RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4756/2019-ICCIFD **ATA/1068/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 octobre 2021

4ème section

dans la cause

Madame A_____
représentée par Me Laurent Kyd, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE
et
ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 juin 2021 (JTAPI/666/2021)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2011 de Madame A_____, née le _____ 1987.

2) La contribuable est arrivée en Suisse en 2004 en provenance de Ekaterinbourg (Russie) pour étudier au B_____ puis à C_____.

3) Par pli du 1er juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert à l'encontre de la contribuable une procédure en rappel ainsi qu'une procédure en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2012, au motif que des éléments de son revenu et de sa fortune pourraient ne pas avoir été correctement taxés. La contribuable était invitée à remplir et retourner ses déclarations fiscales pour les années en cause.

4) Le 31 octobre 2018, A_____ a expliqué que, durant les années en question, elle ne se considérait pas comme assujettie de manière illimitée en Suisse, puisqu'elle avait conservé le centre de ses intérêts ainsi que ses attaches familiales en Russie. Arrivée en 2004 en Suisse, il lui était paru inenvisageable d'y demeurer à long terme en raison de son statut d'étudiante et de sa nationalité d'extra-européenne. À la fin de son Master, une occasion professionnelle s'était présentée en Valais, et elle avait décidé de rester en Suisse.

Dans sa déclaration fiscale 2011, elle a notamment fait état de quatre comptes n. 1_____, 2_____, 3_____ et 4_____ intitulés chacun « D_____ – (1/3) » (ci-après D_____) et totalisant CHF 802'811.-. Dans la rubrique « observations », elle a précisé qu'elle en était bénéficiaire à hauteur d'un tiers. Ces comptes étaient ouverts au nom de sociétés, à savoir respectivement : E_____ SA (ci-après : E_____) (n. 1_____), F_____ (ci-après : F_____) (n. 2_____) et G_____ (ci-après : G_____) (n. 3_____ et 4_____). Sa fortune brute s'élevait à CHF 985'274.-.

5) Répondant à une demande de l'AFC-GE, la contribuable a expliqué que les trois sociétés précitées ne poursuivaient d'autre but que de détenir un compte bancaire. Elles n'établissaient pas d'états financiers. Mesdames H_____ et I_____, à savoir sa sœur et sa mère, et elle-même étaient les ayants droit économiques de ces entités. Les fonds provenaient de son père, Monsieur P_____, domicilié à l'étranger, qui avait constitué des sociétés offshore dans le but d'y transférer des avoirs pour assurer les dépenses de son épouse et de ses filles. La contribuable remettait des relevés de comptes ainsi que des documents prouvant la liquidation de F_____ et G_____. E_____ avait également été liquidée.

6) Selon le registre cantonal de la population et des migrations, Mme H_____, née le _____ 1980, célibataire, est domiciliée à Genève et exerce la profession de gérante de fortune.

7) L'AFC-GE a invité la contribuable à lui fournir des explications relatives à certains débits et crédits apparaissant sur les comptes détenus par G_____, E_____ et F_____.

8) Le 9 avril 2019, A_____ a expliqué qu'un crédit de CHF 1'000'000.- sur le compte n. 4_____ de G_____ correspondait à un prêt reçu par sa sœur de la part de Q_____ SA, dont sa sœur était alors directrice, et que les débits de CHF 25'000.- correspondaient aux intérêts payés sur ce prêt. Sur ce même compte, un montant de CHF 2'500'200.- avait été débité, afin de permettre à sa sœur d'acquérir en mars 2011 un appartement à Champel.

Elle a en outre précisé « qu'elle n'utilisait pas ces comptes, lesquels étaient quasi exclusivement utilisés par sa sœur, les fonds sur ces comptes étant crédités par leur père pour leur train de vie et plus particulièrement pour [sa] sœur ».

9) Le 6 juin 2019, elle a encore fourni les explications suivantes :

- USD 899'960.50, crédités le 7 février 2011 sur le compte de G_____ et libellés « incoming transfer » : il s'agissait du montant d'un prêt souscrit par M. P_____ auprès de R_____ Ltd ;

- USD 314'516.13 crédités le 15 août 2011 sur le compte de G_____ et intitulés « incoming transfer » : cette somme représentait le remboursement d'un prêt par S_____ Ltd à M. P_____ ;

- EUR 246'910.- crédités le 2 mars 2012 sur le compte de G_____ et libellés « incoming transfer S_____ Ltd » : il s'agissait du produit de la vente d'actions à cette société par M. P_____.

M. P_____ ne disposait pas de documents concernant ces crédits.

10) Par courrier du 17 juin 2019, la contribuable a remis une « convention de prêt » conclue entre sa sœur et Q_____ SA le 4 mars 2011 concernant la somme de CHF 1'000'000.- empruntée pour l'achat de l'appartement de Champel susmentionné.

11) Par bordereaux datés du 5 juillet 2019, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2011 à CHF 151'754.10 sur la base d'un revenu imposable de CHF 511'723.- au taux de CHF 524'139.- et d'une fortune imposable de CHF 616'601.- au taux de CHF 788'911.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 511'700.- au taux de CHF 526'800.-, l'IFD 2011 s'est élevé à CHF 55'139.20.

Ce faisant, l'AFC-GE a intégré au revenu imposable un montant de CHF 515'938.-, au motif que des crédits sur le compte n. 4_____ détenu par G_____ n'étaient pas documentés. Ses autres revenus comprenaient la valeur locative d'un immeuble sis en Espagne ainsi que le revenu mobilier non soumis à l'impôt anticipé (CHF 6'794.-).

12) La contribuable a élevé réclamation, contestant l'ajout à son revenu de la somme de CHF 515'938.-.

Ce montant ne constituait pas un revenu, mais des prêts contractés par son père et des cessions concédées par lui. Elle n'utilisait pas ce compte et les montants ne provenaient pas d'activités qu'elle aurait déployées. Entre 2006 et 2012, elle étudiait encore à C_____ à Genève. Il était dès lors inconcevable que les montants en question puissent être qualifiés de revenus. Elle ne déployait alors aucune activité lucrative et demeurait encore sans activité.

Elle a produit une note rédigée le 18 septembre 2019 en anglais par M. P_____, accompagnée d'une traduction libre, dans laquelle il a expliqué qu'il avait effectué les transferts de USD 314'516.13, EUR 246'910.- et USD 899'960.50 afin que ses enfants puissent les utiliser à leur guise. Il s'agissait de revenus liés à ses activités commerciales, puisque R_____ Ltd et S_____ Ltd étaient ses partenaires. Ces montants ne présentaient aucun lien avec une activité lucrative exercée par la contribuable, qui était étudiante en 2011, et il était le seul à pouvoir l'aider financièrement. Ces montants étaient de simples cadeaux (« simple gifts ») en sa faveur.

Les reprises contestées se présentaient comme suit :

Date	Libellé	Montant	Change	CHF (1/3)
07.06.2011	Transfer from	CHF 81'000	-	27'000
07.02.2011	Incoming transfer	USD 899'960.50	0.8872	266'148
11.02.2011	Incoming transfer T_____ Ltd	USD 12'160.35	0.8872	3'596
15.08.2011	Incoming transfer	USD 314'516.13	0.8872	93'013
07.02.2011	Incoming transfer	EUR 10'000	1.2335	4'112
08.02.2011	Incoming transfer U_____ Ltd	EUR 49'975	1.2335	20'548
02.03.2011[recte : 2012]	Incoming transfer S_____ Ltd	EUR 246'910	1.2335	101'521
	Total			515'938

13) Par décision du 20 novembre 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

G_____ devait être traitée en transparence, puisqu'elle ne détenait aucune substance, ne poursuivait d'autre but que de détenir un compte bancaire et avait été liquidée dans l'intervalle. La contribuable ne contestait pas détenir une quote-part d'un tiers des revenus et de l'état de fortune du compte n. 4_____.

La note de M. P_____ du 18 septembre 2019 ne revêtait aucune valeur probante. Elle avait été rédigée plus de huit ans après les faits et ne faisait pas mention des donations. En outre, elle contredisait les informations communiquées dans la réclamation. Aucune preuve n'avait été apportée quant à la source des trois versements significatifs de USD 314'516.13, EUR 246'910.- et USD 899'960.50. L'on voyait par ailleurs mal comment une dette contractée par M. P_____ pouvait être qualifiée de donation, puisqu'elle était caractérisée par l'enrichissement du donataire. Sous l'angle du principe de la clause générale de l'imposition du revenu, le montant de CHF 515'938.- devait être qualifié de revenu imposable.

14) Par acte du 20 décembre 2019, A_____ a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, en concluant à ce que le montant de CHF 515'938.- soit supprimé de son revenu. Cette somme constituait une donation, voire une contribution pour son entretien.

Il incombait à l'AFC-GE de démontrer que cette somme représentait un revenu, ce qu'elle n'avait pas fait. Au contraire, l'ensemble des informations apportées convergeaient vers la reconnaissance d'une donation. Elle avait pleinement coopéré avec l'autorité intimée, étant précisé que la majorité des versements ne pouvait être liée avec son activité lucrative, puisqu'elle était encore étudiante en 2011. N'exerçant en 2011 – comme en 2019 – aucune activité lucrative, elle ne disposait que de l'aide de sa famille pour subvenir à ses besoins. Compte tenu de la fortune considérable de son père, celui-ci faisait transiter à travers ce compte détenu par G_____ auprès de D_____ des montants afin de subvenir au train de vie de ses filles. Bien qu'importants, ces montants demeuraient raisonnables au regard de la fortune du père, qui dépassait plusieurs dizaines de millions de dollars.

Même si la qualification de don ne devait pas être retenue, la somme de CHF 515'938.- devait être considérée comme une contribution d'entretien exonérée.

15) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les sept versements opérés en 2011 sur le compte détenu par G_____ au profit de la contribuable ne pouvaient être considérés comme des donations. L'AFC-GE a repris, en les développant, les arguments exposés dans la décision

sur réclamation. Ces sommes ne pouvaient pas non plus être qualifiées de contributions d'entretien exonérées, étant donné qu'aucun document ne permettait d'étayer cette allégation.

16) Dans sa réplique, A_____ a sollicité sa comparution, en vue d'exposer sa situation personnelle et familiale au moment des faits et de démontrer qu'en tant qu'étudiante, elle n'avait jamais été impliquée dans les activités professionnelles de son père et ne disposait pas d'autres moyens de générer d'autres revenus.

Pour le surplus, elle a repris les arguments exposés dans ses précédentes écritures, rappelant qu'elle avait toujours déclaré le compte n. 4_____.

17) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

18) Le TAPI a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle et invité la contribuable à produire tous documents utiles permettant de démontrer la nature et le motif des versements sur le compte n. 4_____, totalisant CHF 515'938.- et la provenance des fonds, ainsi que le lien entre ces montants et l'activité professionnelle de M. P_____.

19) Lors de l'audience du 3 novembre 2020, A_____ a déclaré ne pas disposer des pièces requises par le TAPI.

En 2011, elle n'exerçait aucune activité lucrative. Son père avait assuré son entretien jusqu'en 2016, année à partir de laquelle elle vivait des bénéfices d'investissements qu'elle avait faits grâce aux fonds que son père lui avait remis.

Son père avait créé G_____ et constitué le compte [n. 4_____] auprès de D_____ dont elle-même, sa sœur et sa mère avaient été désignées bénéficiaires. C'étaient surtout ces deux dernières qui en avaient profité. Les fonds provenaient de l'activité lucrative de son père. Selon la législation en vigueur en Russie, il n'avait conservé les documents que pendant une durée de trois ans.

Elle n'avait pratiquement rien perçu des montants qui se trouvaient sur ce compte. À la liquidation de la société en 2016, le solde avait été divisé par trois et elle avait reçu quelque CHF 50'000.-. Elle avait certes indiqué dans son recours avoir perçu CHF 515'938.-, mais c'était plutôt sa sœur qui en avait bénéficié. Pendant la période en question, sa mère habitait en Russie et sa sœur à Genève.

L'AFC-GE a considéré que le tiers du montant des comptes [n. 1_____, 2_____, 3_____ et 4_____] constituait un revenu en application des art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

20) Le TAPI a ensuite invité la contribuable à lui indiquer, pièces à l'appui, qui étai(en)t le ou les actionnaires de la société G_____ durant l'année 2011.

21) Par courrier du 18 novembre 2020, A_____ a répondu que G_____ avait été constituée le 26 octobre 2006, comme l'attestait le « certificate of incorporation » de la République des Seychelles annexé, avec un capital-actions de USD 50'000.- composé de cinquante mille actions au porteur. Ni son père ni elle ne savaient qui en étaient les porteurs en 2011. Toutefois, toutes les démarches de création de cette société avaient été initiées par son père. Dans un but de planification successorale, sa mère, sa sœur et elle avaient été désignées comme bénéficiaires du compte bancaire n. 4_____ détenu par la société G_____. [Le justificatif fourni à cet égard ne mentionnait cependant pas ce n. de compte mais le n. 3_____]. Le 13 juin 2014, les cinquante mille actions au porteur avaient été converties en cinquante mille actions nominatives comme suit : 16'670 actions pour la contribuable, 16'665 actions pour sa sœur et 16'665 actions pour sa mère. G_____ avait été liquidée le 10 janvier 2017 et son père en avait été le liquidateur.

22) Par courrier du 18 décembre 2020, l'administrée a indiqué que l'actionnaire de la société G_____ en 2011 était son père. Toutefois, compte tenu de l'écoulement du temps, elle n'avait pas pu obtenir de justificatifs. Elle a sollicité et obtenu un délai supplémentaire pour fournir toutes informations utiles.

23) Le 29 décembre 2020, A_____ a demandé à la banque D_____ de lui communiquer l'ensemble de la documentation liée au compte n. 4_____, notamment tous les mouvements du compte.

24) Le 20 janvier 2021, elle a produit trois documents, à savoir : 1) un formulaire non daté ni signé d'ouverture du compte bancaire n. 3_____ au nom de G_____ et mentionnant comme actionnaires de celle-ci la contribuable, sa sœur et sa mère à raison d'un tiers chacune ; 2) une déclaration signée par son père, datée du 1er juin 2020, expliquant avoir contacté des banques suisses en 2006 afin d'y déposer des fonds, mais en l'absence d'un passeport russe lui permettant de voyager, il avait déposé ses fonds sur le compte bancaire au nom de G_____ qu'il avait fondée pour le compte de son épouse et de ses filles ; 3) un formulaire du 2 février 2007, non signé, mentionnant A_____ comme bénéficiaire du compte n. 3_____, par donation de son père.

25) Dans ses observations, l'AFC-GE a relevé que la pièce 1) n'était ni datée ni signée et que la « nature officielle de [sa] réalité » n'était pas certaine. La pièce 2), datée du 1er juin 2020, avait été créée a posteriori pour les besoins de la cause. Concernant la pièce 3), datée du 2 février 2007 et non signée, l'AFC-GE n'avait aucune certitude sur la « nature officielle de [sa] réalité ». En l'état de la procédure, seul un set complet de documents d'ouverture de compte de G_____ auprès de la banque concernée, voire une attestation de celle-ci spécifiquement

pour l'année 2011, permettrait de vérifier qui en étai(en)t le ou les actionnaire(s). En outre, il fallait retenir que les sociétés offshores, dont les actionnaires étaient inconnus, ne faisaient en principe pas de donation, car elles allouaient des montants pour des motifs économiques. Partant, les revenus et la fortune du compte bancaire détenu par G_____ devaient être attribués aux ayants droit économiques de ce compte.

26) Par courrier du 23 février 2021, A_____ a précisé que c'était à la suite de sa lettre du 29 décembre 2020 à D_____ que celle-ci avait produit les trois documents remis le 20 janvier 2021. La pièce 1) susmentionnée était complétée par une p. 3 signée et datée du 6 mars 2007. Il ne faisait aucun doute que les documents remis le 20 janvier 2021 démontraient l'intention de M. P_____ de donner à sa fille. En aucun cas, G_____ attendait une quelconque contrepartie aux versements destinés à assurer son train de vie. Il était rappelé qu'en 2011, cette dernière était étudiante et n'avait ni les compétences, ni l'expérience et encore moins l'intention d'intervenir dans l'activité commerciale de G_____, gérée intégralement par son père depuis la Russie. G_____ n'était qu'un véhicule « offshore » transparent fiscalement qui devait permettre d'assurer le train de vie notamment de la contribuable (via des donations qu'il entendait lui faire).

27) L'AFC-GE a indiqué que les documents produits ne répondaient pas à sa demande dans la mesure où il paraissait surprenant qu'ils constituent l'ensemble de la documentation d'ouverture de compte. Les mouvements du compte sollicités par A_____ le 29 décembre 2020 n'y figuraient d'ailleurs pas. L'AFC-GE priait dès lors le TAPI d'interpeler directement D_____ afin qu'elle fournisse un set complet de documents d'ouverture de compte de la société G_____. Par ailleurs, il était manifestement inexact que la donatrice soit la société G_____, dès lors que celle-ci avait été traitée en transparence. Il n'était pas démontré que les sociétés T_____ Ltd, U_____ Ltd et S_____ Ltd auraient versé, au titre de donation, des montants sur le compte bancaire D_____ dont la contribuable était l'ayant droit économique à hauteur d'un tiers. On ne voyait pas pour quelle raison ces sociétés, apparemment tierces, auraient effectué des donations à celle-ci. Par conséquent, faute de justificatif probant, les revenus et la fortune du compte bancaire détenu par G_____ devaient être attribués aux ayants droit économiques de ce compte, conformément à la clause générale de l'accroissement du patrimoine

28) Par courrier du 23 mars 2021, A_____ a remis en annexe un chargé de documents fourni par la banque D_____, accompagné de relevés de compte bancaire. Elle a répété que la société G_____ avait été créée à l'initiative de son père, lequel savait qu'à cette période il allait recevoir des sommes importantes de ses partenaires commerciaux liés à son activité de promoteur immobilier en Russie, en particulier via les sociétés T_____ Ltd, U_____ Ltd et S_____ Ltd. Le document fourni par la banque, intitulé « Client profile Holder : Corporate

entity » du 6 mars 2007, le confirmait. Il mentionnait non seulement que A_____ était actionnaire de G_____, mais également que le compte bancaire avait été ouvert dans le cadre de « vente des valeurs immobilières à Ekaterinbourg, qui vont venir sur 5_____ et après vont être partagés entre la mère et les deux filles de M. P_____ ». Enfin, le document d'ouverture du compte, intitulé « Client profile Beneficial owner : Individuals », venait définitivement attester la donation du père à sa fille, en confirmant en p. 2 que « [A_____] est la fille de M. P_____ ; c'est la donation de son père ». En conséquence, il était injustifié de considérer ces donations comme un revenu imposable.

29) L'AFC-GE a persisté intégralement dans ses conclusions. La contribuable n'était pas parvenue à prouver que les versements de T_____Ltd, U_____ Ltd et S_____ Ltd sur le compte bancaire détenu par la société offshore G_____ constituaient des donations. Les sociétés de capitaux ne faisaient en principe pas de donation, car elles allouaient des montants pour des motifs économiques. Les documents bancaires indiquaient certes une donation du compte bancaire à A_____, à sa sœur et à sa mère, mais les documents établis en 2006 ne permettaient pas de démontrer que les montants reçus en 2011 constituaient une donation. Partant, les revenus et la fortune du compte bancaire détenu par G_____ devaient être attribués aux ayants droit économiques de ce compte.

30) Dans ses dernières écritures, la contribuable a rappelé qu'il existait de nombreuses exceptions à la règle selon laquelle les sociétés de capitaux ne faisaient en principe pas de donation. Ces dernières pouvaient parfaitement en faire, tant que ces versements n'étaient pas liés à leur activité commerciale et qu'aucune contrepartie n'était demandée, comme dans le cas de G_____, l'objectif de M. P_____ étant d'assurer le train de vie de sa fille étudiant en Suisse à travers des transferts bancaires.

31) Par jugement du 28 juin 2021, le TAPI a partiellement admis le recours en ramenant le montant des reprises à CHF 414'417.-, la somme de CHF 101'521.- se rapportant à 2012.

G_____ était une société offshore ne possédant aucune activité, se limitant à réceptionner des fonds. En tant qu'ayant droit économique à concurrence d'un tiers, la contribuable devait être taxée sur ces avoirs. Elle ne démontrait pas que les fonds provenaient de l'activité lucrative de son père. Rien n'indiquait que les sommes litigieuses ne découlaient pas d'opérations effectuées de concert par les trois ayants droit économiques. La sœur de la contribuable était gestionnaire de fortune et avait occupé le poste de directrice d'Q_____ SA à Genève. Même si la contribuable était étudiante en 2011, on ne pouvait exclure qu'elle ait participé aux investissements, étant relevé qu'elle avait déclaré en audience qu'elle vivait depuis 2016 « sur les bénéfices d'investissements » effectués grâce aux fonds que son père lui avait donnés.

32) Par acte déposé le 30 juillet 2021, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à ce que la somme de CHF 515'938.- soit supprimée en tant que revenu de son imposition en ICC et IFD 2011, subsidiairement à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision.

Elle avait obtenu son master en 2012, travaillé pendant une courte durée en Valais et était depuis 2016 de retour à Genève où elle n'avait pas exercé d'activité lucrative. Jusqu'en 2012, elle avait conservé le centre de ses intérêts en Russie, ne séjournant à Genève que pour ses études. Elle n'avait réalisé son obligation de déposer des déclarations fiscales pour la période allant de 2008 à 2012 qu'à la suite de la procédure de rappel d'impôts.

Le TAPI avait violé les règles sur le fardeau de la preuve. L'unique but de la constitution de G_____ avait été de détenir un compte auprès de D_____ dans une perspective de transmission patrimoniale et successorale. Les fonds provenaient de l'activité de son père dans le domaine des transactions immobilières en Russie. L'activité de celui-ci était si vaste qu'il n'avait pas pu retrouver l'historique des transactions liées aux versements des sociétés R_____ Ltd, T_____Ltd, U_____ Ltd et S_____ Ltd qui avaient alimenté G_____. Conscient que la recourante, alors étudiante, ne pouvait être à l'origine des sommes litigieuses, le TAPI avait conclu que ces sommes provenaient d'opérations effectuées de concert par les trois ayants droit économiques. Sur la base de cette prémisse erronée, le TAPI avait retenu que les sommes perçues par G_____ résultaient de l'activité de la sœur de la recourante, gestionnaire de fortune et directrice d'Q_____ SA en 2011. Or, cette société n'avait pas d'autre activité que de détenir un immeuble en Espagne, acquis grâce aux activités du père de la recourante. Sa sœur remplissait uniquement l'obligation de droit suisse d'avoir un directeur résident suisse. La déclaration en audience de la recourante selon laquelle elle vivait depuis 2016 des bénéfices d'investissements des sommes reçues de son père ne permettait pas d'inférer que cinq ans plus tôt, elle aurait participé à l'acquisition d'un revenu de plus de CHF 1'547'814.- au travers de G_____. Son père étant très occupé, il avait préféré indiquer le numéro de compte de G_____ pour percevoir les montants liés à son activité plutôt que de les recevoir sur ses propres comptes bancaires, puis les transférer. Il opérait de cette façon sachant que les donations étaient exemptes d'impôts en droit suisse.

33) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à ses précédentes écritures.

34) La recourante n'ayant pas répliqué, les parties ont été informées que la cause était 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) Est litigieuse la qualification de revenus de la somme de CHF 515'938.-, la recourante soutenant qu'elle est issue de donations en sa faveur et, à ce titre, exempte d'impôts.

a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD (ATF 143 II 402 consid. 5.1). Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.3).

L'art. 17 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) a un contenu similaire à l'art. 16 LIFD et conforme à l'art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14).

En vertu des art. 24 let. a LIFD et 27 let. d LIPP, les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont exonérées de l'impôt sur le revenu. L'impôt sur les donations et l'impôt sur le revenu sont donc exclusifs l'un de l'autre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7). Les donations sont exonérées de l'impôt direct sur le revenu, afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, que pratiquement tous les cantons prélèvent et qui est de leur compétence exclusive (ATF 146 II 6 consid. 6.1).

b. Selon la jurisprudence, les sociétés commerciales ne font en principe pas de donations, car elles allouent des montants pour des motifs économiques (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2019 du 1er mai 2020 consid. 2.1 ; 2C_655/2018 du 22 août 2018 consid. 4.3).

Selon la jurisprudence, les sociétés offshore sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un

compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété. Il y a « Durchgriff » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations. Il n'y a toutefois pas « Durchgriff » si les sociétés de domicile étrangères auxquelles les prestations litigieuses ont été fournies sont des entreprises actives (ATF 136 I 49 consid. 5.4 ; 131 II 627 consid. 5.2 ; 109 Ib 110 consid. 3).

c. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2).

3) En l'espèce, la recourante ne conteste pas qu'elle est, avec sa sœur et sa mère, l'ayant droit économique de G_____. Elle ne remet pas en cause l'appréciation faite par le TAPI que la société offshore n'exerçait en 2011 pas d'activité à proprement parler et se limitait à se présenter en tant que détentrice de comptes bancaires pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune.

Se pose en revanche la question de savoir si les sommes perçues en 2011 sur les comptes de G_____, visées par la reprise d'impôts, proviennent de donations opérées par le père de la recourante. Sur les relevés de comptes produits de G_____ trois montants sont accompagnés de la mention « Incoming transfer », un de « Transfer from », et trois « Incoming transfer » de respectivement T_____ Ltd, U_____ Ltd et S_____ Ltd, étant relevé que le montant provenant de cette dernière société a été écarté par le TAPI et n'est donc plus contesté. S'agissant des transferts provenant de T_____ Ltd et de U_____ Ltd, il convient de relever que, comme évoqué ci-dessus, les sociétés commerciales ne sont pas présumées faire des donations, dès lors qu'elles poursuivent des motifs économiques. Or, la recourante n'apporte pas de pièces suffisantes soutenant ses allégations et celles de son père selon lesquelles il s'agirait de donations. Elle n'a produit aucune pièce se rapportant aux deux sociétés en lien avec lesdits transferts. Par ailleurs, les intitulés « Incoming transfer » et « Transfer from » ne fournissent pas d'indication

sur la provenance des fonds et le motif de leur transfert ; aucune pièce – autres que les affirmations de la recourante et de son père – ne permet de comprendre d'où ces montants proviennent ni ne fournit d'indice qu'il s'agirait de donations du père de la recourante.

Cette dernière ne pouvait ignorer l'importance que revêtait l'apport de pièces relatives à la provenance des fonds et le motif de leur virement sur le compte de G_____. En effet, le TAPI l'a expressément invitée à produire tout document utile et apte à démontrer la nature et le motif des versements sur le compte de G_____ ainsi que la provenance des fonds et leur lien avec l'activité professionnelle du père de l'intéressée. Les quelques pièces produites ne permettent cependant pas de répondre à ces questions. Par ailleurs, les explications fournies par ses soins au sujet de la somme de USD 899'960.50 sont contradictoires. Selon la note de son père du 18 septembre 2019, cette somme représenterait un revenu issu de l'activité commerciale de celui-ci. Dans son courrier du 6 juin 2019 à l'AFC-GE, la recourante a cependant soutenu que ce montant correspondait à un prêt contracté par son père auprès d'une société tierce ; or, une somme empruntée ne constitue pas un revenu. En outre, alors que la note précitée mentionne la somme de USD 314'516.13 comme étant issue de l'activité commerciale du père, la recourante a soutenu dans son courrier du 6 juin 2019 qu'il s'agissait du remboursement d'un prêt accordé par son père à une société tierce ; derechef, un tel remboursement ne constitue pas un revenu. Au demeurant, aucun document n'atteste de ce que le père de la recourante se serait, comme il l'affirme dans sa note, acquitté de ses obligations fiscales sur les montants de USD 899'960.50, USD 314'516.13 et EUR 246'910.- qualifiés par lui de revenus. Enfin, il est rappelé que la recourante n'a pas signalé dans sa déclaration fiscale que les sommes en question constitueraient des donations.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que la recourante n'avait pas établi que les montants de CHF 81'000.-, USD 899'960.50, USD 12'160.35, USD 314'516.13, EUR 10'000.- et EUR 49'975.- constituaient, à hauteur d'un tiers, des donations en sa faveur. Elle n'a pas non plus violé les règles sur le fardeau de la preuve. En effet, les donations constituant une exception à l'imposition et les sociétés commerciales n'étant pas présumées procéder à des donations, la recourante doit supporter l'échec de la preuve de ses allégations contraires.

Mal fondé, le recours sera donc rejeté.

4) Vu l'issue du litige, l'émolument de CHF 800.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2021 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 juin 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 800.- à la charge de Madame 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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Lauber, juge, Mme Steiner Schmid, juge suppléante.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Rodriguez Ellwanger	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :