

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/60/2018-ICCIFD

ATA/1223/2020

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 2020**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame A\_\_\_\_\_**

représentée par Me Reza Vafadar, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
8 octobre 2018 (JTAPI/979/2018)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_, de nationalité suisse, née le \_\_\_\_\_ 1948 à B\_\_\_\_\_ (Iran), a acquis la propriété de plusieurs biens immobiliers à l'étranger, notamment en 1970 d'un appartement à C\_\_\_\_\_ (Royaume-Uni ; vendu en 2011), en 1990 d'un chalet à D\_\_\_\_\_ (France ; vendu en 2006) et en 1987 d'un appartement à E\_\_\_\_\_ (France). Elle est également propriétaire d'un appartement sis route F\_\_\_\_\_, à Genève.
- 2) Le 2 février 1986, Mme A\_\_\_\_\_ a donné naissance, aux États-Unis d'Amérique (ci-après : USA), à Monsieur G\_\_\_\_\_, qui a acquis la nationalité américaine.
- 3) Le 23 mars 1999, le père de M. G\_\_\_\_\_ a créé, à Vaduz, la Fondation de droit liechtensteinois H\_\_\_\_\_ (ci-après : la fondation). Selon l'art. 3 du règlement de la fondation du 7 juillet 1999, rédigé en anglais, M. G\_\_\_\_\_, domicilié à Genève, « shall be solely entitled to the enjoyment of the foundation's assets and its income as follows : as far as he has not lived up to the age of 21 years his mother (...) shall receive yearly an amount of CHF 360'000.- (to be paid out on a monthly basis) in order to enable him to maintain an appropriate standard of living and for educational purposes. The board of foundation is not obliged to control the appropriate use of such payments ». La même disposition indiquait en outre qu'à compter de l'âge de 21 ans, M. G\_\_\_\_\_ recevrait un tiers des actifs et revenus de la fondation, la moitié à l'âge de 25 ans et le solde à 30 ans. La fondation a été liquidée en février 2010 faute d'actifs.
- 4) Le père de M. G\_\_\_\_\_ est décédé le \_\_\_\_\_ 2001.
- 5) Le 21 décembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a reçu une lettre de dénonciation anonyme, non datée, concernant Mme A\_\_\_\_\_, aux termes de laquelle celle-ci serait domiciliée à Genève, malgré une adresse fictive à C\_\_\_\_\_. Mme A\_\_\_\_\_ aurait, de ce fait, soustrait à l'impôt d'importants revenus, dont ceux provenant de la fondation, ainsi que le produit de la vente d'un bien immobilier en France.
- 6) Le 20 décembre 2013, l'AFC-GE a informé Mme A\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2003 à 2010 et d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour les années 2011 et 2012, lui impartissant un délai pour lui communiquer l'intégralité de ses revenus et de sa fortune mondiale pour les années concernées.

- 
- 7) Le 19 février 2014, Mme A\_\_\_\_\_ a répondu à l'AFC-GE être domiciliée à C\_\_\_\_\_ depuis 2002, comme l'attestaient divers documents en sa possession, qu'elle lui transmettait.
- 8) Par décisions du 3 mars 2014, entrées en force, l'AFC-GE a prononcé l'assujettissement illimité de Mme A\_\_\_\_\_ en Suisse pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 2003 à 2012, au motif que le centre de ses intérêts se trouvait à Genève, où résidait sa famille proche et où elle gérait une boutique de prêt-à-porter.
- 9) Le 26 mai, puis le 7 août 2015, l'AFC-GE a invité Mme A\_\_\_\_\_ à lui faire parvenir ses déclarations fiscales pour les années 2003 à 2012.
- 10) Mme A\_\_\_\_\_ n'a pas donné suite aux demandes de l'AFC-GE.
- 11) Le 29 octobre 2015, l'AFC-GE a informé Mme A\_\_\_\_\_ que les procédures en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2003 à 2010 et pour tentative de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2011 et 2012 étaient terminées, lui notifiant les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation d'office, ainsi que les bordereaux d'amende correspondants.

Un montant annuel de CHF 360'000.- était ajouté à ses revenus annuels pour 2003 à 2006 et partiellement pour 2007 à titre de « contribution alimentaire, contribution 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 D\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_.

Étant donné que Mme A\_\_\_\_\_ avait procédé à un faux départ de Suisse de manière intentionnelle, l'amende était fixée à une fois les droits soustraits, sauf pour 2011 et 2012, où elle correspondait aux deux tiers de ceux-ci, en raison de la tentative retenue.

- 12) Le 1<sup>er</sup> décembre 2015, Mme A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation.

Les montants versés par la fondation, sous la forme d'une donation exonérée de l'impôt, étaient destinés à son fils, lequel s'était acquitté de l'ensemble des impôts en lien avec ceux-ci auprès des autorités fiscales américaines, de sorte que les bordereaux litigieux contrevenaient à l'interdiction de la double imposition internationale.

Ses biens immobiliers avaient été imposés de manière manifestement inexacte. L'appartement de C\_\_\_\_\_ ne devait ainsi pas être taxé, puisque des impôts étaient payés au Royaume-Uni en lien avec celui-ci. Ce bien avait été vendu en 2011 et il convenait de déduire du prix de vente, de CHF 520'000.-, une hypothèque de CHF 160'000.-. Il en allait de même de l'appartement d'E\_\_\_\_\_, au regard des impôts qu'elle payait en France. Le chalet de D\_\_\_\_\_ avait été vendu en 2006 au prix d'EUR 1'775'000.-, si bien que sa valeur devait être reconsidérée en lien avec les taxes d'habitation qu'elle produisait. Il n'avait pas non plus été tenu compte de l'hypothèque de CHF 1'680'000.- grevant son appartement à Genève. Dès 2008, elle avait en outre versé à sa mère une rente mensuelle de CHF 2'000.- qui devait être déduite, de même que les coûts des soins à domicile et des primes d'assurance-maladie de cette dernière, qu'elle prenait à sa charge.

- 13) Le 23 septembre 2016, puis le 4 juillet 2017, l'AFC-GE a invité Mme A\_\_\_\_\_ à lui remettre les relevés fiscaux de l'ensemble de ses relations bancaires pour les années 2003 à 2012 et les relevés de comptes mensuels y relatifs, notamment en lien avec les hypothèques grevant son appartement de Genève, dont elle n'avait pas eu connaissance.
- 14) Le 17 octobre 2016, Mme A\_\_\_\_\_ a expliqué à l'AFC-GE qu'elle possédait deux comptes auprès d'I\_\_\_\_\_ (ci-après : l'I\_\_\_\_\_), soit un compte privé et un compte épargne, tous deux ouverts en 2010 pour le versement du crédit qu'elle s'était vu octroyer à la suite de la constitution d'une hypothèque sur l'appartement genevois. La contrepartie de ladite hypothèque avait été entièrement dépensée, au regard de ses ressources financières limitées, tout comme l'argent placé sur ses autres comptes. En outre, étant donné qu'elle pensait de bonne foi résider à C\_\_\_\_\_, elle n'avait pas demandé la déduction des intérêts hypothécaires de ses impôts en Suisse.
- 15) Le 4 juillet 2017, l'AFC-GE a prié Mme A\_\_\_\_\_ de lui faire parvenir les écritures détaillées de ses comptes auprès de l'I\_\_\_\_\_ pour 2011 et 2012 ainsi que toute pièce bancaire permettant de retracer l'utilisation du produit de la vente de l'appartement de D\_\_\_\_\_. En l'état, elle comprenait des documents en sa possession qu'une partie de ces fonds avaient été versés sur un compte « J\_\_\_\_\_ », mais une différence de CHF 800'000.- demeurait néanmoins inexplicée, raison pour laquelle elle souhaitait obtenir toutes les écritures dudit compte entre 2006 et 2009.
- 16) Le 15 septembre 2017, Mme A\_\_\_\_\_ a expliqué à l'AFC-GE qu'au vu de son âge, elle souffrait de pertes de mémoires, raison pour laquelle elle n'avait pas fourni tous les documents, certains relevés bancaires pour les années 2006 et 2007 n'étant au demeurant plus disponibles. À la suite de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_, elle avait dû s'acquitter d'une commission d'EUR 100'000.- ; elle avait aussi dû faire face à d'importants frais judiciaires et d'avocat dans le cadre de la

liquidation de la succession de son ancien compagnon et père de son fils. En 2009, elle avait également pris en charge les frais de santé de sa mère. Le solde du compte « J\_\_\_\_\_ » avait ainsi diminué au fil des ans pour être quasi nul en 2009, si bien qu'elle avait dû hypothéquer son appartement à Genève.

17) Durant la procédure, Mme A\_\_\_\_\_ a versé plusieurs pièces au dossier, dont :

- un arrêt du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) n° A-6938/2010 du 14 juillet 2011 rejetant le recours de M. G\_\_\_\_\_ formé contre la décision du 23 août 2010 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) visant à transmettre son dossier aux autorités fiscales américaines au titre de l'entraide administrative. M. G\_\_\_\_\_ revêtait la qualité de bénéficiaire économique d'un compte bancaire ouvert auprès de de K\_\_\_\_\_ SA sur lequel étaient crédités des montants en provenance d'une société « offshore », soit la fondation. L'intéressé n'avait pas démontré qu'il s'était conformé à ses obligations de déclarer à l'Internal Revenue Service (ci-après : IRS) américain ledit compte bancaire avec tous les revenus générés entre 2002 et 2009, les documents remis, comme les chèques censés acquitter les taxations en cause ou les décisions de taxation émises par l'IRS, n'étant pas suffisants à cet égard, faute d'élément probant ;

- plusieurs chèques, sans mention du tireur, en faveur de l'IRS datés de juillet 2010 (USD 11'185.-, USD 10'807.-, USD 22'461.- et USD 18'861.-), de janvier 2011 (USD 12'833.80 et USD 11'490.55) et de février 2011 (USD 4'797.12, USD 19'929.10 et USD 13'774.86) ;

- plusieurs attestations bancaires à son nom, soit :

- du compte privé auprès de l'I\_\_\_\_\_ n° IBAN 1\_\_\_\_\_ indiquant un solde de CHF 27'373.- au 31 décembre 2010, de CHF 33'127.10 au 31 décembre 2011 et de CHF 26'286.10 au 31 décembre 2012 ;

- du compte épargne auprès de l'I\_\_\_\_\_ n° IBAN 2\_\_\_\_\_ indiquant un solde de CHF 150'250.70 au 31 décembre 2010, de CHF 250'463.85 au 31 décembre 2011 et de 250'954.40 au 31 décembre 2012 ;

- du compte courant auprès de K\_\_\_\_\_ SA n° IBAN 3\_\_\_\_\_ indiquant un solde de CHF 134'728.23 en 2005, CHF 104'192.81 en 2006, CHF 57'840.03 en 2007, CHF 64'736.40 en 2008, CHF 170'598.82 en 2009, CHF 79'770.05 en 2010, CHF 124'825.50 en 2011 et CHF 84'393.48 en 2012 ;

- du compte auprès de L\_\_\_\_\_ n° IBAN 4\_\_\_\_\_ indiquant un solde de CHF 520.90 en 2005, CHF 11'598.05 en 2006, CHF 4'510.65 en 2007,

CHF 7'316.50 en 2009, CHF 2'389.25 en 2010, CHF 5'939.75 en 2011 et CHF 2'373.80 en 2012 ;

- du compte auprès de M\_\_\_\_\_ SA n° 5\_\_\_\_\_ « J\_\_\_\_\_ » indiquant une fortune nette d'EUR 1'275'753.07 en 2006, EUR 898'646.15 en 2007, EUR 724'824.48 en 2008 et EUR 370.38 en 2009 ;
- une quittance du 22 février 2011 d'un montant de GBP 344'744.04 à la suite de la vente de l'appartement de C\_\_\_\_\_ ;
- un justificatif de versement d'un montant de CHF 52'799.60 en faveur d'un avocat genevois le 18 octobre 2002 ainsi qu'une note d'honoraires du même avocat d'un montant de CHF 326'319.15 pour son activité entre le 7 octobre 2002 et le 31 décembre 2011 ;
- une copie du passeport de la femme de ménage de la mère de Mme A\_\_\_\_\_ ainsi qu'un courrier de celle-ci en vue de l'affilier à une caisse de prévoyance et une attestation du salaire versé par sa mère à son personnel de maison en 2009 ;
- un certificat médical du 24 août 2017 indiquant qu'elle-même souffrait de pertes de mémoire ainsi que d'une tension artérielle haute.

- 18) Par décisions du 7 décembre 2017, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de Mme A\_\_\_\_\_, dégageant 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.

Les déclarations fiscales pour les années en cause, ainsi que les documents requis, ne lui avaient pas été fournis, malgré ses demandes répétées, de sorte que la contribuable ne pouvait lui reprocher d'avoir procédé par estimations pour établir sa taxation.

Les sommes versées par la fondation découlaient de son règlement et étaient taxables à titre de revenu jusqu'en février 2007, mois durant lequel son fils avait atteint l'âge de 21 ans. Il ne ressortait pas de l'arrêt du TAF que celui-ci se serait acquitté de ses impôts aux USA, de sorte qu'elle ne pouvait se prévaloir de l'interdiction de la double imposition, ce d'autant en présence de sujets fiscaux distincts.

Par gain de paix, elle avait retranché du prix de vente de l'appartement de C\_\_\_\_\_ la dette hypothécaire alléguée, malgré l'absence d'élément probant. La somme reçue à titre de paiement avait été ajoutée à sa fortune mobilière et les revenus en découlant avaient été calculés sur la base du taux d'intérêt déterminant pour les prestations appréciables en argent, soit 2,25 % en 2011 et 1,5 % en 2012.

Pour retrouver la valeur vénale à la première date d'imposition en 2003, il avait été tenu compte de la plus-value enregistrée par le bien sur une durée de quinze ans, ce qui correspondait à 3,5 fois le prix, lesdites plus-values ayant été déduites du montant de la vente en 2011. Pour les années suivantes, la valeur fiscale avait été adaptée suivant le renchérissement moyen sur quinze ans afin d'arriver au prix de vente final. La valeur locative avait été calculée sur la base de la valeur fiscale annuelle de l'immeuble, convertie en francs, au taux de 4,5 % selon la pratique admise.

La même logique avait été suivie s'agissant de l'estimation de la valeur fiscale de l'appartement d'E\_\_\_\_\_. Pour retrouver la valeur locative de chacune des années, le taux d'imposition de la taxe d'habitation de 2011 avait été pris en compte, puis adapté au taux de change arrêté au 31 décembre de chaque année.

Il en allait de même du chalet de D\_\_\_\_\_, dont le prix de vente qui lui revenait, soit EUR 1'775'000.-, ne correspondait pas au solde du compte « J\_\_\_\_\_ ». Ladite différence ne pouvait pas uniquement s'expliquer par les procédures judiciaires intentées en Tunisie. Il ressortait des documents de ce compte qu'il avait été liquidé à raison de CHF 500'000.- par an entre 2006 et 2008 et de CHF 1'000'000.- entre 2008 et 2009, sans qu'elle n'ait fourni aucune explication plausible pour justifier de tels mouvements financiers.

À défaut d'explication et de document probant en lien avec l'utilisation du crédit obtenu à la suite de la constitution d'une hypothèque sur son appartement à Genève, les montants de CHF 650'000.- reçus en 2010 et CHF 1'680'000.- reçus en 2011 avaient été ajoutés au taux déterminant pour le calcul des prestations appréciables en argent sur les années 2010 à 2012, puisqu'il était impossible d'expliquer comment ces sommes s'étaient « volatilisées ».

Eu égard à l'impossibilité de reconstituer sa fortune et du fait qu'un montant de CHF 4'000'000.- avait disparu, les arguments financiers qu'elle avançait ne pouvaient être retenus. La soustraction d'impôt avait été commise à tout le moins par dol éventuel et une faute légère ne pouvait être retenue à son encontre, au regard des montants importants soustraits pendant de nombreuses années. Elle n'avait pas non plus pleinement collaboré, en l'absence de déclaration fiscale transmise, ce qui avait conduit à sa taxation d'office, par recoupement et estimation. La faute concomitante de ses mandataires permettait toutefois de diminuer la quotité de l'amende, ramenée à 0,75 fois les droits éludés.

- 19) a. Le même jour, l'AFC-GE a établi les bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2003 à 2010 sur la base des montants suivants :

CHF	Impôt	Revenu	Taux	Fortune	Taux
2003					
ICC	108'262.60	368'903.00	412'020.00	916'080.00	2'712'397.00
IFD	38'755.65	374'400.00	446'500.00		
2004					
ICC	114'875.45	383'329.00	428'397.00	694'524.00	2'751'003.00
IFD	40'655.55	389'000.00	464'000.00		
2005					
ICC	119'874.40	397'611.00	444'552.00	623'027.00	2'838'604.00
IFD	44'924.90	412'000.00	491'900.00		
2006					
ICC	161'735.20	462'891.00	500'236.00	3'008'989.00	3'912'897.00
IFD	51'795.50	473'400.00	536'200.00		
2007					
ICC	68'306.55	162'065.00	196'862.00	3'111'425.00	4'009'396.00
IFD	13'748.70	172'400.00	231'800.00		
2008					
ICC	62'099.90	154'539.00	183'598.00	2'738'617.00	3'525'495.00
IFD	12'353.00	164'000.00	213'700.00		
2009					
ICC	57'621.95	140'238.00	171'355.00	2'713'560.00	3'535'882.00
IFD	10'863.55	150'000.00	203'300.00		
2010					
ICC	56'971.35	149'456.00	175'920.00	2'435'827.00	3'004'929.00
IFD	11'738.95	159'800.00	206'900.00		

b. Elle a également établi les bordereaux de taxation pour les années 2011 et 2012 de la manière suivante :

CHF	Impôt	Revenu	Taux	Fortune	Taux
2011					
ICC	63'407.55	158'269.00	167'187.00	2'977'006.00	3'242'101.00
IFD	10'778.40	169'000.00	187'200.00		
2012					
ICC	67'588.75	173'344.00	179'036.00	2'985'467.00	3'249'162.00
IFD	12'442.65	185'000.00	198'300.00		

c. Selon les avis de taxation annexés à ces bordereaux, des montants de CHF 360'000.- de 2003 à 2006 et de CHF 30'000.- en 2007 étaient ajoutés à ses revenus imposables ICC et IFD à titre de « pensions alimentaires, contribution d'entretien perçues » pour les sommes versées mensuellement par la fondation.

Les rendements de ses immeubles à l'étranger étaient pris en compte pour le taux du revenu imposable pour l'ICC et l'IFD. Pour l'appartement d'E\_\_\_\_\_, la valeur locative était calculée selon la taxe d'habitation 2011 au taux de change de l'année fiscale en cause.

Selon les tableaux de répartition internationale des éléments imposables, sa fortune immobilière avait été attribuée à la France et au Royaume-Uni s'agissant respectivement de ses appartements d'E\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_, lesquels étaient pris en compte pour le taux de la fortune imposable en matière d'ICC.

À la suite de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_ en 2006, la somme reçue à titre de paiement, de CHF 2'857'218.-, était ajoutée à sa fortune mobilière ICC, et les revenus ICC et IFD en découlant étaient calculés au taux déterminant pour les prestations appréciables en argent (4 % en 2006, 4,5 % en 2007, 5 % en 2008, 4,5 % en 2009, 3,5 % en 2010, 3 % en 2011 et 2,5 % en 2012). Il en allait de même en 2011 de la somme reçue à titre de paiement en lien avec la vente de l'appartement de C\_\_\_\_\_, de CHF 517'132.50, montant ajouté à sa fortune mobilière ICC, dont les revenus ICC et IFD étaient également calculés sur la base du taux déterminant pour les prestations appréciables en argent, soit 2,25 % pour 2011 et 1,5 % pour 2012.

En 2010, un montant de CHF 650'000.-, porté à CHF 1'680'000.- en 2011 et 2012, était déduit de sa fortune à titre de dettes hypothécaires sur l'appartement de Genève et porté dans sa fortune mobilière ICC. En l'absence de relevé du compte de l'I\_\_\_\_\_ sur lequel les fonds hypothécaires de l'appartement à Genève auraient été versés, il convenait de considérer qu'elle avait placé les fonds y relatifs sur un autre compte, non déclaré, le revenu ICC et IFD qui en découlait étant calculé au taux déterminant pour les prestations appréciables en argent, soit 2,25 % pour 2010 et 2011 et 1,5 % pour 2012.

- 20) Le même jour, l'AFC-GE a aussi établi les bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2003 à 2012 à hauteur des montants suivants :

Année	ICC (CHF)	IFD (CHF)
2003	77'229.00	29'067.00
2004	83'328.00	30'492.00
2005	82'697.00	33'234.00
2006	112'446.00	38'341.00
2007	41'249.00	9'664.00
2008	34'095.00	8'170.00
2009	31'941.00	7'261.00
2010	28'576.00	6'996.00
2011	27'594.00	4'983.00
2012	25'425.00	4'849.00

- 21) a. Le 8 janvier 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation.

C'était à tort que l'AFC-GE avait retenu un revenu de CHF 360'000.- entre 2003 et 2006, dès lors qu'il correspondait au montant versé annuellement par la fondation à son fils, qui en était l'ayant droit économique, lequel s'était acquitté des impôts correspondants auprès du fisc américain. Lesdits montants avaient été intégralement retranchés de la part successorale de son fils lors de la liquidation de la succession de son compagnon, de sorte qu'il s'agissait d'une libéralité entre vifs, exonérée de l'impôt. Ils ne pouvaient ainsi être considérés comme des pensions alimentaires ou des contributions d'entretien imposables, mais comme des dévolutions de fortune ensuite d'une donation exonérée de l'impôt.

Dès 2008, elle avait versé une rente mensuelle de CHF 2'000.- à sa mère, montant auquel s'était ajouté celui de CHF 2'400.- pour les soins à domicile qui lui avaient été apportés ainsi que les frais d'assurance-maladie, par CHF 350.- mensuellement. L'AFC-GE n'avait pas sollicité de preuves complémentaires, alors même qu'elle avait fourni tous les documents requis. Les montants versés mensuellement à ce titre devaient ainsi être pris en considération pour les années 2008 à 2012.

La fortune retenue en lien avec l'appartement à C\_\_\_\_\_ était hypothétique et n'existait sur aucun compte, étant précisé que la plus-value ne pouvait porter sur une période de quinze ans, mais de neuf ans, de 2003 à 2011. Il en allait de même pour les appartements en France. L'AFC-GE n'avait pas non plus tenu compte des sommes dont elle avait dû s'acquitter à la suite de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_, comme une commission de vente d'EUR 100'000.-, un voisin ayant impérativement voulu acquérir ledit bien. Le solde du prix de vente avait été utilisé pour payer d'importants frais judiciaires en Suisse et en Tunisie et fait l'objet de placements qui avaient généré d'importantes pertes.

Elle ne disposait d'aucun compte caché et avait dû faire face à d'importantes dépenses à la suite de l'arrêt des versements de la fondation, raison pour laquelle elle avait constitué une hypothèque sur son appartement à Genève, dont elle avait augmenté le montant en 2011, sans pour autant déduire les intérêts de cette dette dans ses taxations, qui se montaient à CHF 8'452.80 en 2010, CHF 22'355.75 en 2011 et CHF 33'987.- en 2012.

La quotité des amendes était disproportionnée, ce d'autant qu'elle pensait de bonne foi être domiciliée à C\_\_\_\_\_, n'étant pas juriste et ayant été conseillée par divers mandataires. À cela s'ajoutait le paiement de nombreuses taxes à l'étranger. Elle avait également pensé que les sommes versées par la fondation étaient des donations en faveur de son fils. Au regard de ces circonstances, ainsi que du temps écoulé et de sa collaboration, qui n'était ni mauvaise ni insuffisante, seule une faute légère pouvait être retenue à son encontre.

Par ailleurs, à la suite de sa réclamation, l'AFC-GE avait tardé à rendre les décisions y relatives, de sorte qu'il devait être renoncé à la perception des intérêts moratoires après le 1<sup>er</sup> décembre 2015.

L'AFC-GE ne pouvait pas non plus donner suite à une dénonciation anonyme et n'avait pas suivi sa pratique constante en ce domaine.

b. Elle a notamment produit :

- un avis d'imposition de la taxe foncière pour l'année 2011 d'un montant d'EUR 1'339.- concernant son appartement à E\_\_\_\_\_ ;

- un extrait du compte auprès de l'I\_\_\_\_\_ n° 6\_\_\_\_\_ indiquant un solde de CHF 650'000.- au 31 décembre 2010 (intérêts débiteurs de CHF 8'452.80), un solde de CHF 1'680'000.- au 31 décembre 2011 (intérêts débiteurs de CHF 22'355.75) et de CHF 1'680'000.- au 31 décembre 2011 (intérêts débiteurs de CHF 33'987.-) ;
- un arrêt de la cour de cassation de la République tunisienne du 19 octobre 2009 opposant M. G\_\_\_\_\_ aux autres héritiers de son père.

22) L'AFC-GE a conclu au rejet des recours de Mme A\_\_\_\_\_.

Le but économique de la fondation étant de subvenir aux besoins de M. G\_\_\_\_\_, qui n'apparaissait pas s'être acquitté d'impôts aux USA, les montants y relatifs avaient été versés à Mme A\_\_\_\_\_ et étaient imposables auprès de cette dernière en tant que contribution d'entretien ou en application de la clause générale d'imposition du revenu. Mme A\_\_\_\_\_ n'avait en outre fourni aucune preuve d'un quelconque retranchement effectué lors de la liquidation de la succession de son compagnon.

Les déductions réclamées par Mme A\_\_\_\_\_ pour l'entretien de sa mère n'étaient pas documentées et les pièces versées au dossier ne permettaient pas d'établir son implication financière à ce titre.

En l'absence de document produit, elle avait dû reconstituer, pour l'appartement de C\_\_\_\_\_, les valeurs dès la période fiscale 2003 sur la base du prix de vente dudit bien intervenu en 2011 pour GBP 477'500.- ainsi que sur une étude selon laquelle les immeubles dans cette ville avaient connu une plus-value moyenne de 350 % sur une période de quinze ans, entre 2000 et 2015. Sur cette base, elle avait fixé un taux annuel d'évolution de la fortune pour les années 2003 à 2011. Elle ne s'était ainsi pas trompée dans la détermination des périodes fiscales pertinentes. La fortune n'avait pas non plus été retenue de manière hypothétique, au vu des flux financiers de l'intéressée.

S'agissant du chalet à D\_\_\_\_\_, le fait que le prix de vente n'ait pas correspondu au prix du marché ne modifiait en rien le montant de la contrepartie de la vente. Mme A\_\_\_\_\_ n'avait pas non plus documenté le paiement d'une commission lors de la vente de ce bien, pas plus qu'elle n'avait démontré ses investissements boursiers ou le paiement de frais d'avocat, les factures versées au dossier ne précisant pas l'objet des services rendus.

Les dépenses invoquées par Mme A\_\_\_\_\_ pour justifier la constitution d'une hypothèque sur son appartement à Genève n'étaient pas non plus documentées.

La quotité de l'amende, dont elle ne contestait pas le principe, était également justifiée, au regard des montants importants soustraits sur plusieurs

années. De plus, les mouvements financiers sur ses comptes, de CHF 4'000'000.-, ne trouvaient aucune explication plausible et le fait qu'elle souffrait de pertes de mémoire et d'une hypertension artérielle ne pouvait pas non plus être considéré comme un état de santé critique. Dès lors qu'elle n'avait pas rendu ses déclarations fiscales, elle ne pouvait être considérée comme ayant collaboré.

Par ailleurs, le délai dans lequel les décisions sur réclamation avaient été rendues était court au regard de l'ampleur du dossier, de sorte qu'il ne se justifiait pas de renoncer aux intérêts moratoires.

Enfin, rien ne lui interdisait de donner suite à une dénonciation anonyme, Mme A\_\_\_\_\_ n'ayant pas démontré que les documents avaient été obtenus de manière illicite.

- 23) Par jugement du 8 octobre 2018, le TAPI a partiellement admis le recours, dit que les amendes ICC et IFD 2003 et 2004 étaient prescrites, renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD de rappel d'impôt 2003 à 2010, de taxation 2011 et d'amende 2005 à 2011, mis à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'500.- et octroyé à celle-ci une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.

C'était à bon droit que l'AFC-GE avait donné suite à une dénonciation anonyme relative à Mme A\_\_\_\_\_, son changement de pratique étant justifié et l'intéressée n'ayant pas apporté de preuve de l'existence d'une inégalité de traitement entre les enfants de son compagnon décédé.

En l'absence de déclarations fiscales et de pièces justificatives, l'AFC-GE pouvait procéder à une taxation d'office partielle, l'intéressée devant alors prouver que les reprises effectuées ne correspondaient pas à sa situation réelle et qu'elles étaient manifestement inexactes.

La rente versée à Mme A\_\_\_\_\_ par la fondation, qui ne disposait d'aucun animus donandi, ne pouvait être exonérée de l'impôt. Dès 2004, étant donné que l'intéressée ne détenait plus l'autorité parentale sur son fils devenu majeur, les versements en cause ne pouvaient être considérés comme des contributions d'entretien. Mme A\_\_\_\_\_ n'avait fourni aucun élément de preuve permettant de constater que cette rente était réservée à l'entretien exclusif de son fils. Au contraire, elle était libre d'en disposer sans devoir en rendre compte à quiconque et elle avait admis que suite à la cessation desdits versements, elle avait dû faire face à d'importantes dépenses, ce qui tendait également à démontrer qu'elle utilisait cet argent pour ses besoins personnels. Elle n'avait pas non plus fourni de preuve en lien avec le paiement des impôts américains pour la période considérée.

Les déductions que Mme A\_\_\_\_\_ alléguait avoir effectuées en faveur de sa mère n'étaient pas documentées. Elle n'avait pas non plus démontré que sa mère était une personne nécessiteuse.

L'AFC-GE n'avait pas déterminé la valeur fiscale de l'appartement à C\_\_\_\_\_ arbitrairement, mais de manière objective, avec les renseignements à sa disposition, le taux de change appliqué correspondant à celui retenu par l'AFC-CH. Faute pour Mme A\_\_\_\_\_ d'avoir prouvé que ledit calcul était manifestement inexact, il devait être confirmé, de même que la fortune mobilière découlant de ladite vente de l'appartement, soit CHF 517'132.50 en 2012 après déduction des frais et dette hypothécaire.

Mme A\_\_\_\_\_ n'avait produit aucun justificatif du paiement d'une commission de CHF 100'000.- à la suite de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_. Les frais judiciaires en Tunisie et en Suisse allégués ne pouvaient pas non plus être pris en compte et ne suffisaient pas à expliquer une fortune mobilière inférieure à celle retenue par l'AFC-GE, pas davantage que les prétendues pertes boursières subies en 2008.

L'intéressée n'avait pas démontré comment elle avait dépensé, en très peu de temps, les emprunts hypothécaires grevant son appartement à Genève, soit un montant de CHF 1'680'000.-, de sorte que l'AFC-GE pouvait considérer qu'ils avaient été placés sur un compte en banque non déclaré et calculer des revenus sur lesdits montants pour les années 2010 à 2012 en appliquant les taux prévus pour les prestations appréciables en argent.

La taxe foncière payée pour l'appartement E\_\_\_\_\_ était déductible comme frais d'entretien effectifs au sens large, de sorte que le montant admis en déduction s'élevait à EUR 1'339.- correspondant à ladite taxe pour l'année fiscale 2011, ce qui conduisait à la rectification des bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 et, par voie de conséquence, à celle des bordereaux amende correspondants.

Les amendes portant sur les périodes de 2003 et de 2004 étaient prescrites. Pour les autres périodes fiscales, la quotité retenue s'inscrivait dans le cadre légal et n'était constitutive d'aucun abus de droit, aucun élément ne pouvant justifier une réduction supplémentaire.

Les réclamations ayant porté sur dix années fiscales et nécessitant l'apport de nombreuses pièces, que Mme A\_\_\_\_\_ n'avait produites que partiellement, il ne se justifiait pas d'annuler les intérêts moratoires. Toutefois, conformément à la jurisprudence, les intérêts considérés devaient être déduits du revenu et de la fortune imposables de l'intéressée durant les années fiscales concernées, de sorte que les bordereaux ICC et IFD de rappel d'impôt 2003 à 2010 et d'amende 2005 à 2010 devaient être rectifiés dans ce sens.

- 24) a. Par acte du 9 novembre 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant préalablement à la production des directives internes de l'AFC-GE ainsi qu'à l'audition de collaborateurs, principalement à l'annulation des chiffres 5, 6 et 7 dudit jugement, de la décision de l'AFC-GE du 7 décembre 2017 et des bordereaux ICC et IFD de rappel d'impôt, de taxation et d'amende 2003 à 2012, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sens des considérants, à ce qu'il soit dit que les intérêts des créances fiscales cessent de courir dès le 1<sup>er</sup> décembre 2015, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure, y compris devant le TAPI.

Le TAPI avait constaté de manière inexacte les faits et violé son droit d'être entendu en ne relevant pas que son compagnon avait voulu établir une égalité de traitement entre M. G\_\_\_\_\_ et ses deux autres enfants, qui avaient chacun bénéficié d'un bien immobilier, en créant la fondation en faveur de son fils. Le TAPI avait aussi fait l'économie d'un examen des conditions permettant de conclure à un changement de pratique de l'AFC-GE en matière de dénonciation anonyme, raison pour laquelle ses directives devaient être versées au dossier et ses collaborateurs entendus.

Il avait également violé l'interdiction de la double imposition entre la Suisse et les USA, en raison des impôts dont s'était acquittés M. G\_\_\_\_\_ auprès du fisc américain en tant qu'ayant droit économique de la fondation. Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, elle ne pouvait pas disposer des sommes versées par celle-ci pour ses propres dépenses personnelles. Les montants ainsi versés avaient uniquement servi à l'entretien de son fils, étant précisé qu'elle avait dû consentir d'importantes dépenses d'avocat pour sauvegarder les droits de celui-ci tant en Tunisie qu'en Suisse dans le cadre de la succession de son compagnon.

Les amendes prononcées à son encontre ne s'inscrivaient pas non plus dans le cadre légal, le TAPI ayant omis de prendre en compte l'ancienneté des faits et l'absence de certains documents en lien avec l'écoulement du temps.

Le TAPI avait, à tort, confirmé la perception d'intérêts moratoires, qui avaient été augmentés du fait de la durée de la procédure de réclamation.

Les premiers juges avaient mis l'intégralité des frais à sa charge, sans procéder à leur répartition proportionnelle malgré l'admission partielle du recours. Ils n'avaient pas non plus respecté le principe de la proportionnalité dans l'attribution des « dépens », alors même que la cause était complexe et avait nécessité plusieurs écritures circonstanciées de sa part.

- b. Elle a notamment produit des décisions de taxation de M. G\_\_\_\_\_ émises par l'IRS en décembre 2010 et janvier 2011 concernant les années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007.

25) Le 8 février 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les réquisitions de preuves sollicitées ne se justifiaient pas et ne permettaient d'apporter aucun élément complémentaire au dossier, étant précisé que Mme A\_\_\_\_\_ avait eu accès à ce dernier et avait été informée des reprises envisagées, n'ignorant pas les faits qui lui étaient reprochés. En outre, le système mis en place par le père de M. G\_\_\_\_\_ pour assurer l'égalité de traitement entre ses trois enfants n'était pas pertinent pour l'issue de la cause. Elle n'avait pas non plus changé de pratique en matière de traitement d'une dénonciation anonyme, rien ne lui interdisant d'y donner suite, en particulier eu égard aux enjeux financiers en jeu.

Le TAPI n'avait ni violé ni appliqué arbitrairement le principe de l'interdiction de la double imposition, les documents produits ne permettant pas de démontrer que les impôts concernaient les sommes versées par la fondation. En soulignant avoir eu des dépenses importantes liées aux frais afférents aux procédures judiciaires en Tunisie, elle prouvait l'affectation des versements de la fondation à ses propres besoins, étant précisé que son fils avait reçu à titre personnel de quoi subvenir à ses besoins dès l'âge de 21 ans.

La quotité de l'amende respectait le principe de la proportionnalité, au regard des montants en cause et du caractère répétitif des soustractions.

Le paiement des intérêts moratoires se justifiait aussi, étant précisé qu'il était loisible à l'intéressée de s'acquitter des impôts dus, le cas échéant en se faisant rembourser le solde.

Le TAPI n'avait ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant les frais et indemnité de procédure, Mme A\_\_\_\_\_ n'ayant obtenu que très partiellement gain de cause.

26) Par arrêt du 26 novembre 2019 (ATA/1727/2019), la chambre administrative a rejeté le recours de Mme A\_\_\_\_\_.

Les mesures d'instruction requises par Mme A\_\_\_\_\_ n'étaient pas déterminantes pour trancher le litige.

L'AFC-GE était fondée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt lorsqu'elle avait découvert, postérieurement à l'entrée en force des taxations 2003 à 2010, l'existence d'éléments de fortune et de revenu non mentionnés dans les déclarations fiscales de Mme A\_\_\_\_\_. Celle-ci n'ayant pas démontré en quoi les reprises effectuées par l'AFC-GE étaient injustifiées mais s'étant limitée à reprendre ses arguments exposés devant le TAPI, ses griefs devaient être écartés. C'était également à juste titre que les premiers juges avaient écarté la déduction des dettes hypothécaires sur son appartement à Genève et n'avaient pas pris en compte les frais d'entretien de sa mère, à défaut d'élément probant.

Mme A\_\_\_\_\_ avait violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité en ne déclarant pas l'intégralité de sa fortune et de ses revenus, ce qui avait engendré une perte fiscale pour la collectivité. Elle avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel. La quotité de l'amende était également justifiée, le TAPI ayant pris en compte l'ensemble des éléments pertinents.

Mme A\_\_\_\_\_ ne pouvait reprocher à l'AFC-GE d'avoir tardé à statuer sur ses réclamations. Elle ne pouvait pas non plus se prévaloir de l'interdiction de la double imposition, dès lors qu'elle était assujettie de manière illimitée à l'impôt à Genève et qu'elle n'était pas soumise à l'impôt aux USA. L'émolument et l'indemnité de procédure fixés par le TAPI étaient aussi justifiés.

- 27) Par arrêt du 24 juin 2020 (2C\_41/2020), le Tribunal fédéral admis le recours de Mme A\_\_\_\_\_ formé contre l'arrêt précité, annulé celui-ci et renvoyé la cause à la chambre administrative pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le droit de procéder au rappel d'impôt était périmé pour les années 2003 et 2004, ce qui n'était toutefois pas le cas des années 2005 à 2010, ni du droit de procéder à la taxation pour les années 2011 et 2012. La poursuite pénale pour la soustraction d'impôt consommée pour les années 2005 à 2010 n'était pas non plus prescrite, pas plus que celle de l'infraction de tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2011 et 2012.

L'audition des collaborateurs de l'AFC-GE au sujet d'un changement de pratique n'était pas pertinente, pas plus que la demande visant à la production de documents en lien avec la pratique de cette autorité concernant le traitement des dénonciations anonymes, qui était au demeurant considéré comme conforme au droit cantonal de procédure. La chambre administrative s'était également prononcée sur la question de la volonté du père de M. G\_\_\_\_\_ d'instaurer une égalité de traitement entre ses enfants, de sorte qu'aucune violation du droit d'être entendu ne pouvait lui être reprochée à ce titre.

La chambre administrative n'avait par contre pas déterminé précisément la nature des versements effectués par la fondation à Mme A\_\_\_\_\_ mais s'était référée aux faits retenus par le TAPI, de manière indirecte et sans instruction particulière, ce qui n'était pas suffisant pour statuer. À cela s'ajoutait que l'autorité cantonale n'avait pas non plus mentionné de dispositions légales, alors qu'il lui appartenait d'appliquer le droit d'office.

Même si Mme A\_\_\_\_\_ ne contestait pas directement son imposition sur ces points, se posait néanmoins la question de la vente des appartements de C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ ainsi que la question de la propriété de l'appartement à E\_\_\_\_\_, dans la mesure où elle se plaignait du calcul de son amende pour soustraction d'impôt et que ces éléments étaient pertinents sous cet angle. S'il

s'agissait certes de biens qu'elle devait déclarer et qui justifiaient l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt pour les périodes taxées, l'on ne voyait pas d'emblée à quel titre ils pouvaient être imposés dans le cadre de l'IFD, l'arrêt cantonal ne contenant aucune information au sujet de l'éventuel impôt frappant le revenu issu de ces ventes. S'agissant des dettes hypothécaires sur l'appartement à Genève, il n'était pas non plus possible de déterminer à quel titre Mme A\_\_\_\_\_ désirait les déduire. L'arrêt entrepris ne contenait pas non plus d'indication au sujet des déductions pour les frais d'entretien en faveur de sa mère. Au regard de ces éléments, la question d'une éventuelle double imposition avec les USA n'avait en l'état pas à être tranchée.

Compte tenu de l'absence d'informations quant aux incidences fiscales des montants soustraits par Mme A\_\_\_\_\_, il n'était pas possible de se prononcer sur les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction d'impôt consommée et tentée, pas plus que sur la quotité de l'amende.

- 28) Le 31 juillet 2020, Mme A\_\_\_\_\_ a persisté dans les conclusions de son recours.

La fondation, créée du vivant de son compagnon, devait verser l'intégralité de ses fonds à M. G\_\_\_\_\_, seul ayant droit économique qui avait été imposé aux USA sur les montants versés. Il était insolite d'imposer les mêmes montants auprès de deux sujets fiscaux distincts.

L'AFC-GE avait également taxé à tort le produit de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_ et de l'appartement à C\_\_\_\_\_. Malgré ses explications, elle n'avait pas non plus voulu admettre en déduction les intérêts des prêts hypothécaires constitués en 2010 et 2011 pour subvenir à ses besoins ni n'avait sollicité de sa part la production des documents permettant d'établir le montant de ces intérêts. Il en allait de même des frais d'entretien de sa mère, qu'elle devait être amenée à chiffrer.

Le montant des impôts soustraits devait ainsi être réduit en conséquence, sa faute étant au surplus inexistante, ce d'autant au regard de la complexité de la situation et d'absence de formation juridique de sa part.

Elle avait dû faire face à des frais importants pour sa défense dans le cadre de ladite procédure, durant plusieurs années, de sorte qu'il se justifiait de lui accorder une indemnité de procédure en conséquence et de mettre les frais à la charge de l'État.

- 29) Le 14 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les nouvelles pièces produites par Mme A\_\_\_\_\_ concernant des versements effectués auprès de l'IRS n'étaient pas probantes, dès lors qu'elles n'attestaient pas du paiement des montants y figurant, ni à quel titre ils étaient

intervenues. Les rentes versées à Mme A\_\_\_\_\_ par la fondation devaient être ajoutées à ses revenus imposables, sur la base de la clause générale d'imposition des revenus, et ne pouvaient être considérées comme une donation, en l'absence d'animus donandi. L'intéressée n'avait pas non plus démontré que les montants en cause étaient exclusivement réservés à l'entretien de son fils, dès lors qu'elle avait admis qu'à la suite de l'arrêt des versements, elle avait dû faire face à des dépenses importantes.

S'agissant des amendes, la commission intentionnelle des infractions pouvait être retenue, dès lors que l'assujettissement à Genève de Mme A\_\_\_\_\_ avait été définitivement établi. Leur quotité, fixée à 0,75 fois les impôts soustraits, respectait également le principe de proportionnalité.

Il n'y avait pas non plus lieu de renoncer aux intérêts moratoires, aucun retard à statuer ne pouvant au surplus lui être imputé, dans la mesure où Mme A\_\_\_\_\_ ne lui avait pas remis les documents dont la production avait été requise à plusieurs reprises. Il était au surplus loisible à l'intéressée de s'acquitter des montants réclamés, en obtenant le cas échéant le remboursement du solde.

- 30) Le 18 septembre 2020, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 9 octobre 2020 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 31) Le 9 octobre 2020, Mme A\_\_\_\_\_ a persisté dans les conclusions et termes de son recours.

L'AFC-GE ne l'avait jamais interpellée pour obtenir la preuve que son fils s'était acquitté d'impôts aux USA sur les versements effectués par la fondation, dont il était pourtant l'unique bénéficiaire économique, de sorte qu'elle était malvenue de prétendre que les nouvelles pièces produites n'étaient pas pertinentes. En outre, elle avait dûment documenté les frais dont elle s'était acquittée pour le compte de son fils dans le cadre de la procédure judiciaire en Tunisie entre 2002 et 2009.

- 32) Le même jour, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler.
- 33) Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## **EN DROIT**

- 1) La recevabilité du recours a déjà été admise par arrêt de la chambre de céans du 26 novembre 2019, tout comme d'ailleurs le droit applicable à la présente cause (ATA/1727/2019), arrêt auquel il sera renvoyé sur ces points.

- 2) a. Le présent arrêt fait suite à celui du Tribunal fédéral du 24 juin 2020 (2C\_41/2020).

En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle la cause est renvoyée par celui-ci est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine dans quelle mesure la cour cantonale est liée à la première décision, décision de renvoi qui fixe aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (arrêt du Tribunal 6B\_904/2020 du 7 septembre 2020 consid. 1.1 et les références citées ; ATA/653/2020 du 7 juillet 2020 consid. 2).

b. En l'espèce, à la suite de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, le litige a trait aux taxations d'office partielles en matière d'ICC et d'IFD prononcées par l'autorité intimée à l'encontre de la recourante à titre de rappel d'impôt pour les années 2005 à 2010 et de taxation pour les années 2011 et 2012, ainsi qu'aux amendes ICC et IFD pour soustraction d'impôt consommée pour 2005 à 2010 et tentative de soustraction d'impôt pour 2011 et 2012.

Comme l'a retenu le TAPI, l'amende pour l'ICC et l'IFD 2003 et 2004 est prescrite, de même que le droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2003 et 2004 en matière d'ICC et d'IFD, ce qu'a retenu le Tribunal fédéral et qui sera dès lors constaté dans le dispositif du présent arrêt. Ce dernier étant rendu avant le 31 décembre 2020, le droit de procéder au rappel d'impôt ICC et IFD pour les années 2005 et les suivantes n'est pour le surplus pas prescrit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 précité consid. 4.1).

Par ailleurs, à ce stade, le principe de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les périodes fiscales en cause n'est plus contesté, le Tribunal fédéral ayant considéré que les biens de la recourante devaient être déclarés auprès de l'autorité intimée, ce qui justifiait ainsi l'ouverture de ladite procédure pour les périodes déjà taxées (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 précité consid. 8.5). La Haute Cour a également statué de manière définitive sur les griefs soulevés par la recourante en lien avec la dénonciation anonyme et l'égalité de traitement entre héritiers, les écartant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 précité consid. 5.3 et 5.4).

- 3) a. La recourante conteste le bien-fondé des reprises effectuées par l'AFC-GE.
- b. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été

versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

d. Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

4) a. Le contribuable doit faire ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), et fournir, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc).

b. L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité

économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, sa réclamation devant être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 39 al. 2 LPFisc). Le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle d'entrée de cause (ATA/1531/2019 du 15 octobre 2019 consid. 3b).

c. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

- 5) a. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 2 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; art. 2 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques [objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt] du 22 septembre 2000 - aLIPP-I). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP ; art. 5 al. 1 aLIPP-I). Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD ; art. 6 al. 1 LIPP ; art. 6 al. 1 aLIPP-I). La valeur locative des immeubles sis à l'étranger n'entre ainsi en considération que pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1).

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1).

b. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP ; art. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu [revenu imposable] du 22 septembre 2000 - aLIPP-VI).

Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, ou de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1 et les références citées), selon laquelle le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1848/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3c).

c. Sont exonérés de l'impôt les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial (art. 24 let. a LIFD ; 27 let. d LIPP ; art. 10 let. c aLIPP-IV). Les exceptions au principe de l'accroissement net du patrimoine doivent toutefois être interprétées restrictivement (ATF 139 II 363 consid. 2).

La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). Il n'y a toutefois pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation ou que la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique. La jurisprudence retient ainsi que les fondations n'effectuent en principe pas de donation, dans la mesure où elles ne font qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombe (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références citées).

d. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP ; art. 1 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques [impôt sur la fortune] du 22 septembre 2000 - aLIPP-III). Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (art. 47 LIPP ; art. 2 aLIPP-III). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID ; art. 49 al. 2 LIPP ; art. 4 al. 2 aLIPP-III), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier. Ne peuvent être déduites que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 1 et 2 LIPP ; art. 13 al. 1 let. a et 2 aLIPP-III).

- 6) a. En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que les versements effectués à la recourante par la fondation, de CHF 360'000.- par an en 2005 et 2006 et de CHF 30'000.- en 2007, devaient être attribués à ses revenus ICC et IFD, étant précisé que seules demeurent litigieuses les années précitées, non prescrites, soit après l'accession à la majorité de M. G\_\_\_\_\_ et jusqu'à ce que ce dernier ait atteint l'âge limite de 21 ans, fixé par le règlement de la fondation.

La recourante soutient qu'aucune reprise ne pourrait être effectuée en lien avec les montants versés par la fondation, dont le bénéficiaire économique serait exclusivement son fils et à qui l'argent aurait été destiné. Elle ne peut toutefois être suivie. Même s'il ressort du règlement de la fondation que ses versements devaient permettre à M. G\_\_\_\_\_ de maintenir un train de vie approprié et d'assurer des objectifs éducatifs, il n'en demeure pas moins qu'aucun contrôle concernant l'utilisation desdits fonds ne devait être effectué par les organes de la fondation selon ce même règlement. Le recourante a d'ailleurs admis qu'à la suite de l'arrêt du versement de ces montants en sa faveur en début d'année 2007, lorsque son fils a atteint l'âge de 21 ans et qu'il était devenu l'unique récipiendaire des biens de la fondation, sa situation financière s'est péjorée, raison pour laquelle elle a souscrit une hypothèque sur son appartement à Genève. À cela s'ajoute que la recourante n'a jamais versé au dossier de pièce justifiant les dépenses effectuées pour le compte de son fils, se limitant à produire un jugement tunisien concernant la succession du père de M. G\_\_\_\_\_, qui ne permet toutefois pas de corroborer ses affirmations, à défaut de tout élément chiffré. Il en va de même de la note d'honoraires de l'avocat genevois produite pour une activité entre 2002 et 2011, qui n'indique pas la nature des activités effectuées.

La recourante se prévaut de l'arrêt du TAF du 14 juillet 2011 ainsi que de chèques en faveur du fisc américain et de bordereaux d'impôt établis par l'IRS. Outre le fait qu'il n'est pas contesté que M. G\_\_\_\_\_ est le bénéficiaire économique de la fondation, ce qui ressort d'ailleurs de son règlement, rien ne permet d'affirmer, sur la base de ces documents, que, d'une part, il se serait acquitté desdits montants ni que, d'autre part, les impôts réclamés seraient liés aux sommes versées par la fondation. Le TAF a d'ailleurs considéré que ces mêmes documents n'étaient pas suffisamment probants pour refuser la transmission de son dossier aux autorités fiscales américaines. Ces éléments permettent déjà d'exclure l'existence d'une double imposition avec les USA. L'on ne voit du reste pas en quoi tel serait le cas ni pour quel motif il en résulterait une violation de la Convention entre la Confédération suisse et les USA en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996

(CDI-USA - RS 0.672.933.61) en présence de contribuables distincts, elle-même et son fils majeur, étant précisé qu'elle ne détient pas la nationalité américaine ni ne réside aux USA et que les versements litigieux ont été effectués par la fondation, ayant son siège au Liechtenstein, sans lien de rattachement avec les USA.

C'est également en vain que la recourante soutient que les montants litigieux devraient être exonérés de l'impôt, dès lors qu'ils auraient pour origine une donation du père de M. G\_\_\_\_\_ en faveur de ce dernier. Elle perd en particulier de vue que lesdites sommes ont été versées en vertu d'une obligation juridique par la fondation, qui ne peut être considérée comme effectuant une donation selon la jurisprudence susmentionnée.

C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a intégré les montants versés par la fondation durant la période litigieuse aux revenus de la recourante en application des art. 16 al. 1 LIFD et 1 aLIPP-VI en vigueur au moment des faits, comme l'a également retenu le TAPI, dont le jugement sera confirmé sur ce point.

b. Selon la recourante, les frais d'entretien de sa mère devaient être déduits de son revenu ICC et IFD, dès lors que, dès 2008, elle lui aurait versé mensuellement CHF 2'000.- pour son entretien, CHF 2'400.- pour les soins à domicile et CHF 350.- pour son assurance-maladie. Outre le fait que l'intéressée n'a chiffré lesdits frais que devant le TAPI, elle n'a jamais fourni de document étayant ses allégués, se limitant à produire la copie du passeport de la femme de ménage de sa mère, ainsi qu'une demande en vue d'obtenir une attestation du deuxième pilier de son personnel de maison et le salaire versé à ce titre, documents non pertinents et ne permettant pas d'attester qui, d'elle-même ou de sa mère, en aurait bénéficié. Elle n'a pas davantage démontré que sa mère était dans l'incapacité de subvenir à ses besoins, ni indiqué précisément quelles périodes fiscales étaient concernées. Dans ce cadre, elle ne pouvait attendre de l'autorité intimée qu'elle lui demande de fournir les documents requis ni ne l'interpelle sur ce point, dès lors que le fardeau de la preuve lui appartenait et que, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, elle n'a pas remis ses déclarations fiscales pour les années concernées. C'est dès lors à juste titre que lesdits montants n'ont pas été admis en déduction, ce qu'a confirmé le TAPI.

c. Il en va de même des intérêts sur l'hypothèque constituée sur son appartement à Genève en 2010 et augmentée en 2011, dont elle s'est prévalué durant la procédure non contentieuse pour justifier son domicile C\_\_\_\_\_, alors même que la question de son assujettissement illimité à Genève avait déjà été tranchée, ainsi que sa situation financière obérée. Ce n'est que durant la procédure contentieuse qu'elle a chiffré lesdits intérêts et invoqué leur déduction devant la chambre de céans, sans autre indication et sans produire d'autre document que des extraits de compte de l'I\_\_\_\_\_ pour les années 2010 à 2012, alors que le fardeau de la preuve lui incombait et que, dans le cadre d'une taxation d'office partielle,

comme celle dont elle a fait l'objet, elle n'a pas établi d'entrée de cause que les bordereaux litigieux étaient manifestement inexacts sur ce point.

À l'inverse, l'AFC-GE pouvait considérer, en l'absence d'explication plausible au sujet de l'utilisation de l'emprunt hypothécaire ainsi constitué, que la recourante avait placé lesdits fonds sur un compte non déclaré et calculer le revenu y relatif pour l'ICC et l'IFD 2010 à 2012 au taux déterminant pour les prestations appréciables en argent, soit 2,25 % en 2010 et 2011 et 1,5 % en 2012, point que celle-ci ne conteste du reste pas. En effet, rien ne permet d'affirmer qu'elle aurait dépensé lesdits montants en l'espace de trois ans, ce d'autant moins qu'elle disposait également dans le même temps du produit de la vente de ses appartements de C\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_. La recourante ne pouvait se prévaloir dans ce cadre de frais d'avocat encourus en Tunisie, qu'elle n'a jamais étayés par pièce, d'un montant correspondant. Elle n'a au demeurant produit aucun autre document permettant de penser que ses dépenses auraient atteint le montant du prêt hypothécaire litigieux. Le jugement entrepris sera dès lors également confirmé sur ce point.

d. La recourante prétend que l'AFC-GE aurait taxé le produit de la vente de ses biens immobiliers à D\_\_\_\_\_ et à C\_\_\_\_\_, dont elle s'est séparée respectivement en 2006 et 2011. Il ne ressort toutefois pas du dossier que tel a été le cas.

Au contraire, comme l'indiquent les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation établis le 7 décembre 2017 ainsi que les décisions du même jour rendues à la suite de la réclamation de la recourante, l'autorité intimée a attribué sa fortune immobilière à la France et au Royaume-Uni s'agissant respectivement de ses appartements d'E\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_, dont la valeur a été prise en compte pour le seul taux de l'impôt sur la fortune s'agissant de l'ICC. À la suite de la vente des deux derniers de ces biens, l'autorité intimée a ajouté à la fortune mobilière de la recourante les sommes reçues à titre de paiement, estimées, faute de justificatif, à CHF 2'857'218.- pour le chalet de D\_\_\_\_\_ et à CHF 527'132.50 pour l'appartement de C\_\_\_\_\_, étant précisé que, en fonction des documents à sa disposition, l'AFC-GE a déduit les frais de cette dernière vente ainsi qu'un montant admis en tant qu'hypothèque. C'est toutefois à juste titre qu'elle n'a pas déduit de la vente du chalet de D\_\_\_\_\_ une commission d'EUR 100'000.-, en l'absence de tout document produit par la recourante à ce titre, ce d'autant que celle-ci a expliqué que l'appartement en cause a été acheté par un voisin, qui voulait « impérativement » l'acquérir, ce qui ne justifiait en conséquence pas le paiement d'une quelconque commission de vente pour ce motif. L'AFC-GE a ensuite pris en compte les revenus ICC et IFD découlant du rendement de cette fortune entre 2006 et 2012 à la suite de la vente du chalet et entre 2011 et 2012 pour ceux provenant de la vente de l'appartement de C\_\_\_\_\_, sur la base du taux déterminant pour les prestations appréciables en argent pendant les périodes

considérées, méthode que la recourante ne conteste au demeurant pas. Comme précédemment évoqué, rien ne permet d'affirmer ni ne démontre que l'intéressée aurait dépensé lesdits montants dans leur intégralité en quelques années seulement, notamment pour le paiement de frais d'avocat, ni que des investissements boursiers hasardeux lui auraient fait perdre l'entier de ses avoirs.

C'est également à juste titre que l'autorité intimée a pris en compte les rendements des immeubles de la recourante à l'étranger pour la détermination du taux du revenu imposable ICC et IFD. En effet, la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 9 septembre 1966 (CDI CH-F - RS 0.672.934.91) et la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 8 décembre 1977 (CDI CH-GB - RS 0.672.936.712) ne s'opposent pas à ce qui précède, dès lors qu'elles prévoient l'imposition des revenus provenant des biens immobiliers dans l'État contractant où ces biens sont situés (art. 6 ch. 1 CDI CH-F ; art. 6 ch. 1 CDI CH-GB), tout en laissant à la Suisse la possibilité de tenir compte des revenus ou de la fortune imposables dans ces pays pour établir le taux d'imposition sur le reste du revenu ou de la fortune (art. 25 let. B ch. 1 CDI CH-F ; art. 22 ch. 6 CDI CH-GB). En fonction des éléments à sa disposition, l'AFC-GE s'est ainsi fondée sur des éléments objectifs pour calculer ce rendement, en l'absence de déclaration fiscale de la recourante, celle-ci n'ayant pas démontré que ce calcul était manifestement inexact, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI.

Il résulte de ce qui précède que les reprises effectuées par l'autorité intimée pour les années fiscales non prescrites sont justifiées, de sorte qu'elles seront confirmées.

- 7) La recourante conteste les amendes qui lui ont été infligées.
- a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée, qui l'est.
  - b. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, les éléments suivants doivent dès lors être réunis : la soustraction (tentée) d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, la faute de ce dernier ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie (qui a

failli être subie) par la collectivité. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7a).

La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, tandis que la tentative de soustraction suppose un agissement intentionnel de l'auteur (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5b).

- 8) En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale consommée pour les années 2005 à 2010 et tentée pour les années 2011 et 2012 en lien avec les reprises litigieuses sont remplis. En effet, la recourante était tenue de déclarer les versements effectués par la fondation en sa faveur, ses biens immobiliers à l'étranger ainsi que leurs rendements et les sommes versées sur ses comptes en banque à la suite de la vente d'une partie de ceux-ci, ce qu'elle s'est abstenue de faire, contrevenant ainsi à son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 26 al. 2 LPFisc). Cette situation a entraîné une perte d'entrées fiscales pour la collectivité équivalente au montant des impôts soustraits.

En tant que propriétaire de biens immobiliers à l'étranger et dans le canton, ainsi que de plusieurs comptes en banque en Suisse, la recourante ne pouvait ignorer son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune à Genève, où se trouvait d'ailleurs le centre de ses intérêts et où résidait également sa famille, notamment son fils. Elle ne saurait ainsi alléguer avoir cru de bonne foi avoir été légalement domiciliée à l'étranger durant les périodes considérées, ce d'autant moins qu'elle était conseillée par divers mandataires, comme elle l'a indiqué, mandataires dont les actes lui étaient au demeurant imputables (ATF 143 I 284 consid. 1.3), notamment s'agissant des montants considérables soustraits. En cas de doute au sujet de son domicile fiscal à Genève, il lui appartenait de prendre contact avec l'autorité intimée, ce qu'elle n'a toutefois pas fait, s'accommodant de la situation et d'une imposition plus favorable. Elle ne peut pas non plus se prévaloir de sa bonne foi en raison de l'absence de déduction des intérêts du crédit hypothécaire sur son appartement à Genève, puisqu'elle n'a remis aucune déclaration fiscale à l'AFC-GE malgré plusieurs demandes. C'est

dès lors à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'elle avait agi de manière intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel.

Il ressort de ce qui précède que les éléments constitutifs des infractions de soustraction fiscale et de tentative de soustraction fiscale sont remplis. La recourante a ainsi agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, en envisageant le résultat dommageable et s'en accommodant pour le cas où il se produirait. Le jugement entrepris sera dès lors également confirmé sous cet angle.

- 9) En cas de tentative, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc). En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/600/2020 précité consid. 7c).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 précité consid. 9b et les références citées).

- 10) En l'espèce, en fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, au regard des montants importants soustraits sur une longue période et de l'absence de collaboration de la recourante, qui n'a pas remis de déclaration fiscale, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, et n'a produit que partiellement les documents requis. Le fait que la recourante soit, en raison de son âge, atteinte dans sa santé ne justifie pas non plus de réduire la quotité de l'amende, pas plus que les actes de ses mandataires, ce dont l'AFC-GE a d'ailleurs tenu compte dans le cadre des décisions sur réclamation, ou l'écoulement du temps depuis les faits. Le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point.
- 11) La recourante conteste les intérêts moratoires calculés sur le montant des reprises effectuées, qu'elle considère uniquement dus au délai de traitement anormalement long de ses réclamations. Ce faisant, elle ne remet toutefois pas en cause le principe de la perception desdits intérêts ni leur mode de calcul, qui découlent de la loi, conformément aux art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 LHID et 59 al. 1 LPFisc. Elle soutient en revanche que cette situation serait due au retard

pris par l'autorité intimée pour rendre ses décisions sur réclamations, intervenues plus de deux ans après ses réclamations. La recourante perd toutefois de vue que la durée prise par l'AFC-GE pour statuer lui est en grande partie imputable, dès lors qu'elle n'a donné suite que partiellement aux demandes de renseignement de l'autorité intimée, ne lui transmettant pas ses déclarations fiscales pour les années concernées et partiellement seulement les documents sollicités. Il appartenait au demeurant à la recourante d'interpeller l'AFC-GE pour s'inquiéter de l'avancement de ses taxations, ce qu'elle n'a pas fait, de sorte qu'elle ne peut soulever ce grief dans le cadre de la présente procédure, une fois ses taxations établies. Par ailleurs, comme relevé par l'autorité intimée, la recourante aurait pu éviter de tels intérêts moratoires en s'acquittant du montant total de l'impôt réclamé, dont une partie lui aurait été remboursée en cas d'admission de ses réclamations. Il s'ensuit que ce grief doit également être écarté.

12) a. La recourante conteste enfin l'émolument mis à sa charge par le TAPI ainsi que l'indemnité de procédure qui lui a été octroyée, ce qu'elle est habilitée à faire dans le cadre du présent recours (ATA/468/2020 du 12 mai 2020 consid. 6a et les références citées).

b. La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; ATA/633/2020 du 30 juin 2020 consid. 2 et la référence citée). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (art. 87 al. 2 LPA).

c. L'art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), intitulé « indemnité », prévoit que la juridiction peut allouer à une partie, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de CHF 200.- à CHF 10'000.-. La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'indemnité allouée et, de jurisprudence constante, celle-ci ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/450/2020 du 7 mai 2020 consid. 3b et les références citées), ce qui résulte aussi, implicitement, de l'art. 6 RFPA dès lors que ce dernier plafonne l'indemnité à CHF 10'000.-. Enfin, la garantie de la propriété n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_58/2019 du 31 décembre 2019 consid. 3.4). Pour déterminer le montant de l'indemnité, il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échanges d'écritures et d'audiences. Quant au montant retenu, il doit intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et de manière générale la complexité de l'affaire (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_58/2019 précité consid. 3.4 ; ATA/465/2020 du 7 mai 2020 consid. 2b et les références

citées). La fixation des dépens implique une appréciation consciencieuse des critères qui découlent de l'esprit et du but de la réglementation légale (arrêt du Tribunal fédéral 2D\_35/2016 du 21 avril 2017 consid. 6.2).

d. Aux termes de l'art. 1 RFPA, les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêté au sens de l'art. 2 et les débours au sens de l'art. 3. En règle générale, l'émolument d'arrêté n'excède pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, l'émolument peut dépasser cette somme, sans excéder CHF 15'000.- (art. 2 al. 2 RFPA). De jurisprudence constante, la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/758/2020 du 18 août 2020 consid. 4c). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu. Il est cependant notoire que, en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2).

e. En l'espèce, le TAPI a mis à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- et lui a octroyé une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.

Il ressort de ce jugement que la recourante n'a obtenu que partiellement gain de cause sur un seul élément de ses griefs, à savoir la déduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement E\_\_\_\_\_, alors que l'ensemble de ses autres griefs ont été rejetés, étant précisé que la déduction des intérêts moratoires des taxations et la prescription des amendes ICC et IFD 2003 et 2004 se déduisent respectivement de la jurisprudence et de la législation applicables. Bien qu'elle allègue que sa fortune soit quasiment inexistante, la recourante n'apporte aucune preuve de ce qu'elle ne disposait pas de revenus suffisants pour assumer le paiement de l'émolument litigieux, ce d'autant qu'elle possède une fortune et un appartement à Genève. Il ne résulte pas non plus du dossier que sa situation financière ne pourrait s'accommoder d'un tel montant, qui correspond au demeurant à la fourchette inférieure de l'art. 2 al. 1 RFPA.

Le TAPI n'a pas non plus abusé ou excédé son pouvoir d'appréciation en allouant à la recourante l'indemnité de procédure contestée, étant donné qu'elle n'a obtenu que très partiellement gain de cause, que la procédure s'est limitée à des échanges d'écritures et que les pièces produites en procédure contentieuse l'avaient déjà été dans le cadre de la réclamation. Le montant de CHF 1'000.- alloué à la recourante à ce titre sera dès lors également confirmé.

- 13) En résumé, il résulte des développements susmentionnés que le recours sera très partiellement admis en raison de la prescription du rappel d'impôt ICC et IFD 2003 et 2004, et qu'il sera rejeté pour le surplus.

Vu l'issue du litige, un émolument légèrement réduit de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe pour l'essentiel, et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 9 novembre 2018 par Madame A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 octobre 2018 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

constate la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2003 et 2004 ;

annule le jugement entrepris dans cette mesure, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2003 et 2004 des 29 octobre 2015 et 7 décembre 2017 ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Madame A\_\_\_\_\_, à la charge de l'État de Genève ;

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 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 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 : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Lauber, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :