs soulevés par la recourante, cette éventuelle violation serait réparée dans le cadre du présent recours.

Ce grief sera en conséquence rejeté.

4. La recourante se prévaut de la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt IFD et ICC des années 2006 et 2007 et de prononcer les amendes y relatives. La prescription de quinze ans serait arrivée à échéance en 2021, respectivement en 2022.

4.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 ; 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 4.1 et la référence). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; cf. art. 205f LIFD et 78f LHID).

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation

n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD;
cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC.

4.2 En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié à la recourante le 20 décembre 2013 pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2003 à 2010. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. S'agissant du délai de quinze ans, la péremption du droit de procéder aux rappels d'impôt pour les années 2006 et 2007 est survenue à la fin de la période fiscale 2021, respectivement 2022. Or, l'AFC-GE a dûment exercé son droit de procéder au rappel d'impôt avant l'échéance du délai de péremption de quinze ans puisque le rappel d'impôt IFD et ICC pour les années 2006 et 2007 est entré en force avec le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 17 décembre 2021. En effet, l'arrêt de la chambre administrative du 2 novembre 2021, confirmant les rappels d'impôt IFD et ICC 2006 et 2007, est une décision finale puisqu'il ne laisse aucune latitude à l'AFC-GE, qui est simplement invitée à effectuer les modifications décidées par la chambre administrative et à émettre de nouvelles décisions. Le Tribunal fédéral l'a d'ailleurs expressément relevé dans son arrêt du 17 décembre 2021 (consid. 6.2). Or, l'arrêt de la chambre administrative est entré en force avec l'arrêt du Tribunal fédéral du 17 décembre 2021 le confirmant (art. 61 LTF). Il s'ensuit que le délai de péremption de quinze ans n'a pas été atteint. À noter que la notification de l'arrêt du Tribunal fédéral a fait courir de nouveaux délais de prescription du droit de percevoir l'impôt (art. 121 LIFD et 47 LHID), mais qui ne sont à ce jour pas non plus atteints.

En ce qui concerne la soustraction d'impôt, l'autorité fiscale a rendu le 29 octobre 2015 des bordereaux d'amende pour les années 2006 à 2010, soit moins de dix ans avant la fin de ces années fiscales. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD; art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, directement applicable à Genève dès lors que la LPFisc n'est pas conforme [cf. art. 72 LHID ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1, destiné à la publication]). Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD [RO 1991 1184] en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP et l'ATF 134 IV 328; ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]). En effet, pour les mêmes motifs

qui ont été exposés *supra*, les bordereaux d'amende pour les années 2006 à 2010 sont entrés en force avec le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 17 décembre 2021, soit avant le délai absolu de quinze ans.

Il suit des éléments qui précèdent que, contrairement à ce que soutient la recourante, le droit de procéder au rappel d'impôt et à la poursuite pénale pour les périodes fiscales 2006 et 2007 n'était pas prescrit au moment de l'entrée en force de l'arrêt de la chambre administrative ayant statué définitivement sur ces points.

5. La recourante se plaint d'une application arbitraire de l'art. 59 let. b LPA.

5.1 Selon l'art. 59 let. b LPA, législation applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, le recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions. L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'art. 53 al. 1 let. a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu. La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (ATA/1438/2017 du 31 octobre 2017 consid. 5b ; ATA/974/2014 du 9 décembre 2014 consid. 2b et les arrêts cités).

Une décision de base ne peut en principe pas être remise en cause, à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute l'acte de base (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 389 n. 1150). Le contrôle des décisions administratives en force est aussi en principe exclu, que ce soit par un tribunal ou par une autorité administrative, notamment à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute la décision de base (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 220 n. 640). Si un recours n'est pas formé contre une décision de principe, le requérant est forclos pour se prévaloir de sa non-validité au moment où il voudra mettre en cause les décisions prises en conséquence de cette première décision. La décision de principe ne peut donc pas être revue incidemment à l'occasion d'un recours contre des décisions d'exécution (ATA/1438/2017 précité consid. 5b).

5.2 La notion d'arrêt de renvoi a, notamment, été examinée dans le cadre de recours formés devant le Tribunal fédéral. Selon la jurisprudence de ce dernier, un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente contre laquelle aucun recours n'est ouvert, sauf lorsque l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi ; un tel arrêt est en effet considéré comme final (ATF 144 II 359 consid. 2.2.1 ; ATF 138 I 143 consid. 1.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1085/2018 du 12 décembre 2018
consid. 4.3).

Lorsqu'une autorité motive le renvoi d'une affaire, ses considérants de droit lient l'autorité inférieure ainsi que les parties, en ce sens que ces dernières ne peuvent plus faire valoir dans un recours contre la nouvelle décision de première instance des moyens qui ont été rejetés dans l'arrêt de renvoi. En raison de l'autorité de la chose jugée, de tels moyens sont irrecevables (ATF 133 III 201 consid. 4 ; 120 V 233 consid. 1a). En revanche, la nouvelle décision de l'autorité inférieure peut faire l'objet d'un recours au motif qu'elle n'est pas conforme aux considérants de l'arrêt de renvoi (arrêts du Tribunal fédéral 2C_422/2017 du 22 mai 2017 consid. 4.1 ; 2C_381/2012 du 6 mai 2012).

5.3 Les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés (art. 61 LTF).

5.4 L'autorité de la chose jugée (ou force de chose jugée au sens matériel) interdit de remettre en cause, dans une nouvelle procédure, entre les mêmes parties, une prétention identique qui a été définitivement jugée (ATF 142 III 210 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2017du 6 juin 2018 consid. 3.1 destiné à publication). Il y a identité de l'objet du litige quand, dans l'un et l'autre procès, les parties soumettent au juge la même prétention, en reprenant les mêmes conclusions et en se basant sur le même complexe de faits. L'identité de l'objet du litige s'entend au sens matériel ; il n'est pas nécessaire, ni même déterminant que les conclusions soient formulées de manière identique (arrêt du Tribunal fédéral 8C_816/2015 du 12 septembre 2016 consid. 3.1 et les références citées).

5.5 À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, qui institue un cas de reconsidération obligatoire, une décision entrée en force peut être révisée (par quoi il faut entendre reconsidérée, le terme révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires ; cf. Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 480 s.) en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

5.6 En l'espèce, et ainsi qu'il a été abordé *supra*, les bordereaux de taxation du 24 mars 2022 ont été rendus suite à l'arrêt sur renvoi de la chambre administrative du 2 novembre 2021. Dans cet arrêt, la chambre de céans avait partiellement admis le recours formé par la recourante à l'encontre du jugement du TAPI du 8 octobre 2018, constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt et des amendes ICC et IFD 2003, 2004 et 2005, renvoyé la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse les bordereaux d'amende ICC et IFD 2006 à 2012 et confirmé le jugement du TAPI en tant qu'il renvoyait la cause à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôts s'agissant de l'IFD et des ICC pour les années

2006 à 2010 et nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2011. L'arrêt du 2 novembre 2021 a été confirmé par le Tribunal fédéral le 17 décembre 2021.

S'agissant des rappels d'impôt IFD et ICC pour les années 2006 à 2012, la chambre administrative a confirmé le raisonnement opéré par le TAPI dans son jugement du 8 octobre 2018, selon lequel l'administration avait à juste titre procédé à des reprises en lien avec les versements de la fondation, la vente de l'immeuble sis à F_____ et celle du chalet de H_____, et fixé correctement la valeur fiscale de l'immeuble londonien. En revanche, le TAPI a considéré qu'il convenait de tenir compte de la déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables des années fiscales 2003 à 2010. S'agissant de l'année 2011, le TAPI a également admis que la taxe foncière d'un montant de EUR 1'339.- pouvait être déduite. Quant aux bordereaux de taxation et d'amende de l'année 2012, ils étaient entièrement confirmés.

Concernant la quotité des amendes, la chambre de céans a considéré, dans son arrêt du 2 novembre 2021, que la fixation par l'AFC-GE aux trois quarts des montants soustraits ne tenait pas suffisamment compte des circonstances de l'espèce. Il convenait de réduire cette quotité à la moitié de l'impôt soustrait. Pour la tentative de soustraction, l'amende devait être fixée aux deux tiers de cette quotité, soit à un tiers des montants en jeu. Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt le 17 décembre 2021.

Comme l'a retenu le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 17 décembre 2021, le renvoi opéré par l'arrêt de la chambre de céans du 2 novembre 2021 ne laissait aucune latitude à l'AFC-GE, qui était simplement invitée à effectuer les modifications décidées et à émettre des nouvelles décisions. L'administration ne disposait ainsi d'aucune marge de manœuvre (arrêt 2C_1010/2021 consid. 6.2). Partant, les nouvelles décisions de taxation et d'amendes rendues par l'AFC-GE le 24 mars 2022 constituaient des mesures d'exécution au sens de l'art. 59 let. b LPA. Leur motivation repose en effet sur l'arrêt de la chambre administrative du 2 novembre 2021, entré en force dès le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral le 17 décembre 2021 (art. 61 LTF).

La recourante ne peut ainsi être suivie lorsqu'elle fait valoir que les décisions sur réclamation du 30 juin 2022 auraient dû comporter une motivation sur les arguments juridiques qu'elle avait soulevés en lien avec la prescription et les éléments retenus par l'AFC-GE dans les bordereaux du 24 mars 2022. En effet, les griefs relatifs à l'imposition du produit de la vente sise en E_____ en 2006 et de l'appartement sis à F_____ en 2011 ainsi que le refus de prendre en considération des dettes hypothécaires pour la période fiscale 2010 et 2011 et les dépenses liées à l'entretien de sa défunte mère ont été traités de manière définitive dans l'arrêt de la chambre administrative du 1er décembre 2020, confirmé sur ces points par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 26 juillet 2021, entré en force. Ces

questions ne peuvent plus faire l'objet d'un examen, la recourante étant forclose sur ces points.

En résumé, il convient de retenir que l'arrêt de la chambre administrative du 2 novembre 2021 ne laissait aucune marge d'appréciation à l'autorité fiscale, de sorte que les nouvelles décisions rendues par l'AFC-GE à la suite dudit arrêt, confirmé par le Tribunal fédéral, constituaient de simples décisions d'exécution. Celles-ci n'étaient plus susceptibles d'un recours permettant d'examiner le bien-fondé des instructions données par la chambre de céans, confirmant en partie celles données par le TAPI dans son jugement du 8 octobre 2018.

Dans cette mesure, conformément à la jurisprudence précitée, la recourante pouvait uniquement se plaindre de ce que les bordereaux rectificatifs contestés n'étaient pas conformes aux considérants de l'arrêt de renvoi du 2 novembre 2021.

Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. Conformément aux instructions de la chambre de céans, il appartenait à l'AFC-GE d'effectuer le calcul lié à la déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables de la recourante durant les années fiscales 2006 à 2010 et à la déduction d'un montant de EUR 1'339.-, correspondant à la taxe foncière admise en déduction pour l'année fiscale 2011. Elle devait également établir de nouveaux bordeaux d'amende, en les fixant à la moitié de l'impôt s'agissant de la soustraction (2006 à 2010) et à un tiers des montants en jeux s'agissant de la tentative de soustraction (2011 et 2012). Or, il ressort des bordereaux d'impôt du 24 mars 2022 que ces instructions ont été dûment prises en compte. Quoi qu'en dise la recourante, il résulte des explications de l'AFC-GE que les « intérêts sur rappel d'impôt » ont été déduits dans la catégorie « dettes chirographaires (55.10) ». Quant à la taxe foncière pour l'année 2011, l'AFC-GE en a tenu compte à hauteur de CHF 1'652.- (cours de 1.2335), comme cela ressort des remarques figurant dans le bordereau y relatif.

S'agissant des amendes, l'AFC-GE a dûment respecté les instructions de la chambre de céans, consistant à les fixer à la moitié de l'impôt s'agissant des années 2006 à 2010 et à un tiers des montants en jeux s'agissant des années 2011 et 2012. Contrairement à ce que soutient la recourante, le total des impôts soustraits pour chaque année figure dans les détails du calcul de l'amende annexés aux courriers de l'AFC-GE du 30 juin 2022.

Le recours s'avère ainsi également infondé sur ces points.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, en tant qu'il est recevable, le recours interjeté le 1er mai 2023 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mars 2023 ;

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

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Reza VAFADAR, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. SCHEFFRE	F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :