RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/60/2018-ICCIFD **ATA/1179/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 novembre 2021

4ème 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) a. 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.

b. 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.

c. Le père de M. G_____ est décédé le 14 novembre 2001.

3) 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.

4) 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.

5) 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 transmettait.

6) Par décisions du 3 mars 2014, 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.

Le recours déposé à l'encontre de ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a été déclaré irrecevable car tardif (JTAPI/399/2015 du30 mars 2015). Ce jugement est entré en force. Une demande de reconsidération déposée par la contribuable a été refusée par l'AFC-GE. Le refus a été confirmé sur recours par le TAPI (JTAPI/396/2016 du 18 avril 2016).

7) 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.

Mme A_____ n'a pas donné suite aux demandes de l'AFC-GE.

8) 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_____.

Mme A_____ ayant 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.

9) Le 1er décembre 2015, Mme A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation.

10) 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.

11) Le 17 octobre 2016, Mme A_____ a expliqué à l'AFC-GE qu'elle possédait deux comptes auprès de la 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.

12) Le 4 juillet 2017, l'AFC-GE a prié Mme A_____ de lui faire parvenir les écritures détaillées de ses comptes auprès de la 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 inexpliquée, raison pour laquelle elle souhaitait obtenir toutes les écritures dudit compte entre 2006 et 2009.

13) 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.

14) 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 K_____SA (ci-après :

K_____) 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 la 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 la 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_____ 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 la L_____ (ci-après : 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.

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

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 revenus 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 son fils 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 de 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 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.

16) 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					

CHF	Impôt	Revenu	Taux	Fortune	Taux
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		

Les relevés du compte de la contribuable font apparaitre les suppléments d'impôt liés au rappel, soit celui notifié le 29 octobre 2015 moins le dégrèvement ou plus le supplément fixé sur réclamation le 7 décembre 2017, soit pour les années non prescrites, en ICC : CHF 149'928.05 (CHF 152'876.90 – CHF 2'948.85) pour 2006 ; CHF 54'008.05 (CHF 62'904.60 – CHF 7'906.55) pour 2007 ; CHF 45'460.40 (CHF 47'046.55 – CHF 1'586.15) pour 2008 ; CHF 42'588.45 (CHF 43'942.90 – CHF 1'354.45) pour 2009 ; CHF 38'100.- (CHF 35'513.- + CHF 2'587.80) pour 2010.

Pour l'IFD : CHF 51'121.95 (CHF 51'395.95 – CHF 274.-) pour 2006 ; CHF 12'885.05 (CHF 15'822.40 – CHF 2'937.35) pour 2007 ; CHF 10'893.05 (CHF 11'753.45 – CHF 860.40) pour 2008 ; CHF 9'681.40 (CHF 10'415.70 – CHF 734.30) pour 2009 ; CHF 9'328.50 (CHF 9'278.90 + CHF 49.60) pour 2010.

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 de 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 de 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 la 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.

17) 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, l'amende pour la soustraction étant fixée aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait et celle pour la tentative de soustraction (2011 et 2012) au deux tiers de ces montants, soit :

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

La contribuable avait simulé un départ pour l'étranger alors qu'elle continuait de travailler à Genève, d'y avoir sa famille proche, d'y habiter et par conséquent d'y posséder le centre de ses intérêts vitaux. Dès lors, il était retenu qu'elle avait procédé à ce faux départ de manière intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel. Eu égard à la situation particulière du cas et aux circonstances, une amende égale à 0,75 fois les droits soustraits, soit la quotité préconisée par la loi en pareilles circonstances moins un facteur d'atténuation de 0,25 était retenu. Sous l'angle de la tentative, pour les années 2011 et 2012, l'amende était de surcroît réduite au deux tiers, comme le préconisait la loi.

18) a. Le 8 janvier 2018, Mme A_____ a recouru auprès du 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 1er 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 la 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.

19) 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.

20) 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, confirmé la taxation et l'amende ICC et IFD 2012 et 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 à 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 conséquent, à celle des bordereaux d'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 bordereau ICC et IFD de rappel d'impôt 2003 à 2010 et d'amende 2005 à 2010 devaient être rectifiés dans ce sens.

21) 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 1er 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 entendue 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.

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

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

24) 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.

Il a notamment retenu que 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.

25) Invitée à se déterminer 31 juillet 2020 sur les suites à donner à l'arrêt précité, 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.

26) 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 intervenus. 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 aux trois quarts des 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.

27) Le 9 octobre 2020, Mme A_____ a derechef 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.

28) Le même jour, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler.

29) Par arrêt du 1er décembre 2020 (ATA/1223/2020), la chambre administrative a admis partiellement le recours, constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2003 et 2004 ; annulé 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 et confirmé le jugement du TAPI pour le surplus.

30) Par arrêt 2C_74/2021 du 26 juillet 2021, le Tribunal fédéral a admis partiellement le recours déposé par la contribuable contre l'arrêt de la chambre administrative.

L'ATA/1233/2020 était annulé dans la mesure où il concernait le rappel d'impôt et les amendes pour soustraction d'impôt, IFD et ICC, de la période fiscale 2005 prescrite ainsi que le montant de toutes les amendes d'IFD et d'ICC. Il était confirmé pour le surplus. La cause était renvoyée à la chambre administrative pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le montant des amendes ICC et IFD, confirmé par la chambre administrative à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, violait les directives de l'arrêt de renvoi 2C_41/2020. L'ATA/1233/2020 ne précisait rien s'agissant de la soustraction fiscale et de la détermination du montant de l'amende, en violation de l'art. 112 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110). La chambre administrative n'avait pas précisé quelles étaient les incidences fiscales des montants soustraits. Il n'était en conséquence pas possible de se prononcer sur les conditions objectives de l'infraction de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à 2010, ni sur celle de tentative de soustraction pour les années 2011 et 2012 et à fortiori sur le montant de l'amende. Un second renvoi s'imposait pour qu'une nouvelle décision conforme aux exigences déjà mentionnées dans l'arrêt 2C_41/2020 du 24 juin 2020, soit rendue.

31) L'AFC-GE s'est déterminée le 1er octobre 2021 suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021.

Les conditions objectives de la soustraction étaient réalisées et les reprises effectuées avaient été confirmées. La condition subjective avait été résolue dans le jugement entré en force JTAPI/399/2015. Les conditions d'une faute commise intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel étaient remplies.

La soustraction avait porté sur des montants importants et effectuée de manière répétitive. La recourante avait eu une attitude récalcitrante en ne répondant pas de manière réitérée aux demandes de l'AFC-GE. Ces éléments constituaient des circonstances aggravantes. La situation économique ne saurait contrebalancer ces circonstances aggravantes et aucun document concernant cette situation n'avait été produit.

La quotité de l'amende fixée aux trois quarts des impôts soustraits respectait pleinement le principe de la proportionnalité, et elle n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation.

32) Le 1er octobre 2021, la recourante s'est déterminée suite à l'arrêt du Tribunal fédéral, revenant sur l'imposition du produit de la vente du chalet sis en France en 2006 et de l'appartement sis à C_____ en 2011 ainsi que sur le refus de prendre en considération des dettes hypothécaires pour la période fiscale 2010 et 2011 ainsi que des dépenses liées à l'entretien de sa défunte mère.

Par conséquent, le montant de l'impôt prétendument soustrait durant les années 2006 à 2021 était nettement inférieur à celui retenu dans les rappels d'impôts y relatifs. Elle avait pu considérer de bonne foi que les CHF 30'000.- mensuels perçus entre 2006 et 2007 ne devaient être imposés qu'une fois, aux USA.

Une indemnité avoisinant le montant maximal prévu devait lui être allouée et l'émolument devait être mis à la charge de l'État de Genève.

33) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

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) Le présent arrêt fait suite à au renvoi de la cause à la chambre de céans par l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2021 (2C_74/2021).

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 constations 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 fédéral 6B_904/2020 du 7 septembre 2020 consid. 1.1 et les références citées).

3) Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2021 (2C_74/2021), les seuls éléments qui restent litigieux en l'espèce, tant pour l'ICC que pour l'IFD, sont les amendes sanctionnant la soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à

2010 et celles sanctionnant la tentative de soustraction pour les années 2011 et 2012.

Ainsi, les griefs de la recourante concernant l'imposition du produit de la vente du chalet sis en France en 2006 et de l'appartement sis à C_____ en 2011 ainsi que le refus de prendre en considération des dettes hypothécaires pour la période fiscale 2010 et 2011 et les dépenses liées à l'entretien de sa défunte mère, sont irrecevables, le Tribunal fédéral ayant définitivement tranché ces questions.

4) Selon l'art. 175 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ainsi que l'art. 56 1l. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), est puni d'une amende 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 (al. 1) ; en règle générale l'amende est 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 (al. 2).

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. Le contribuable qui tente de se soustraire à l'impôt sera également puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 3 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). Dans ce cas, l'amende sera 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).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant être liés. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 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). 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).

5) a. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3). Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 précité consid. 9.1). La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité. En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.3 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Il faut notamment admettre l'existence d'un cas grave lorsque le montant d'impôt soustrait est important (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 26-28 ad art. 177 ; Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 113).

b. Selon l'art. 47 CP, le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. Il prend en considération les antécédents et la situation personnelle de celui-ci ainsi que l'effet de la peine sur son avenir (al. 1). La culpabilité est déterminée par la gravité de la lésion ou de la mise en danger du bien juridique concerné, par le caractère répréhensible de l'acte, par les motivations et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures (al. 2).

Les éléments fondant la culpabilité que le juge doit examiner en premier lieu sont ceux qui se rapportent à l'acte lui-même (Tatkomponente), à savoir notamment, du point de vue objectif, la gravité de la lésion ou de la mise en danger, le caractère répréhensible de l'acte et son mode d'exécution (objektive Tatkomponente). S'agissant de la gravité de la lésion, on tiendra compte de l'importance du bien juridiquement protégé par la norme et du résultat de l'activité illicite. Du point de vue subjectif, sont pris en compte l'intensité de la volonté délictuelle ainsi que les motivations et les buts de l'auteur (subjektive

Tatkomponente). En ce qui concerne l'intensité de la volonté délictuelle, il s'agira notamment de déterminer à quel point l'auteur était ou non libre de choisir entre comportement licite ou illicite et donc s'il lui aurait été facile ou non d'éviter de passer à l'acte (ATF 107 IV 60). Plus il lui aurait été facile de respecter la norme enfreinte, plus sa décision de l'avoir transgressée pèse lourdement et, partant, sa faute est grave ; et vice versa (ATF 127 IV 101 consid. 2a ; 122 IV 241 consid. 1a et les arrêts cités).

Le juge doit également apprécier les facteurs liés à l'auteur lui-même (Täterkomponente). Aux termes de l'art. 47 CP, ces facteurs sont les antécédents et la situation personnelle de l'auteur ainsi que l'effet de la peine sur son avenir. L'absence d'antécédents a en principe un effet neutre sur la fixation de la peine. Elle n'a pas à être prise en considération dans un sens atténuant. Relativement à la personne du prévenu, le juge doit notamment prendre en compte sa situation personnelle (âge, santé, formation, origine socio-économique), sa réputation, sa vulnérabilité à la peine, son intégration sociale, son attitude et ses comportements après les faits qui lui sont reprochés ainsi que pendant la procédure (aveux, collaboration à l'enquête, remords, prise de conscience de sa propre faute ; ATF 134 IV 17 consid. 2.1 ; 129 IV 6 consid. 6.1).

c. Selon l'art. 48 CP, le juge atténue la peine si l'auteur a agi en cédant à un mobile honorable, dans une détresse profonde, sous l'effet d'une menace grave ou sous l'ascendant d'une personne à laquelle il devait obéissance ou de laquelle il dépendait (let. a) ; si l'auteur a été induit en tentation grave par la conduite de la victime (let. b) ; si l'auteur a agi en proie à une émotion violente que les circonstances rendaient excusable ou s'il a agi dans un état de profond désarroi (let. c) ; si l'auteur a manifesté par des actes un repentir sincère, notamment s'il a réparé le dommage autant qu'on pouvait l'attendre de lui (let. d) ; si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle (let. e).

6) En l'espèce, il est acquis, comme l'a constaté le Tribunal fédéral que la recourante n'a pas modifié son domicile fiscal et le centre de ses intérêts vitaux en 2002, alors qu'elle soutenait avoir déplacé son domicile à C_____ et qu'elle était ainsi soumise à l'assujettissement illimité à Genève pour les années concernées, soit 2003 à 2012 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 7.3.1 précisant que la recourante est forclose sur ce point),

Il est acquis qu'elle n'a pas déclaré les montants versés par la fondation H_____ en 2006 et en 2007 (pour un mois), à raison de CHF 30'000.- par mois. Ces montants ont été imposés par l'AFC-GE dans ses bordereaux de taxation contestés en vain par la recourante sur ce point (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 7.3.4).

Il est acquis que les déductions que la recourante voulait faire valoir pour des versements qu'elle aurait faits à sa mère et en paiement d'intérêts hypothécaires n'ont pas à être prises en compte dans son imposition pour les années litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 8.2).

Il est acquis également que la recourante n'a pas déclaré les rendements, calculés sur la base du taux d'intérêt déterminant pour les prestations appréciables en argent, du capital obtenu lors de l'augmentation de son crédit hypothécaire en 2011, ainsi que des capitaux obtenus lors de la vente de ses biens immobiliers à l'étranger (CHF 2'857'218.- pour D_____, vendu en 2006 et CHF 527'132.50 pour C_____ vendu en 2011 – arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 9.3).

Le premier critère de fixation de l'amende, soit le montant des impôts soustraits qui résultent de ces faits, a été établi par l'AFC-GE dans les bordereaux de reprise, pour les années 2006 à 2010 non prescrites, se montant à un total de CHF 330'084.95 (CHF 149'928.05 + CHF 54'008.05 + CHF 45'460.40 + CHF 42'588.45 + CHF 38'100.-) pour l'ICC et CHF 92'909.95 (CHF 51'121.95 + CHF 12'885.05 + CHF 10'893.05 + CHF 9'681.40 + CHF 9'328.50) pour l'IFD. Ont également été établis, les montants des impôts 2011 et 2012, pour un total de CHF 130'996.30 (CHF 63'407.55 + CHF 67'588.75) pour l'ICC et CHF 23'221.05 (CHF 10'778.40 + CHF 12'442.65) pour l'IFD.

Ces montants doivent toutefois encore être rectifiés par déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables des années fiscales non prescrites 2006 à 2010 (JTAPI/979/2018 du 8 octobre 2018 consid. 58, non remis en cause sur ce point dans la procédure judiciaire ultérieure) et après déduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement de E_____ (France ; JTAPI/979/2018 précité consid. 60, non remis en cause sur ce point dans la procédure judiciaire ultérieure).

Même avec ces déductions, il faut considérer que les montants d'impôt soustraits sont relativement importants, de près de CHF 400'000.- comme le sont ceux relatifs à la tentative de soustraction, de près de CHF 150'000.-.

7) S'agissant de la deuxième condition objective, soit la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, elle est réalisée en l'espèce, la recourante ayant violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière conforme à la vérité et complète, conformément aux art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc, notamment en ne déclarant pas l'intégralité de ses revenus et de sa fortune en lien avec le transfert fictif de son domicile à C_____.

8) Concernant la faute de la recourante, il est établi qu'elle était gérante de deux magasins à Genève et propriétaire d'un bien immobilier dans le canton ainsi que de plusieurs comptes en banque en Suisse lorsqu'elle a déclaré avoir quitté

Genève pour s'établir à C_____. Ne s'étant pas adressée à l'AFC-GE dans le doute sur sa situation fiscale, il faut retenir qu'elle s'est accommodée du risque que des procédures fiscales à son encontre soient ouvertes ultérieurement en lien avec ses déclarations, et cela même s'il faut retenir une faute concomitante de ses mandataires, comme l'a fait l'AFC-GE. Les conditions d'une faute par dol éventuel, voire intentionnelle, sont donc remplies. En cela, son argumentation en lien avec l'imposition des sommes versées par la fondation qu'elle n'aurait de bonne foi pas déclarées, n'est pas susceptible de modifier la qualification de sa faute, dans la mesure où ce qui lui est reproché est d'avoir agi sur le plan fiscal comme si elle n'était plus domiciliée en Suisse, pendant les années concernées, ne conservant qu'un assujettissement limité. Or, la question de sa soumission à l'assujettissement illimité dès 2003 est définitivement tranchée.

S'agissant des éléments saillants en lien avec l'analyse de l'art. 47 CP, la gravité de la lésion correspond aux montants d'impôt soustraits, dont il a déjà été noté qu'ils étaient relativement importants. L'activité délictueuse a été d'une certaine intensité, puisqu'elle a duré dix ans, et que la recourante n'a pas mis fin à la situation illégale de son plein gré, mais uniquement en raison de la réaction des autorités à la suite d'une dénonciation. La motivation de la recourante est égoïste et purement économique. Au vu de sa situation confortable de l'époque, il lui était par ailleurs facile de respecter les normes enfreintes.

En revanche, même si la collaboration de la recourante aux procédures de rappel ne peut être qualifiée de bonne, il faut retenir à sa décharge qu'en raison de l'écoulement du temps, certains documents pouvaient s'avérer plus difficiles à réunir.

La contribuable fait également valoir son âge avancé ainsi qu'une mauvaise santé et une situation financière difficile, mais sans toutefois documenter ces dernières, si bien qu'il ne peut en être tenu compte, étant précisé que l'âge ne constitue pas un facteur permettant d'entraîner en l'espèce une diminution du degré de la faute.

S'agissant des circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 CP, depuis la procédure de rappel, l'AFC-GE n'a pas fait valoir que la contribuable aurait donné lieu à d'autres procédures pour soustraction ou tentative de soustraction. Il convient également de retenir que près de vingt ans se sont écoulés depuis la commission de la soustraction et près de dix ans depuis la dernière tentative. Ces faits constituent des circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 let. e CP (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4).

Au vu de l'ensemble de ces circonstances, surtout du temps écoulé, il appert que la fixation par l'AFC-GE de la quotité des amendes aux trois quarts des montants soustraits ne tient pas suffisamment compte des circonstances de l'espèce, et il convient de réduire cette quotité à la moitié de l'impôt soustrait. Pour

la tentative de soustraction, selon le même raisonnement, l'amende sera fixée au deux tiers de cette quotité, soit à un tiers des montants soustraits.

9) Au vu de ces éléments, le recours de la contribuable du 9 novembre 2018 doit, suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2021, être admis en ce qui concerne les rappels d'impôt et les amendes 2003 à 2005 ICC et IFD prescrits, ainsi que les amendes ICC et IFD 2006 à 2012 et rejeté pour le surplus, l'arrêt de la chambre administrative du 1er décembre 2020 ayant été confirmé par l'arrêt précité du Tribunal fédéral sur les autres points.

Le jugement du TAPI du 8 octobre 2018 sera donc annulé en ce qu'il porte sur les rappels d'impôt ainsi que les amendes ICC et IFD 2003 à 2005 prescrits et les amendes ICC et IFD 2006 à 2012, mais confirmé pour le surplus, soit en tant qu'il confirme les rappels d'impôts ICC et IFD 2006 à 2010 après déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables durant les années fiscales 2006 à 2010 ; qu'il confirme les taxations ICC et IFD 2011, déduction faite de la taxe foncière de EUR 1'339.- et la taxation ICC et IFD 2012.

En exécution de ce jugement, la cause doit être renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle effectue le calcul lié à la déduction d'un montant de EUR 1'339.- correspondant à la taxe foncière admise en déduction pour l'année fiscale 2011, conduisant à la rectification des bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 et, par conséquent, à celle des bordereaux d'amende correspondants. Elle est également renvoyée pour qu'elle effectue le calcul lié à la déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables de l'intéressée durant les années fiscales 2006 à 2010. Les amendes ICC et IFD 2006 à 2010 devront être rectifiées au sens des considérants du jugement du TAPI du 8 octobre 2018. De plus, les amendes ICC et IFD 2006 à 2012 devront être fixées à nouveau, tenant compte des considérants du présent arrêt, à la moitié des impôts soustraits pour les années 2006 à 2010 et au tiers des montants soustraits pour les années ICC et IFD 2011 et 2012.

10) Vu l'issue du recours, un émolument – réduit – de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (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, 2004 et 2005 ;

constate la prescription des amendes ICC et IFD 2003, 2004 et 2005 ;

annule le jugement entrepris dans cette mesure ;

renvoie la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse les bordereaux d'amende ICC et IFD 2006 à 2012 au sens des considérants ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus, en tant qu'il renvoie la cause à l'AFC-GE afin qu'elle notifie de nouveaux bordeaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2006 à 2010, de nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2011, rectifiés selon les considérants du jugement et confirme la taxation 2012 ;

met un émolument de CHF 1'000.- 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 (administration fiscale cantonale) ;

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 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 : M. Verniory, président, M. Michel, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
F. Scheffre	J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :