

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/1017/2015-ICCIFD**

**ATA/612/2016**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 juillet 2016**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Mme A\_\_\_\_\_**

représentée par Me Frédéric Serra et Me Dimitri M. Rotter, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

ainsi que

---

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Mme A \_\_\_\_\_**

représentée par Me Frédéric Serra et Me Dimitri M. Rotter, avocats

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
11 janvier 2016 (JTAPI/19/2016)**

## EN FAIT

1. Mme A\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable), née le \_\_\_\_\_ 1929, de nationalité suisse et française, a quatre enfants : M. B\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_, né en 1948 d'une première relation, Mme D\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_, née en 1956, M. E\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_, né en 1958 et Mme F\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_, née en 1962, tous trois issus de son mariage, avec M. G\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_, en 1954, duquel elle a divorcé en 1972.
2. À une date qui ne ressort pas du document manuscrit en question, Mme A\_\_\_\_\_ a annoncé à l'office cantonal de la population, devenu depuis l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), qu'elle résidait de nouveau à Genève, au \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève, depuis le 1<sup>er</sup> février 2000. Ce document porte le timbre humide de l'OCPM daté du 5 février 2001.
3. Le 27 août 2001, Mme A\_\_\_\_\_ a complété le formulaire intitulé « Demande d'enregistrement pour une arrivée de genevois », précisant venir de New-York. Elle a indiqué dans la rubrique « Arrivé(e) à Genève le : » « Voir courrier du 5 février 2001, svp. ».
4. Selon le registre informatisé « Calvin » de l'OCPM, Mme A\_\_\_\_\_ était domiciliée du 20 juin 1988 au 4 décembre 1996 chez son fils aîné au \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève. Après un séjour à Paris et à New-York, elle était retournée vivre chez ce dernier du 1<sup>er</sup> février 2000 au 1<sup>er</sup> juin 2008, puis chez sa fille cadette dès cette date au \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève.  
  
S'agissant de ses enfants, il ressort de ce même registre que son fils aîné a quitté son appartement du \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève, le 1<sup>er</sup> juillet 2008, pour s'installer au \_\_\_\_\_, rue des J\_\_\_\_\_, 1205 Genève. Sa fille cadette s'était quant à elle installée à Genève en provenance des États-Unis, le 28 octobre 2006, d'abord au \_\_\_\_\_, route de K\_\_\_\_\_, 1247 Anières, puis dès le 20 mai 2008 au \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève, avec ses deux enfants, nés en 2002 et 2003.
5. Selon les déclarations fiscales 2001-B à 2006 de Mme A\_\_\_\_\_, signées par son mandataire, la contribuable était domiciliée au \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève, durant toutes ces années. La déduction des primes d'assurances-maladie et accidents constituait le seul élément déclaré, sauf pour 2006 où rien n'était indiqué.

Dans la rubrique « Observations » de sa déclaration fiscale 2001-B, elle a indiqué être sans revenu, à la charge de son fils chez lequel elle vivait et ne percevoir de rente d'aucune sorte.

Pour l'année 2002, elle a indiqué être sans profession, à la charge de son fils.

S'agissant de l'année 2003, elle a précisé dans la rubrique « Observations » être sans revenu et vivre avec son fils lequel subvenait à ses besoins d'existence.

Pour l'année 2004, elle a observé être à la charge de son fils chez qui elle habitait.

Concernant l'année 2005, elle a indiqué être à la charge de son fils chez qui elle habitait et ne pas percevoir de rente d'assurance-vieillesse (ci-après : AVS).

Enfin, pour l'année 2006, elle n'a rien relevé de particulier.

6. Selon ses déclarations fiscales 2007 et 2008, Mme A\_\_\_\_\_ était domiciliée au \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève, chez sa fille cadette. La déduction des primes d'assurances-maladie et accidents constituait le seul élément déclaré.

Dans la rubrique « Observations » de sa déclaration fiscale 2007, elle a indiqué être sans revenu, ne percevoir ni l'AVS, ni aide, ni pension, et être entièrement à la charge de sa fille chez qui elle habitait.

Quant à l'année 2008, elle a indiqué être à la charge de sa famille, notamment son fils et sa fille qui subvenaient entièrement à ses besoins. Elle ne percevait aucun revenu, ni retraite, ni AVS.

7. Sur la base de ces déclarations, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé Mme A\_\_\_\_\_ qu'elle n'était pas taxable s'agissant de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les années fiscales 2002 à 2008 comprise, réservant toutefois l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt.

8. Le 20 octobre 2008, Mme A\_\_\_\_\_ a rempli et signé un « Formulaire d'annonce de changement d'adresse à l'intérieur du canton et pour frontaliers », informant l'OCPM de sa nouvelle adresse au \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève, depuis le 1<sup>er</sup> juin 2008, chez sa fille F\_\_\_\_\_.

9. Le 15 décembre 2009, le service du contrôle de l'AFC-GE a informé Mme A\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt s'agissant de l'ICC et de l'IFD 2001-B à 2008.

La pension alimentaire versée par son ex-époux, M. C\_\_\_\_\_, n'avait pas été déclarée pour ces années. De plus, des éléments de fortune mobiliers n'auraient également pas été déclarés.

Afin de vérifier ses impositions, l'AFC-GE lui a fixé un délai au 11 janvier 2010 pour lui transmettre une copie du jugement de divorce et les relevés

---

bancaires et fiscaux du compte sur lequel avait été versée la pension alimentaire pour ces années, ainsi que pour lui retourner l'attestation d'intégralité dûment complétée qui était jointe.

10. Le 4 février 2010, le mandataire de Mme A\_\_\_\_\_ a écrit à l'OCPM le priant de bien vouloir établir une attestation mentionnant qu'elle était domiciliée dans le canton de Genève depuis l'année 2000. Si tel ne devait pas être le cas, l'OCPM devait lui indiquer depuis quelle année elle n'était plus domiciliée dans le canton.
11. Le 9 mars 2010, l'OCPM a transmis au mandataire de Mme A\_\_\_\_\_ une attestation selon laquelle la contribuable résidait sur le territoire du canton de Genève depuis le 1<sup>er</sup> février 2000 (date indiquée par l'intéressée). Elle avait pour adresse celle de sa fille cadette, \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève.
12. Suite à divers courriers de ses mandataires successifs expliquant notamment que Mme A\_\_\_\_\_ s'était établie de manière définitive à Miami aux États-Unis, rendant de ce fait difficile la récolte des informations et des documents requis, l'AFC-GE a prolongé à plusieurs reprises le délai accordé le 15 décembre 2009.

Dans un de ces courriers, Mme A\_\_\_\_\_ a remis une copie des « Notice of action » I-797 et I-797C des États-Unis en relation avec sa demande de prolongation de séjour datés respectivement des 12 juillet et 28 décembre 2006. L'un des deux documents annexés indiquait son adresse aux États-Unis, soit \_\_\_\_\_ L\_\_\_\_\_ Avenue, M\_\_\_\_\_, Floride, États-Unis.

13. Le 2 février 2011, un entretien s'est tenu entre l'AFC-GE et les mandataires de Mme A\_\_\_\_\_.
14. Le 25 mars 2011, l'AFC-GE a sommé Mme A\_\_\_\_\_ de lui remettre les renseignements demandés au cours de l'entretien du 2 février 2011 qui ne lui étaient pas encore parvenus à ce jour, sous peine de taxation d'office partielle et d'amende pour violation des obligations de procédure.
15. Le 23 juin 2011, Mme A\_\_\_\_\_ a transmis à l'AFC-GE les documents bancaires suivants :
  - extraits du compte n° 1\_\_\_\_\_ (« Djindji »), en francs suisses, en franc français, en dollar et en euro, auprès de la Banque N\_\_\_\_\_ SA à Genève (ci-après : la banque N\_\_\_\_\_ à Genève), pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 20 novembre 2002 ;
  - extraits du compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ SA à Genève (ci-après : O\_\_\_\_\_ ) pour les périodes du 1<sup>er</sup> décembre 2004 au 31 juillet 2005, du 26 septembre 2005 au 30 novembre 2005 et

---

du 1<sup>er</sup> janvier 2006 au 14 février 2006, mentionnant Mme A\_\_\_\_\_ comme titulaire du compte et son adresse \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève ;

- extraits du compte n° 3\_\_\_\_\_ auprès de P\_\_\_\_\_ USA (ci-après : P\_\_\_\_\_ ) pour les périodes du 17 décembre 2005 au 19 janvier 2006, du 19 décembre 2006 au 18 janvier 2007, du 19 décembre 2007 au 17 janvier 2008 et du 17 mai au 4 juin 2008, mentionnant Mme A\_\_\_\_\_ comme titulaire du compte et son adresse \_\_\_\_\_ Q\_\_\_\_\_, puis \_\_\_\_\_ L\_\_\_\_\_ Road, M\_\_\_\_\_, Floride, États-Unis ;

- extraits du compte n° 4\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ aux États-Unis (ci-après : R\_\_\_\_\_ ) pour les périodes du 17 novembre 2007 au 17 janvier 2008 et du 15 novembre au 15 janvier 2009, mentionnant Mme A\_\_\_\_\_ comme titulaire du compte et son adresse \_\_\_\_\_ L\_\_\_\_\_ Road, M\_\_\_\_\_, Floride, États-Unis ;

- extraits du compte n° 5\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_, au nom de Mme A\_\_\_\_\_ et de son fils B\_\_\_\_\_, à l'adresse \_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ Avenue, M\_\_\_\_\_, Floride, États-Unis, relatifs aux périodes du 5 juin 2007 au 15 février 2008, du 18 mars 2008 au 15 janvier 2009 ;

- avis de débit de M. C\_\_\_\_\_ concernant les pensions alimentaires qu'il versait mensuellement depuis janvier 2001 sur le compte de la contribuable auprès de la banque N\_\_\_\_\_ à Genève, puis de fin novembre 2002 à fin juin 2006, sur son compte auprès d'O\_\_\_\_\_, à Genève, puis de juillet 2006 à avril 2007, sur son compte auprès de la banque P\_\_\_\_\_, à T\_\_\_\_\_ en Floride États-Unis, et enfin, de juin 2007 à fin décembre 2008, sur le compte commun de Mme A\_\_\_\_\_ et de son fils B\_\_\_\_\_, auprès de la R\_\_\_\_\_ à Miami, Floride, États-Unis.

Dans son courrier accompagnant ces pièces, elle a porté à l'attention de l'AFC-GE que ses revenus provenaient principalement des pensions versées par son ex-époux et qu'il lui serait difficile de payer ses impôts de 2001 à 2008, ainsi que les intérêts de retard, vu qu'elle ne disposait pas de fortune. Toutefois, sa réponse ne préjugait nullement de l'existence ou non d'une résidence fiscale suisse, réservant sa position et ses droits à cet égard.

16. Le 30 septembre 2011, Mme A\_\_\_\_\_ a remis à l'AFC-GE plusieurs documents destinés à prouver qu'elle était résidente fiscale française et ensuite américaine durant les années 2001 à 2008. Elle avait en effet vécu de manière permanente à Paris de 2001 à 2006, puis à Miami de 2006 à juin 2011. Elle était revenue vivre auprès de sa fille en Suisse en juin 2011 après environ trente ans d'absence.

Parmi les documents remis figuraient notamment copies de son passeport et de sa carte d'identité française délivrés le 16 février 2001 mentionnant Paris comme domicile (\_\_\_\_\_, rue U\_\_\_\_\_, 16<sup>ème</sup> arr.), sa carte de résidente permanente « Green card » indiquant qu'elle était résidente permanente aux États-Unis depuis le 26 avril 2010, les attestations de son assurance ménage pour ses deux résidences successives à Paris qu'elle louait, de son employé de maison, de son amie et de sa voisine à Paris, un procès-verbal de saisie conservatoire effectuée le 10 juillet 2006 dans un garde meuble à Paris, les factures relatives au déménagement des États-Unis en Suisse de juin 2011, ainsi que les décisions de taxation de douane et TVA suisse de juin 2011.

Elle a également joint à son courrier les relevés bancaires de son compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès de O\_\_\_\_\_, mentionnant son adresse \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève pour les périodes du 1<sup>er</sup> juillet 2003 au 31 juillet 2015, du 26 septembre au 25 octobre 2005, du 1<sup>er</sup> octobre au 30 novembre 2005 et du 1<sup>er</sup> janvier au 14 février 2006, les relevés de sa carte de crédit O\_\_\_\_\_ Visa de janvier à juillet 2005, ainsi que les relevés de son compte n° 4\_\_\_\_\_ auprès de la R\_\_\_\_\_ depuis son ouverture en mai 2007 jusqu'au 16 février 2010.

17. Le 14 octobre 2011, l'AFC-GE a demandé à Mme A\_\_\_\_\_ les attestations établies par les fiscs français et américain certifiant qu'elle était dûment inscrite au rôle fiscal de ces pays et précisant les dates de son assujettissement.
18. Le 16 novembre 2011, Mme A\_\_\_\_\_ a répondu à l'AFC-GE que, même si elle était inscrite dans les registres de l'OCPM, elle était domiciliée de 2001 à 2006 en France (Paris), puis de 2006 à 2011 aux États-Unis (Miami), de sorte qu'elle ne pouvait pas être considérée comme résidente fiscale en Suisse durant ces années. Elle n'avait pas non plus séjourné en Suisse plus de nonante jours sans interruption notable. Les nombreux documents fournis dans leurs précédents courriers tendaient à démontrer qu'elle avait fait du lieu où elle se trouvait (France et États-Unis) le centre de ses intérêts personnels et vitaux et qu'elle y avait ses seules attaches de 2001 à 2008.

Des avis de débit concernant le compte « Djindji » à propos de transferts à la banque V\_\_\_\_\_ à Paris (ci-après : la banque V\_\_\_\_\_ à Paris) datés de janvier 2001 à octobre 2002 étaient notamment joints à son courrier.

19. Le 20 février 2012, Mme A\_\_\_\_\_ a remis à l'AFC-GE un arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) relatif à l'assujettissement d'un travailleur salarié arrivé de France en Suisse, selon elle applicable par analogie à sa situation (ATA/270/2011 du 3 mai 2011).

20. Le 29 janvier 2013, l'AFC-GE a invité Mme A\_\_\_\_\_ à lui remettre les attestations d'intégralité annexées dûment remplies et les justificatifs détaillant les pensions alimentaires reçues depuis novembre 2007. Elle a également requis des explications concernant deux ordres auprès de R\_\_\_\_\_ de respectivement USD 100'000.-, daté du 1<sup>er</sup> novembre 2007, et USD 82'910,05, daté du 22 décembre 2008, en sa faveur. Elle voulait également connaître le motif pour lequel le compte bancaire n° 5\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ était aussi au nom du fils, B\_\_\_\_\_, et pourquoi ses relations bancaires avec les États-Unis mentionnaient deux adresses différentes et à quoi celles-ci correspondaient. Elle devait de plus préciser auprès de quelle(s) assurance(s)-maladie (de base et/ou complémentaire) elle avait été affiliée, de 2001 à 2008. Enfin, l'AFC-GE réitérait sa demande s'agissant de la remise des attestations établies par les fiscs français et américains certifiant qu'elle était dûment inscrite au rôle des contribuables de ces pays et précisant les dates d'assujettissement.
21. Le 27 février 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a répondu à l'AFC-GE qu'il convenait d'abord de régler la question fondamentale de son assujettissement fiscal à Genève, avant de déterminer les éléments imposables. Dès lors, elle souhaitait que l'AFC-GE se détermine préalablement sur cette question.
22. Le 5 mars 2014, l'AFC-GE a rappelé que, pour les années en cause, Mme A\_\_\_\_\_ avait toujours rempli ses déclarations fiscales en tant que personne domiciliée à Genève, de sorte qu'elle y avait été assujettie de manière illimitée durant toutes ces années.

L'AFC-GE a ainsi procédé à des reprises portant sur les pensions alimentaires reçues mais non déclarées, en se basant sur les éléments en sa possession (comptes de l'O\_\_\_\_\_, de la banque N\_\_\_\_\_ à Genève, de R\_\_\_\_\_, de P\_\_\_\_\_) et sur des estimations. De plus, tous les crédits apparaissant sur les relevés de compte étaient considérés comme des revenus taxables.

Un délai au 31 mars 2014 était imparti à Mme A\_\_\_\_\_ pour présenter ses éventuelles observations, après quoi les bordereaux de rappel d'impôt, comprenant des intérêts de retard, et d'amende, représentant une fois l'impôt soustrait, seraient établis.

Un tableau mentionnant le montant des reprises était annexé :

Année	Revenus
-------	---------



2001B	CHF 176'883.-
2002	CHF 214'738.-
2003	CHF 203'783.-
2004	CHF 339'909.-
2005	CHF 300'077.-
2006	CHF 198'123.-
2007	CHF 727'605.-
2008	CHF 470'787.-

23. Le 5 mai 2014, Mme A\_\_\_\_\_ s'est opposée au projet de décision de l'AFC-GE.

L'AFC-GE n'avait pas apporté la preuve de son assujettissement illimité en Suisse, soit en raison de son domicile fiscal, soit en raison d'un séjour qualifié au sens du droit fiscal. Subsidiairement, si la preuve du rattachement personnel était apportée et si celui-ci n'était pas restreint ou écarté par les conventions de double imposition applicables, elle demanderait aux banques concernées de produire les attestations d'intégralité requises. S'agissant du montant des reprises, l'AFC-GE pouvait se fonder sur le jugement de divorce pour déterminer le montant de la contribution d'entretien, sans procéder à une estimation. Par ailleurs, considérer comme revenu imposable des remboursements d'assurance-maladie ou des transferts de compte à compte était « pour le moins déplacé ». Par conséquent, la détermination de l'assiette imposable était « erronée ».

24. Le 10 octobre 2014, l'AFC-GE a informé Mme A\_\_\_\_\_ que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2001-B à 2008 étaient terminées et lui a remis ses bordereaux de rappel d'impôt et d'amende y relatifs. Elle a également annexé les tableaux spécifiant les reprises effectuées.

L'AFC-GE n'ayant pas retenu de fortune imposable pour ces années, les montants des revenus imposables et des rappels d'impôts étaient les suivants :

	Revenu imposable	ICC	IFD
ICC 2001-B	CHF 173'043.-	CHF 42'004.60	
IFD 2001-B	CHF 174'600.-		CHF 11'753.70
ICC 2002	CHF 210'864.-	CHF 53'247.70	
IFD 2002	CHF 212'400.-		CHF 16'743.30

ICC 2003	CHF 199'909.-	CHF 49'887.70	
IFD 2003	CHF 201'500.-		CHF 15'304.50
ICC 2004	CHF 335'554.-	CHF 92'072.20	
IFD 2004	CHF 337'600.-		CHF 33'269.70
ICC 2005	CHF 296'229.-	CHF 79'356.65	
IFD 2005	CHF 297'800.-		CHF 28'016.10
ICC 2006	CHF 198'123.-	CHF 48'987.70	
IFD 2006	CHF 198'100.-		CHF 14'037.35
ICC 2007	CHF 637'355.-	CHF 190'306.80	
IFD 2007	CHF 641'300.-		CHF 72'539.75
ICC 2008	CHF 447'399.-	CHF 127'600.85	
IFD 2008	CHF 451'700.-		CHF 47'512.55
TOTAL		CHF 683'464.20	CHF 239'176.95

Les amendes de CHF 683'463.- pour l'ICC et de CHF 239'175.- pour l'IFD, équivalant à une fois l'impôt soustrait, étaient motivées comme suit :

« La pension alimentaire perçue n'a[avait] pas été déclarée. Les autres crédits sur les différents comptes bancaires produits qui permett[ai]ent de justifier [son] train de vie, n'[avaient] pas été expliqués.

En ne déclarant pas les pensions alimentaires (qu'[elle] admett[ait] pourtant avoir reçues), [elle] av[ait] violé [ses] obligations, [elle] n'av[ait] pas permis à l'administration de déterminer avec exactitude [ses] assiettes fiscales. Ainsi, [elle] av[ait] fait en sorte que [ses] taxations soient largement incomplètes.

Nous avons retenu le caractère d'intention et fixons la quotité de l'amende à une fois les droits éludés. Il y a[vait] lieu de prendre en considération les circonstances suivantes : l'importance des montants soustraits, le caractère répétitif des soustractions, qui port[ai]ent sur huit années consécutives, ainsi que la présence d'un mandataire dans le cadre de l'établissement de [ses] déclarations d'impôt, mais aussi [sa] situation personnelle en raison de [son] âge ».

25. Le 12 novembre 2014, Mme A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre ces bordereaux de rappel d'impôt et d'amende, en concluant à leur annulation.

Après son divorce d'avec M. C\_\_\_\_\_, elle avait quitté Genève pour s'établir à New-York (jusqu'en 1980), puis à Paris (1980-2006), puis enfin à Miami (2006 à 2011), avant de rentrer à Genève (mi-2011). En 2007, pour obtenir sa « Green card », elle avait demandé à son ex-époux de ne plus verser la pension sous forme mensuelle, mais en regroupant plusieurs mois de pension. Elle avait ainsi reçu cinq versements réguliers de janvier à avril, en 2007, couvrant la pension des mois de février à mai 2007, puis divers versements irréguliers. Par ailleurs, elle était dépensière au-delà de ses revenus, de sorte que ses enfants étaient intervenus pour l'aider à payer différentes factures. Elle et son fils

B\_\_\_\_\_ étaient cotitulaire d'un troisième compte auprès de R\_\_\_\_\_ (compte n° 6\_\_\_\_\_) pour que celui-ci surveille et encadre ses dépenses.

Principalement, l'assujettissement illimité en Suisse était contesté. Subsidiairement, les reprises tenaient compte de manière erronée des sommes d'argent reçues de ses enfants. De plus et en tout état de cause, quelle que soit la qualification juridique de ces versements, ceux-ci devaient être exonérés fiscalement. Les pensions alimentaires reçues de son ex-mari devaient être déterminées selon le dispositif du jugement de divorce et non pas en fonction d'arrangements convenus ultérieurement par les ex-conjoints. Le emploi d'un actif en un autre actif ne constituait pas un revenu, car il n'y avait pas d'accroissement du patrimoine, de sorte que des transferts de compte à compte ne généraient pas de revenu. Or, de telles opérations avaient été considérées comme du revenu dans les décisions litigieuses.

À l'appui de sa réclamation, elle a produit le jugement de divorce du 6 mars 1972, ainsi que des documents bancaires du compte n° 6\_\_\_\_\_ auprès R\_\_\_\_\_ pour les périodes du 11 mai 2007 au 15 janvier 2009, mentionnant Mme A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ comme titulaires du compte à l'adresse \_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ Avenue, M\_\_\_\_\_, Floride, États-Unis.

26. Par décisions du 20 février 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de Mme A\_\_\_\_\_ portant sur l'ICC et l'IFD 2001B à 2008.

De 2001 à 2008, elle avait été domiciliée à Genève, sans aucune discontinuité, comme l'attestait le fichier de l'OCPM. Durant ces années-là, elle avait rempli ses obligations fiscales de personne assujettie de manière illimitée, à Genève, en remettant régulièrement ses déclarations d'impôt et en ne remettant pas en cause son statut. Toute la correspondance fiscale, ainsi que tous les bordereaux, lui avaient été remis à son adresse à Genève. Il était contraire à la bonne foi de prétendre qu'elle était domiciliée ailleurs pour échapper à toute imposition. Force était de constater qu'elle avait été dans l'incapacité de prouver qu'elle avait, à un moment donné, quitté Genève où elle avait été assujettie aux impôts, et qu'elle s'était créé un nouveau domicile ailleurs. Il n'y avait ainsi aucun conflit d'assujettissement.

Les sommes d'argent reçues de ses enfants étaient dérisoires, considérant l'importance et la fréquence des rentrées d'argent qui avaient été opérées sur ses comptes bancaires et qui provenaient de tiers qui n'étaient pas ses enfants. De plus, elle recevait de son ex-mari une pension alimentaire « très confortable », cela depuis de très nombreuses années. Elle n'était ainsi pas dans le dénuement. Les versements, en provenance de ses enfants, qui auraient pu lui permettre d'améliorer encore son train de vie, ne sauraient à l'évidence être assimilés à des aliments nécessaires pour qu'elle ne tombe pas dans le besoin. Ces donations n'étaient ni prouvées ni détaillées. L'exonération des donations enfants-parents

n'était de plus en vigueur que depuis le 1<sup>er</sup> juin 2004. Enfin, le caractère de prêt de la part de ses enfants, voire de remboursement de prêt, n'avait pas été démontré. Cette dernière hypothèse n'apparaissant d'ailleurs pas crédible, dans la mesure où elle se prétendait être régulièrement à court d'argent et particulièrement dépensière.

Aucun élément imposable n'avait été compté à double, mais établi par appréciation dans le respect des règles sur le fardeau de la preuve. Les revenus supplémentaires expliquant son train de vie provenaient exclusivement des crédits du compte n° 4\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_. De plus, les relevés du compte n° 6\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ n'étaient pas en leur possession lors de la procédure de contrôle, de sorte que l'AFC-GE faisait toutes réserves sur d'autres rentrées d'argent dont elle aurait pu bénéficier.

S'agissant de l'amende, force était de constater qu'elle n'avait pas déclaré la pension alimentaire ainsi que différents crédits bancaires qui permettaient de justifier son train de vie. Elle avait ainsi violé ses obligations fiscales et elle n'avait pas permis à l'administration de déterminer avec exactitudes ses assiettes fiscales. Elle avait agi intentionnellement. En déclarant être entièrement à la charge de ses enfants, alors qu'elle avait des revenus confortables, elle ne pouvait qu'être consciente que ses déclarations d'impôt étaient inexactes et contraires à la vérité. Il était patent qu'elle avait voulu tromper l'autorité fiscale dans le but d'échapper à toute imposition. S'agissant de la quotité de l'amende, plusieurs circonstances aggravantes avaient été retenues, notamment le caractère répétitif de la soustraction qui portait sur de nombreuses années, ainsi que l'importance des montants soustraits. Sa situation personnelle (en raison de son âge) avait été prise en considération, en tant que circonstances atténuantes. En fixant la quotité à une fois le montant des impôts soustraits, l'administration avait respecté le principe de la proportionnalité et n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation.

La motivation s'agissant de l'ICC et de l'IFD 2001B à 2008 était identique.

27. Par acte du 25 mars 2015, Mme A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions. Principalement, elle a conclu à ce qu'il soit dit qu'elle n'était pas assujettie de manière illimitée au cours de années 2001 à 2008, à l'annulation des décisions attaquées, ainsi qu'à celle des bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes ICC et IFD 2001-B à 2008, « sous suite de frais et dépens ». Subsidiairement, elle a conclu à l'annulation des décisions attaquées, ainsi qu'à celle des bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes ICC et IFD 2001-B à 2008 et au renvoi à l'AFC-GE pour nouveau calcul du revenu imposable, en particulier s'agissant de la pension et des versements des enfants, « sous suite de frais et dépens ».

Principalement, elle a contesté son assujettissement fiscal illimité en Suisse. L'administration fiscale avait échoué à l'établir. Son inscription au registre de

l'OCPM et le dépôt de ses déclarations fiscales ne suffisaient pas à fonder son assujettissement fiscal illimité en Suisse. La copie de son passeport et de sa carte d'identité français délivrés en février 2001 mentionnant Paris comme lieu de domicile, les attestations de son assurance ménage, de son employé de maison, de son amie et de sa voisine à Paris, ainsi que les relevés bancaires à Paris et aux États-Unis, la copie de la demande de la « Green card » américaine et la « Green card » américaine, un procès-verbal de saisie portant sur des meubles à Paris, ainsi que l'inventaire des effets rapatriés des États-Unis en Suisse en 2011 et décisions de taxation douanière tendaient à démontrer que la France, puis les États-Unis constituaient le centre de ses relations personnelles et économiques.

Subsidiairement, les calculs de l'AFC-GE étaient erronés s'agissant de la pension alimentaire. Premièrement, les pensions alimentaires versées par son ex-conjoint devaient être prises en considération à la date de l'échéance mensuelle de la créance et non pas à celle de son paiement. De plus, il fallait s'en tenir au dispositif du jugement de divorce, sans procéder à des estimations des contributions d'entretien, au risque de cumuler celles-ci avec les versements effectifs.

Les sommes reçues de ses enfants, soit CHF 4'660.20 en 2005, CHF 26'807.20 en 2005 et USD 19'700.- en 2008, ne devaient pas être prises en compte dans ses revenus. Quelle que soit la qualification juridique de ces versements (dette alimentaire de parents en ligne directe, donation, prêt, remboursement de prêt, etc.), ceux-ci conduisaient tous à une exonération.

L'AFC-GE n'avait retenu comme circonstance atténuante que l'âge de l'intéressée, alors qu'il aurait fallu prendre en considération d'autres éléments essentiels comme son lieu de vie à l'étranger, son handicap, son absence d'antécédents et sa collaboration totale durant la procédure de contrôle. La quotité de l'amende ne pouvait dès lors pas dépasser le minimum légal, soit un tiers.

28. Le 26 juin 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

29. Le 31 août 2015, Mme A\_\_\_\_\_ a répliqué.

Les relevés bancaires couvrant la période du 1<sup>er</sup> juillet 2003 au 15 juillet 2011 tendaient à démontrer une présence physique de vingt-trois jours en Suisse en l'espace de huit ans. Une présence d'une si courte durée ne pouvait fonder un assujettissement illimité en raison du domicile à Genève, ni en raison d'un séjour qualifié au sens du droit fiscal. La procédure américaine I-130 constituait une demande de regroupement familial ayant abouti et qui lui avait permis de vivre aux États-Unis entre 2006 et 2011. Au surplus, si l'on devait admettre une cause de rattachement personnel à Genève, les conventions de double imposition avec la France et les États-Unis attribuaient la compétence exclusive de l'imposer dans ces deux pays, à l'exclusion de la Suisse.

L'AFC-GE avait doublement pris en compte, en 2007 et 2008, la contribution d'entretien reçue à intervalles irréguliers depuis juin 2007.

Elle n'avait pas signé personnellement les déclarations fiscales, de sorte que seule la voie de la taxation d'office était ouverte. Comme l'AFC-GE avait indiqué dans ses courriers que, sur la base des déclarations fiscales remises, elle n'était pas taxable, on pouvait en déduire qu'elle n'avait pas procédé à une taxation d'office, mais ordinaire. Partant, en optant pour ce dernier mode de taxation, l'AFC-GE avait renoncé d'avance à toute procédure en soustraction, ce qui excluait toute amende. Celle-ci devait être dès lors annulée.

30. Le 23 octobre 2015, l'AFC-GE a dupliqué.
31. Par jugement du 11 janvier 2016, le TAPI a partiellement admis le recours de Mme A\_\_\_\_\_ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2001-B à 2008 et d'amendes ICC et IFD 2001-B à 2006. Elle a mis à la charge de l'intéressée un émolument de CHF 3'000.- et ne lui a pas alloué d'indemnité à titre de dépens.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, attendu que l'intéressée avait annoncé ses domiciles genevois successifs à l'OCPM et déposé chaque année ses déclarations fiscales durant les périodes fiscales en cause, le fait qu'elle contestait son assujettissement fiscal illimité en Suisse pour ces mêmes années dans le cadre des procédures en rappel et soustraction d'impôt apparaissait pour le moins contradictoire et contraire au principe de la bonne foi.

Concernant les années 2001 à 2006, les documents bancaires la banque N\_\_\_\_\_ à Genève, portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 20 novembre 2002, ne contenaient aucune indication de lieu susceptible de démontrer un quelconque lien avec la France. Ces pièces bancaires ne mentionnaient ni le nom, ni l'adresse de l'intéressée. Quant aux relevés du compte O\_\_\_\_\_, ils mentionnaient son adresse genevoise. Ils allaient du 1<sup>er</sup> juillet 2003 au 14 février 2006, mais ne couvraient pas les périodes du 1<sup>er</sup> août au 26 septembre 2005 et du 1<sup>er</sup> au 31 décembre 2005. Outre leur caractère lacunaire, ils ne suffisaient pas à déterminer précisément la durée des séjours en France, en Suisse ou dans d'autres pays, dès lors que les retraits n'étaient pas quotidiens et qu'il n'était pas démontré à satisfaction de droit que l'intéressée utilisait elle-même sa carte bancaire.

De plus, les attestations d'un employé de maison, d'une amie (sans précision de date de résidence) et d'une voisine (non signée) ne constituaient pas des éléments de preuve suffisants pour remettre en cause la conviction du TAPI fondée sur les éléments qui précédaient.

S'agissant des années 2007 et 2008, Mme A\_\_\_\_\_ prétendait avoir résidé aux États-Unis. Or, elle n'avait obtenu sa carte de résidente permanente aux États-

Unis que le 26 avril 2010, et rien dans le dossier ne permettait de retenir qu'elle était autorisée à résider aux États-Unis avant cette date.

Le passeport et la carte d'identité français, émis en février 2001 et mentionnant une adresse de l'intéressée à Paris, ne suffisaient pas à établir son domicile fiscal en France pour les années en cause, ce d'autant plus qu'elle avait annoncé à l'OCPM son domicile genevois en février 2001.

De surcroît et surtout, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, Mme A\_\_\_\_\_ n'avait fourni aucune attestation des autorités fiscales françaises et états-uniennes certifiant qu'elle était inscrite au rôle des impôts de ces États, ni qu'elle y payait des impôts ou qu'elle en était dispensée.

Le TAPI ne voyait dès lors pas en quoi les conventions que la Suisse a conclues avec la France et les États-Unis en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune s'appliqueraient dans le cas présent.

Contrairement à ce qu'elle semblait indiquer, elle n'avait pas fourni d'indices (famille, amis, vie associative, etc.) permettant de constater que le centre de ses intérêts se trouverait aux États-Unis. Au contraire, elle avait, à Genève, une bonne partie de sa famille, à savoir notamment son fils, B\_\_\_\_\_, sa fille, F\_\_\_\_\_, et les enfants de cette dernière, nés en 2002 et 2003.

Au vu de tous ces éléments, le TAPI a considéré que l'intéressée n'avait pas démontré qu'elle s'était constituée un nouveau domicile hors de Suisse durant les années fiscales en cause, de sorte que son assujettissement illimité était confirmé pour ces années.

S'agissant de la problématique des pensions alimentaires et compte tenu de la doctrine applicable en la matière, il y avait lieu de prendre en compte uniquement les versements effectifs de l'ex-époux à Mme A\_\_\_\_\_. Dans la mesure où elle avait produit les pièces bancaires justificatives - notamment les avis de débit de son ex-époux - il fallait prendre en considération les montants qu'elle avait effectivement reçus, sans procéder à des extrapolations. Ainsi, les pensions alimentaires de janvier reçues en décembre de l'année précédente devaient être prises en compte dans l'année où le versement avait été effectivement reçu par l'intéressée.

Les autres montants repris n'étant pas contestés, les bordereaux de rappel d'impôt devaient être rectifiés en prenant en considération les montants suivants :

Année fiscale	Total annuel de pension alimentaire retenu par l'AFC-GE	Montant de pension alimentaire à soustraire	Montant de pension alimentaire à ajouter	Total annuel de pension alimentaire admis par le TAPI
2001	CHF 163'005.00	- CHF 13'584.00	CHF 14'808.55	CHF 164'229.55
2002	CHF 166'956.95	- CHF 14'808.55	CHF 14'897.85	CHF 167'046.25
2003	CHF 167'761.20	- CHF 14'897.85	CHF 14'230.00	CHF 167'093.35
2004	CHF 164'936.60	- CHF 14'230.00	CHF 14'046.35	CHF 164'752.95
2005	CHF 169'611.80	- CHF 14'046.35	CHF 12'597.45	CHF 168'162.90
2006	CHF 172'585.20	- CHF 12'597.45	CHF 15'600.38	CHF 175'588.13
2007	USD 139'656.06	- USD 13'001.49	USD 0.00	USD 126'654.57
2008	CHF 192'666.00	- CHF 192'666.00	CHF 0.00	CHF 0.00

Concernant les reprises sur les versements qu'elle avait reçus de ses enfants de CHF 4'660.20 en 2004, CHF 26'807.20 en 2005 et USD 19'700.- en 2008, qu'elle prétendait être exonérés de par la loi, il ressortait des relevés de compte bancaire que Mme A\_\_\_\_\_ avait reçu de ses enfants les montants suivants :

- CHF 4'660.20, le 7 octobre 2004, de son fils B\_\_\_\_\_ ;
- CHF 2'500.-, le 17 mai 2005, de son fils B\_\_\_\_\_ ;
- CHF 12'153.60, le 16 juin 2005, de sa fille F\_\_\_\_\_ ;
- CHF 12'153.60, le 16 juin 2005, de sa fille D\_\_\_\_\_ ;
- USD 14'000.-, le 1<sup>er</sup> octobre 2008 de Madame Joyce A\_\_\_\_\_ (épouse de son fils B\_\_\_\_\_) ;
- USD 5'700.- le 21 novembre 2008 de sa fille F\_\_\_\_\_.

Compte tenu de la contribution d'entretien confortable que lui versait régulièrement son ex-époux, on ne saurait objectivement et raisonnablement considérer que l'intéressée serait tombée dans le besoin à défaut de ces versements. S'agissant de l'éventualité d'une donation ou d'un prêt reçu de ses enfants, voire d'un remboursement de prêt de leur part, hormis le nom de ses enfants ou de sa belle-fille libellé sur les relevés de compte, Mme A\_\_\_\_\_ n'avait pas fourni d'élément de preuve ni d'explication permettant d'écarter la présence d'un revenu imposable. Dès lors qu'on ne pouvait pas exclure qu'elle ait perçu des versements de son ex-époux ou de tiers, par l'entremise de ses enfants, il y avait lieu d'appliquer la règle générale d'imposition du revenu découlant de la loi. Ainsi et faute d'éléments suffisants de la part de Mme A\_\_\_\_\_ permettant de justifier ces revenus, c'était à juste titre que l'AFC-GE avait procédé à leur reprise.

Enfin et s'agissant de la problématique de l'amende, compte tenu de la portée de la signature reconnue par la doctrine, en l'absence de toute signature sur



les déclarations d'impôt 2007 et 2008, il y avait lieu de considérer que celles-ci étaient incomplètes et qu'il incombait à l'AFC-GE d'inviter Mme A\_\_\_\_\_ à y remédier dans un délai raisonnable, conformément à la loi. Dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt, l'abus de droit invoqué par l'AFC-GE ne saurait, en l'occurrence, prévaloir sur son devoir d'exiger que la déclaration fiscale soit signée. Par sa signature, l'intéressée aurait attesté que les déclarations fiscales étaient complètes et conformes à la vérité et se serait formellement engagée à en assumer la responsabilité sur le plan pénal. Par conséquent, faute d'une signature sur les déclarations fiscales 2007 et 2008, les amendes litigieuses ne sauraient concerner les taxations ICC et IFD 2007 et 2008. S'agissant des déclarations d'impôt 2001-B à 2006, elles avaient été signées par le mandataire de Mme A\_\_\_\_\_. Compte tenu de la jurisprudence cantonale et de la doctrine applicables, les déclarations fiscales signées par son mandataire engageaient la responsabilité de l'intéressée, de sorte qu'il y avait lieu d'examiner le bien-fondé des amendes pour les années fiscales 2001-B à 2006.

Les conditions objectives de la soustraction étaient réalisées, dès lors que l'intéressée avait violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière exacte et complète, avec pour conséquence une perte pour la collectivité. Par l'intermédiaire de son mandataire, elle avait en effet indiqué, chaque année, qu'elle n'avait reçu aucun revenu (ni AVS, ni aide, ni pension) et qu'elle était entièrement à la charge de ses enfants. La condition subjective de la faute était également remplie in casu, Mme A\_\_\_\_\_ ne pouvait ignorer qu'elle recevait une contribution d'entretien de son ex-mari. Partant, même sans connaissances particulières du domaine fiscal, elle pouvait aisément se rendre compte que ses déclarations fiscales étaient incomplètes et contraires à la vérité. On pouvait ainsi lui reprocher d'avoir intentionnellement mal instruit son mandataire et de n'avoir pas rectifié dans ses déclarations fiscales les informations inexacts de ce dernier. Dans ces circonstances, le caractère intentionnel de la faute de l'intéressée était clairement établi.

L'appréciation de l'AFC-GE sur la quotité de l'amende n'était objectivement pas critiquable, dans la mesure où l'on se trouvait effectivement en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances atténuantes particulières. La sanction était ainsi en adéquation avec la faute commise. Les amendes étaient confirmées pour les années fiscales 2001-B à 2006. Elles devraient toutefois tenir compte des montants rectifiés des pensions alimentaires susmentionnés.

32. Par acte du 29 janvier 2016, Mme A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité. Principalement, elle a conclu à ce qu'il soit dit qu'elle n'était pas assujettie de manière illimitée au cours des années 2001 à 2008, à l'annulation des décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 20 février 2015, des bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD pour les années fiscales 2001B à 2008, des bordereaux d'amende ICC et IFD pour les années

fiscales 2001B à 2008, « sous suite de frais et dépens » et au renvoi de la cause au TAPI pour jugement complémentaire concernant les frais de justice et les dépens pour la procédure déroulée par-devant son autorité. Subsidiairement, elle a conclu à la confirmation du jugement du TAPI en ce qui concernait l'annulation des amendes ICC et IFD 2007 et 2008 et le calcul de la pension alimentaire pour l'ICC et l'IFD pour les années 2001B à 2008, à ce qu'il soit dit que les versements des enfants étaient des donations exonérées de l'ICC et de l'IFD. « Si par impossible et subsidiairement », elle a conclu à ce qu'il soit dit que la quotité des amendes ICC et IFD 2001B à 2006 soit réduite à un tiers.

Elle avait transmis de nombreuses pièces établissant qu'elle avait son centre des intérêts vitaux d'abord en France, puis aux États-Unis, dont notamment les relevés bancaires démontrant sa présence à Paris et non à Genève, depuis l'année 2000, les relevés bancaires montrant les paiements des factures de téléphone à Paris, les relevés bancaires montrant des versements au fisc français (« Trésor public ») et les courriers de ses mandataires à l'attention de l'AFC-GE motivant leurs demandes respectives de prolongation de délais en raison de son domicile étranger et conduisant à une prolongation totale de plus d'une année. Alors qu'elle avait son compte auprès de la banque N\_\_\_\_\_ à Genève (compte « Djindji »), elle avait fait effectuer régulièrement des transferts vers la banque V\_\_\_\_\_ à Paris où elle venait retirer l'argent en personne. Des factures annuelles de téléphone pour CHF 6'600.- et près de CHF 4'000.- ne pouvaient que résulter d'une présence physique en France. Vu sa présence effective et exclusive à l'étranger (Paris), l'annonce à l'OCPM en 2001 n'avait qu'un pur effet déclaratif, sans créer de domicile en Suisse. En restant à Paris, sans transférer le centre de ses intérêts vitaux à Genève, il n'y avait jamais eu création d'un domicile en Suisse. Vu son âge avancé favorisant la confusion des années, on pouvait douter de l'année d'arrivée en Suisse telle qu'elle avait voulu l'annoncer dans son mot manuscrit reçu par l'OCPM le 5 février 2001. Enfin, la doctrine précisait que le retour de la déclaration remplie et signée par le contribuable, sans réserve, n'était pas synonyme d'assujettissement illimité à l'impôt. Il appartenait au contraire à l'AFC-GE de clarifier ensuite que l'assujettissement à l'impôt était bien donné.

Elle avait obtenu partiellement gain de cause par-devant le TAPI. La condamnation aux frais de la cause ressortant du jugement du TAPI ne motivait pas la réduction éventuelle - ou l'absence de réduction - des frais de justice compte tenu de la victoire partielle du justiciable dans sa démarche par-devant le TAPI. Les garanties procédurales et plus particulièrement le droit à une décision motivée, même sommairement, avaient été violées. La cause devait dès lors être renvoyée au TAPI pour jugement complémentaire sur ce point

En raison de l'effet dévolutif du recours, la voie de la réclamation quant à la question des dépens, n'était pas ouverte. Représentée par un mandataire qualifié, elle avait eu gain de cause partiel par-devant le TAPI. Elle avait en outre dûment

requis l'octroi de dépens dans ses conclusions. La cause devait dès lors être renvoyée au TAPI pour jugement complémentaire sur ce point.

S'agissant des versements faits par les enfants (CHF 4'660.20 en 2005, CHF 26'807.20 en 2005 et USD 19'700.- en 2008), il s'agissait soit de donations, soit de prêts, soit de remboursement de prêts. Trois des quatre enfants vivaient à l'étranger et n'avaient par conséquent aucune obligation de les faire enregistrer à Genève. Enfin, l'enregistrement des donations du quatrième enfant ne se posait pas en tout état de cause en raison de la prescription. Elle sollicitait par ailleurs leur audition. L'hypothèse évoquée dans le jugement du TAPI selon laquelle ces sommes auraient été versées par les enfants pour l'ex-mari n'était que pure supputation et ne reposait sur aucune pièce du dossier, étant relevé que l'aîné n'était pas un descendant du débirentier.

Le TAPI avait violé la présomption d'innocence en estimant que la signature du mandataire avait engagé la responsabilité pénale du mandant. En effet, la conclusion du TAPI imputait au contribuable le fait de son mandataire, alors que la responsabilité pénale était strictement personnelle. De plus, le dossier ne contenait aucun élément de preuve. Les bordereaux d'amende ICC et IFD 2001B à 2006 devaient dès lors être purement et simplement annulés. De même, l'annulation par jugement du TAPI des bordereaux d'amende IFD et ICC 2007 et 2008 devait être confirmée.

Si par impossible, la chambre administrative devait confirmer les amendes ICC et IFD pour les années 2001B à 2006, les motifs exposés dans les écritures antérieures devaient être repris, lesquels concluaient à la réduction des amendes ICC et IFD 2001B à 2006 au minimum légal d'un tiers.

33. Le 15 février 2016, l'AFC-GE a également recouru contre le jugement du TAPI 11 janvier 2016, concluant à son annulation en tant qu'il porte sur l'annulation de la pension alimentaire pour la période fiscale 2008 et sur l'annulation des amendes 2007 et 2008 ainsi, en tant que de besoin, à la confirmation de ses propres décisions du 20 février 2015.

S'agissant de la pension alimentaire pour la période fiscale 2008, l'annulation de la reprise d'un montant de CHF 192'666.- par le TAPI était contestée. Mme A\_\_\_\_\_ avait reconnu que les justificatifs bancaires fournis le 23 juin 2011 constituaient des versements de pensions alimentaires reçues de la part de son ex-époux, de sorte que ces montants devaient être retenus. Dans la mesure où il ressortait d'un avis de débit, ordre du 22 décembre 2008 figurant au dossier d'un montant de USD 82'910.05, soit CHF 89'740.08 au cours de 1,082, il était ainsi arbitraire de considérer qu'aucune pension alimentaire n'avait été versée à l'intéressée en 2008. De plus, même si le TAPI avait considéré que cette pièce n'autorisait pas une reprise d'une pension alimentaire, il aurait dû instruire le dossier pour déterminer quel était le montant de la pension alimentaire que Mme

A\_\_\_\_\_ avait reçu en 2008. En procédant à une telle instruction, notamment en sollicitant les déclarations fiscales postérieures, le TAPI aurait constaté que l'intéressée avait déclaré en 2012, 2013 et 2014 des pensions alimentaires s'élevant à plus de CHF 180'000.- comme cela ressortait de ses déclarations fiscales pour ces années-là. Aucune explication rationnelle ne permettait de justifier la raison pour laquelle les pensions alimentaires de près de CHF 170'000.- par année entre 2001 et 2007, pouvaient être réduites à CHF 0.- en 2008, puis à nouveau versées pour des montants de plus de CHF 180'000.- lors des années postérieures. Enfin, dans sa réclamation du 12 novembre 2014, l'intéressée avait sollicité l'application de son jugement de divorce du 6 mars 1972, étant relevé que la pension alimentaire, par mois et d'avance, s'élevait à CHF 6'000.-. Ce montant devait être indexé à l'indice genevois des prix à la consommation et réadapté, selon l'évolution de cet indice, tous les 1<sup>er</sup> janvier, sans effet rétroactif, l'indice servant de base étant celui au 1<sup>er</sup> janvier 1972, soit 124,6. Or, il résultait de la calculatrice en matière d'indexation en fonction de l'indice des prix à la consommation que le montant mensuel indexé de la pension alimentaire de 1972 s'élevait en 2008 à CHF 16'774.-, soit un montant annuel de CHF 201'288.-, alors que le montant de la reprise opérée par l'AFC-GE ne s'élevait qu'à CHF 192'666.-.

Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, le fait que les déclarations fiscales 2007 et 2008 n'aient pas été signées était impropre à écarter la soustraction fiscale, et donc, à justifier l'annulation des amendes. En annulant les amendes pour ces années, le TAPI avait donné une « prime » à Mme A\_\_\_\_\_, qui avait pourtant failli à son obligation de déclaration non seulement en ne déclarant pas ses revenus confortables, mais aussi en remettant des déclarations non signées. Le contribuable qui omettait de déposer la formule de déclaration ou qui déposait une formule incomplète était uniquement invité à y remédier dans un délai raisonnable. L'annulation des amendes pour ces années-là était choquante, puisque l'intéressée y échappait au motif qu'elle n'avait pas observé une obligation légale qui lui incombait. Le caractère « non satisfaisant » de la déclaration d'impôt découlant de l'absence de signature était insuffisant pour exclure une soustraction fiscale. La soustraction pouvait en effet ressortir d'autres éléments. La disposition légale en matière de signature était située dans la partie relative à la procédure, il ne s'agissait pas d'une disposition pénale, située dans une autre partie de la loi. De plus et même si les déclarations fiscales des années 2007 et 2008 n'avaient pas été signées, il y avait manifestement une continuité dans le processus de soustraction intentionnelle au vu des années précédentes. Les conditions de la soustraction d'impôt étaient réalisées (un comportement illicite, une perte financière pour la collectivité et l'existence d'un lien de causalité entre le comportement illicite et le résultat dommageable). On devait tenir pour établi que Mme A\_\_\_\_\_ avait accepté la transmission de ses déclarations fiscales à l'AFC-GE dans leur état, à savoir incomplète, violant ainsi la loi. Elle s'était accommodée de l'absence de taxation pour ces années tout en sachant que les pensions alimentaires reçues devaient entraîner une taxation. Par son silence, elle avait tacitement admis que

ses déclarations avaient été remises à l'AFC-GE et remplies de « manière complète et conforme à la vérité », ce qui à l'évidence n'était pas exacte. Enfin, en cas de taxation d'office, il n'y avait par définition pas de signature. Toutefois, cela n'empêchait pas l'AFC-GE d'ouvrir ultérieurement une procédure en soustraction et d'infliger une amende, si elle découvrait des éléments nouveaux attestant que la taxation d'office était incomplète. La perte financière pour la collectivité était évidente. Elle résultait de la comparaison des bordereaux 2001 à 2008 entrés en force et des montants des rappels d'impôt découlant des bordereaux du 10 octobre 2014. Le lien de causalité entre l'acte illicite et le résultat dommageable était manifestement réalisé. Enfin, Mme A\_\_\_\_\_ ne pouvait pas ignorer qu'elle recevait une contribution d'entretien de la part de son ex-mari et en s'abstenant de la déclarer ou de vérifier auprès de l'AFC-GE si c'était à juste titre qu'elle était non imposable, elle avait agi de manière intentionnelle, comme pour les années 2001 à 2006.

34. Le 11 mars 2016, Mme A\_\_\_\_\_ a confié la défense de ses intérêts à un nouveau mandataire. Ce dernier a sollicité une prolongation de délai initialement fixé au 18 mars 2016 pour déposer une réponse au recours de l'AFC-GE, ce qui lui a été accordé pour le 15 avril 2016.
35. Le 6 avril 2016, le mandataire a requis une seconde prolongation pour répondre au recours de l'AFC-GE, ce qui lui a été refusé, vu l'objet du litige et étant relevé que sa cliente avait été assistée par des mandataires tout au long de la procédure.
36. Le 15 avril 2016, l'AFC-GE a répondu au recours de Mme A\_\_\_\_\_, concluant à son rejet.

Au vu des indices figurant au dossier, l'AFC-GE était parvenue à démontrer que l'intéressée était assujettie de manière illimitée en Suisse. Son mandataire avait notamment mentionné dans ses déclarations fiscales des déductions devant être prises en compte lors de la taxation et il y était clairement indiqué Genève comme étant son lieu de domicile. De plus, les différents documents qu'elle avait remis à l'OCPM démontraient son assujettissement illimité en Suisse.

S'agissant de son prétendu domicile en France de 2001 à 2006, elle n'avait pas démontré s'être annoncée au fisc français ou y être imposée. Les chèques émis à l'attention du « Trésor public » ne contenaient aucune indication quant à l'objet ayant nécessité le versement des sommes. Il pouvait d'ailleurs s'agir de la taxe foncière ou de la taxe d'habitation dont chaque propriétaire en France devait s'acquitter. Les transferts effectués du compte « Djindji » vers la banque V\_\_\_\_\_ à Paris ne portaient que sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 20 novembre 2002. De plus, l'adresse française ne ressortait pas de ces documents bancaires. Rien ne permettait de vérifier la destination finale des fonds crédités auprès de la banque V\_\_\_\_\_ à Paris et un nombre important de transferts autres que ceux

désignés avaient été opérés du compte « Djindji » alors que leur destination était inconnue. Les témoignages écrits étaient impropres à prouver que l'intéressée s'était constituée un véritable domicile à Paris. Quant au prétendu domicile à Miami de 2006 à 2008, elle n'avait jamais démontré avoir été imposée aux États-Unis. Les « Notices » ne permettaient pas de démontrer qu'elle s'était constituée un domicile dans ce pays. Elle avait obtenu sa « Green card » le 26 avril 2010.

Mme A\_\_\_\_\_ n'avait pas fourni d'explications rationnelles concernant les versements effectués par ses enfants ou par des tiers permettant de les exclure de son revenu. Il était étonnant que les montants versés au titre de donation l'aient été alors qu'elle habitait chez l'un ou l'autre des donateurs, ce qui laissait supposer qu'il s'agissait de remboursement de dettes de ces personnes, étant relevé que la chambre administrative n'avait pas l'obligation d'entendre ces tiers.

L'AFC-GE ne voyait pas comment le mandataire de Mme A\_\_\_\_\_ aurait été en mesure de remplir les déclarations fiscales sans disposer des renseignements que la contribuable lui aurait transmis personnellement. Ces informations, de nature privée (le fait qu'elle vivait chez ses enfants, qu'elle était à leur charge et qu'elle ne percevait aucun revenu, ni AVS, ni aide ou pension), devaient nécessairement lui avoir été communiquées par l'intéressée pour chacune des années en cause. Ces informations mentionnées dans les déclarations fiscales témoignaient de l'intention de l'intéressée de dissimuler ses revenus à l'AFC-GE que les déclarations fiscales aient été signées ou non par son mandataire ou par elle-même. Le TAPI avait à juste titre statué sans procéder à une instruction complémentaire, dans la mesure où le dossier contenait l'ensemble des documents pour établir sa position. L'omission de la déclaration des revenus encaissés découlait des déclarations fiscales remises complétées sur la base des indications qu'elle avait communiquées à son mandataire, de sorte qu'il s'agissait bien d'un cas de soustraction fiscale.

Vu le caractère intentionnel de l'infraction, les montants soustraits et le caractère répétitif des soustractions (huit ans), il convenait de confirmer la quotité ordinaire de l'amende, soit une fois le montant des impôts soustraits. Le principe de la proportionnalité était ainsi respecté. L'âge de la l'intéressée (72 ans) en 2001 ayant été considéré comme constituant une circonstance atténuante.

37. Le même jour, Mme A\_\_\_\_\_ a, de son côté, conclu, préalablement, à ce qu'un délai de trente jours lui soit imparti pour compléter ses observations, à son audition, celle de trois de ses enfants et celle de son employé de maison, de son amie et de sa voisine à Paris, principalement, elle a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE.

Son droit d'être entendue ainsi que le principe d'égalité des armes avaient été violés par la chambre administrative, vu le délai particulièrement court imposé pour le dépôt de la réponse, alors même que l'AFC-GE avait bénéficié d'un

nouveau délai pour produire son écriture responsive. La seule manière de corriger ce vice formel était de lui impartir un délai pour compléter ses observations.

Son audition, ainsi que celles des plusieurs témoins ne pouvaient pas être d'emblée considérées comme étant dénuées d'intérêt, de sorte qu'elles devaient être ordonnées.

Sur le fond, elle reprenait ses précédents arguments en les étayant, et en faisant référence aux pièces de la procédure, notamment les documents bancaires (retraits et paiements effectués), pour conclure qu'elle était domiciliée à Paris de 2001 à 2006, puis à Miami dès 2006.

S'agissant de la pension alimentaire pour l'année 2008, les considérations de l'AFC-GE sur ce point n'étaient que spéculation et élucubrations. De plus et selon les documents bancaires du compte n° 6\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ pour la période du 16 décembre 2008 au 15 janvier 2009, seul un montant de USD 84'690.59 avait été reçu le 5 janvier 2009 de la part de l'ex-époux (« Avance 1<sup>er</sup> semestre »). Ce montant ne pouvait pas être pris en compte pour l'année 2008, comme l'avait à juste titre retenu le TAPI.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, on ne pouvait pas parler de « prime » pour celui ou celle qui ne signait pas sa déclaration. L'AFC-GE avait renoncé à sommer Mme A\_\_\_\_\_ à signer la déclaration, ce qui, soit lui aurait permis de confirmer sa déclaration par sa signature, soit aurait éventuellement abouti à une taxation d'office contre laquelle une amende pour soustraction aurait pu être recevable, si les autres conditions avaient été remplies. Ces deux situations ne pouvaient être comparées, de sorte que le raisonnement de l'AFC-GE ne saurait être suivi sur ce point. Concernant les amendes, les actes du mandataire ne pouvaient pas lui être imputés. Il n'était dès lors pas possible de prononcer une amende contre elle. Au vu du caractère pénal de l'amende, il appartenait à l'AFC-GE de prouver qui était l'auteur de la déclaration, ce qu'elle n'avait pas fait. En l'absence de preuve concernant l'auteur de l'infraction présumée, il convenait d'annuler les amendes. Sur le plan subjectif, elle n'avait pas eu conscience de l'existence des déclarations fiscales, encore moins de leur contenu. L'on ne saurait dès lors lui imputer une négligence, de quelque forme que ce soit. Les formulaires de déclaration étaient envoyés à l'adresse où résidait son fils à Genève, puis transmis au mandataire lequel était informé qu'elle n'était pas domiciliée à Genève. La bonne foi permettait de conclure que l'AFC-GE était informée de son domicile étranger. De plus, les différents courriers de l'AFC-GE précisait qu'elle n'était pas taxable pour les années en cause. Elle pouvait en déduire, de bonne foi, que cela signifiait qu'elle n'était pas taxable du tout, c'est-à-dire pas assujettie. Vu son âge, sa santé et son inexpérience en affaires, elle n'avait pas pu reconnaître cette erreur. Enfin, dans la mesure où les déclarations pour les années 2007 et 2008 n'étaient pas signées, elles ne sauraient être considérées comme faites en la forme écrite. Si toutefois elles devaient malgré tout avoir une quelconque portée

juridique, elle devait être exemptée de toute peine car elle avait agi sous l'emprise d'une erreur de faits ou de droit.

Enfin, le délai de prescription absolue concernant la prétendue infraction réalisée pendant la période fiscale 2001 était échu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, de sorte que l'amende pour cette période fiscale devait être annulée.

38. Le 4 mai 2016, le conseil de Mme A\_\_\_\_\_ a sollicité une prolongation de délai initialement fixé au 9 mai 2016 pour déposer une réplique à l'écriture de l'AFC-GE du 15 avril 2016.

En réponse, la chambre administrative lui a accordé un délai au 11 mai 2016, en raison de la prescription.

39. Le 9 mai 2016, l'AFC-GE a répliqué.

La problématique de l'assujettissement de Mme A\_\_\_\_\_ ne faisait pas l'objet de son recours du 15 février 2016, de sorte que cette thématique devait être écartée du dossier.

L'audition de témoins n'était pas nécessaire, dans la mesure où des attestations écrites émanant de ces personnes figuraient au dossier.

Bien que les déclarations fiscales n'aient jamais été signées par l'intéressée, on ne pouvait affirmer qu'elle n'en avait jamais eu connaissance. Celles-ci avaient été adressées personnellement à l'intéressée chez son fils ou chez sa fille. Son mandataire avait de toute évidence reçu des informations concernant les primes d'assurance-maladie comme l'absence de revenu, d'AVS, de pension ou tout autre aide, ainsi que du fait qu'elle était entretenue par ses enfants. Elle ne pouvait aujourd'hui prétendre qu'elle ignorait être assujettie aux impôts genevois.

Elle n'avait pas produit de preuves comme par exemple des factures d'eau, d'électricité, de téléphone ou de chauffage permettant de retenir que son centre des intérêts vitaux était à Paris et par la suite à Miami.

S'agissant de la pension alimentaire 2008, on observait un défaut de concordance tant sur le montant considéré sur chacun des documents bancaires que sur la mention « Avance 1<sup>er</sup> semestre », cette mention figurant seulement sur l'avis de crédit. Il aurait appartenu au juge d'instruire le dossier pour déterminer si un montant avait été reçu en 2008.

Les conditions de la soustraction d'impôt étaient réalisées. Si l'AFC-GE avait sommé l'intéressée pour qu'elle lui remette une déclaration signée, force était de constater que l'AFC-GE aurait rendu la même décision de non-imposition. En tout état, une amende pour soustraction pouvait être infligée, de sorte que l'absence de signature des déclarations fiscales n'était pas un élément constitutif de



la soustraction fiscale. Enfin, la bonne fois de l'AFC-GE ne pouvait pas être remise en cause, puisqu'elle s'était fondée sur ce qu'avait indiqué le mandataire de Mme A\_\_\_\_\_ sur son domicile à Genève.

Enfin, la prescription absolue de quinze ans n'était pas encore atteinte pour la période fiscale 2001.

40. Le 11 mai 2016, Mme A\_\_\_\_\_ a répliqué.

La chambre administrative avait une nouvelle fois violé son droit d'être entendue ainsi que le principe d'égalité des armes en prolongeant le délai pour déposer sa réplique uniquement de deux jours.

Elle n'avait jamais reconnu son assujettissement illimité en Suisse et n'avait jamais eu connaissance des formulaires de déclarations d'impôt. Les déductions mentionnées dans celles-ci n'étaient que des déductions forfaitaires, de sorte que son mandataire n'avait récolté aucune information concrète auprès d'elle pour remplir les déclarations. Les attestations et formulaires destinés à l'OCPM constituaient uniquement des indices sans grande valeur pour la question du domicile. L'assujettissement par une autorité fiscale étrangère ne relevait pas de la fiscalité suisse, de sorte qu'il n'était pas pertinent qu'elle ne se soit pas annoncée au fisc français. Selon les avis de débit concernant les transferts du compte « Djindji » auprès de la banque la banque V\_\_\_\_\_ à Paris, elle devait se présenter en personne munie de son passeport afin de pouvoir retirer les montants transférés. De plus, elle avait utilisé sa carte de débit relative au compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ pour effectuer des paiements directs ou des retraits en espèce deux à trois fois par semaine en moyenne pour des montants d'environ EUR 300.- à des bancomats situés à quelques mètres de son domicile parisien. Les témoignages écrits devaient être pris en considération. La légalité de son séjour aux États-Unis n'avait aucune influence sur la détermination de ses intérêts vitaux.

Les donations de ses enfants n'avaient pas été faites alors qu'elle habitait chez l'un ou l'autre des donateurs. De plus et même si ces versements constituaient un remboursement de dettes, ces montants ne seraient pas taxables, puisqu'ils ne constituaient pas un revenu.

Lors du dépôt de la première déclaration fiscale en 2002, elle était âgée de 73 ans et n'exerçait aucune activité professionnelle. Elle n'avait pas de connaissance administrative et n'avait pas été en mesure de se rendre compte du contenu ni de la portée d'actes administratifs. En tout état, elle n'en avait simplement pas connaissance, puisqu'elle était domiciliée à Paris et à Miami. Aucune faute ne pouvait dès lors lui être imputée. Le manque d'information concrète chiffrée dans les déclarations montrait bien que le mandataire n'avait aucune indication ni instruction de sa part.

Enfin et si par impossible la chambre administrative devait retenir une infraction par négligence, la quotité de l'amende devait être réduite au minimum légal d'un tiers, vu son âge, sa condition physique, l'absence d'antécédents, sa collaboration totale avec l'AFC-GE et son lieu de vie à l'étranger qui avait rendu la communication avec son mandataire difficile.

41. Le 13 mai 2016, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.
42. Le 2 juin 2016, le TAPI a produit son dossier, sans formuler d'observations.

## **EN DROIT**

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a et 17 al. 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### Recours de la contribuable

2. La recourante conclut préalablement à son audition, à celle de trois de ses enfants, ainsi qu'à celle de son employé de maison à Paris, d'une amie et de sa voisine à Paris.
  - a. La procédure administrative est en principe écrite, toutefois si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA).
  - b. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit, pour le justiciable, d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1). Cette garantie n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_13/2016 du 18 avril 2016 consid. 2.1). Les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent en principe pas le droit d'être entendu oralement

---

(ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_872/2014 du 14 avril 2015 consid. 4.2 ; 2C\_789/2014 du 20 février 2015 consid. 4.2).

c. En l'espèce, l'audition de la recourante ne se justifie pas, dès lors qu'elle a eu l'occasion de s'exprimer par écrit à plusieurs reprises tant par-devant le TAPI que par-devant la chambre de céans et qu'elle a pu se déterminer sur les considérations de l'AFC-GE dans ses différentes écritures.

S'agissant de l'audition de trois de ses enfants (B\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_), les pièces figurant au dossier permettent de trancher le litige en toute connaissance de cause sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à leurs auditions. Par ailleurs et en tout état de cause, au vu de leur lien de filiation avec la recourante, leurs déclarations auraient été prises avec circonspection.

Quant aux auditions de son employé de maison à Paris, de son amie et d'une voisine à Paris, on ne voit pas quels éléments supplémentaire ceux-ci pourraient amener, autres que ceux figurant dans leurs déclarations écrites, lesquelles seront discutées dans le cadre du fond du litige.

Il s'ensuit que les réquisitions de preuve de la recourante seront rejetées, étant précisé que la requête préalable de la recourante portant sur un délai pour compléter ses observations du 15 avril 2016 peut être considérée comme satisfaite, puisqu'elle a, le 11 mai 2016, produit une nouvelle écriture dans le cadre de la présente procédure où elle a pu encore développer son argumentation.

3. La recourante fait grief à la chambre administrative d'avoir violé par deux fois son droit d'être entendue et le principe d'égalité des armes au vu des délais courts pour déposer ses écritures.

a. Selon l'art. 16 al. 2 LPA, le délai imparti par l'autorité peut être prolongé pour des motifs fondés si la partie en fait la demande avant son expiration.

b. Selon la doctrine, en vertu de l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), dont il faut déduire le principe d'égalité des armes, la question de savoir si chaque partie a eu le droit de s'expliquer, soit de présenter sa cause dans des conditions qui ne la place pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire, doit d'apprécier sur la base de l'ensemble de la procédure (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 261).

c. En l'occurrence, le 11 mars 2016, la recourante a confié la défense de ses intérêts à un nouveau mandataire. Ce dernier a sollicité une prolongation de délai initialement fixé au 18 mars 2016 pour déposer une réponse au recours de l'AFC-GE, ce qui lui a été accordé pour le 15 avril 2016. Le 6 avril 2016, soit dans le délai, le mandataire a requis une nouvelle prolongation de délai, ce qui lui a été refusé. Quand bien même le dossier peut paraître volumineux, force est de

constater que, d'une part, une première prolongation du délai lui a été accordée, et d'autre part, la recourante était représentée par des mandataires tout au long de la présente procédure, de sorte que sa position quant à l'argumentation de l'AFC-GE était d'ores et déjà bien délimitée.

La chambre administrative était dès lors fondée à refuser cette seconde demande de prolongation du délai.

S'agissant de la demande du mandataire du 4 mai 2016 tendant à ce que le délai initialement fixé au 9 mai 2016 pour déposer une réplique à l'écriture de l'AFC-GE du 15 avril 2016 soit prolongé, force est de constater que ce délai a été malgré tout prolongé. Certes, deux jours de prolongation peuvent paraître courts, toutefois et dans la mesure où il s'agissait d'une réplique, soit une réponse aux éléments nouveaux soulevés par l'AFC-GE, on peut raisonnablement considérer que deux jours supplémentaires étaient suffisants pour produire une telle écriture.

Les griefs seront écartés.

4. Le litige concerne l'IFD et l'ICC 2001 à 2008.
  - a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non reproduit aux ATF 140 I 68 ; 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2 ; ATA/22/2016 du 12 janvier 2016 consid. 3).
  - b. La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (2001 à 2008).
  - c. Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). Le litige est donc soumis aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées et qui sont désignées à l'art. 69 LIPP qui les abrogent, ainsi qu'à leur réglementation d'application. Il est également soumis aux dispositions de la LPFisc, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002, mais qui s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). S'agissant des sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la LPFisc, celle-ci prévoit qu'elles sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).
5. La recourante conteste son assujettissement illimité en Suisse pour les années fiscales litigieuses. Elle affirme avoir été domiciliée d'abord à Paris (2001 à 2006), puis à Miami (2006 à juin 2011).

6. 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 (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées ; ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 7). Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C\_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; ATA/570/2015 précité consid. 7 et les arrêts cités ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).
  
7. Il convient dès lors de déterminer en premier lieu si la recourante remplit les conditions d'assujettissement illimité du droit fiscal suisse pour les années fiscales 2001 à 2008.
  - 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). Une personne a son domicile fiscal en Suisse lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD). Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD).

L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 à 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (aLIPP- I - D 3 11) et l'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point à l'art. 5 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase aLIPP-I.
  - b. Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.2 ; ATA/570/2015 précité consid. 9a ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 ; 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1 ; ATA/203/2015 du 24 février 2015 consid. 7a ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 5b). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/570/2015 précité consid. 9a et les arrêts cités).

c. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 précité consid. 3.2 ; ATA/203/2015 précité consid. 7a ; ATA/858/2014 précité consid. 5b ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 10b ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 consid. 6). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.99/2006 du 31 août 2006 consid. 6.1 ; ATA/570/2015 précité consid. 9b).

d. Le Tribunal fédéral a retenu que, en matière de droit fiscal international, il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur ; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la rémanence du domicile fiscal, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation. La notion du domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 CC, qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international (ATF 138 II 300 consid. 3.3 p. 306 ; arrêts du Tribunal fédéral

---

2C\_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 6.3 ; 2C\_335/2014 du 19 janvier 2015 consid. 5.1 et les arrêts, ainsi que les références cités).

8. a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2 ; ATA/570/2015 précité consid. 11a et les arrêts cités). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3 ; ATA/570/2015 précité consid. 11a).
- b. La procédure de taxation est caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4 ; ATA/570/2015 précité consid. 11b et les arrêts cités). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).
- c. En cas de changement de domicile, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombe au contribuable (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; ATA/570/2015 précité consid. 11c).
- d. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, dès lors qu'un contribuable a admis son assujettissement fiscal illimité en Suisse, il ne peut pas par la suite le contester dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts ou dans une procédure pénale fiscale, car un tel comportement est contraire à la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3, ainsi que jurisprudence et doctrine citées ; ATA/1261/2015 du 24 novembre 2015 consid. 16).
9. En l'espèce, il ressort d'un document manuscrit non daté mais reçu par l'OCPM le 5 février 2001 que la recourante a annoncé qu'elle résidait de nouveau à Genève, au \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève, depuis le 1<sup>er</sup> février 2000. Cette adresse était également celle de son fils, B\_\_\_\_\_, à l'époque. Elle a confirmé ces éléments en complétant et en signant la « Demande d'enregistrement pour une arrivée de genevois » faisant référence au courrier du 5 février 2001. Par la suite, le 20 octobre 2008, elle a annoncé à l'OCPM un changement d'adresse à

l'intérieur du canton, sa nouvelle adresse étant \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève, depuis le 1<sup>er</sup> juin 2008, chez sa fille, F\_\_\_\_\_.

De plus et comme l'a retenu à juste titre le TAPI, force est de constater que la recourante, par l'entremise de son mandataire, a remis pour chaque année fiscale concernée ses déclarations fiscales, lesquelles précisait son adresse, d'abord chez son fils (de 2001 à 2006), puis chez sa fille cadette (de 2007 à 2008).

En outre et faisant suite à une demande de son mandataire de l'époque, dont les actes lui sont opposables (ATA/405/2016 du 10 mai 2016 consid. 6 ; ATA/422/2011 du 28 juin 2011 consid. 4), l'OCPM lui a remis, le 9 mars 2010, une attestation selon laquelle la contribuable résidait sur le territoire du canton de Genève depuis le 1<sup>er</sup> février 2000 (date indiquée par l'intéressée). Elle avait pour adresse celle de sa fille F\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, rue des I\_\_\_\_\_, 1204 Genève.

Ces éléments constituent des indices clairs à l'appui du domicile fiscal en Suisse de la recourante, de sorte que le fardeau de la preuve de la constitution d'un nouveau domicile en France puis aux États-Unis lui incombe.

10. La recourante a fourni de nombreuses pièces visant à prouver qu'elle était domiciliée à Paris de 2001 à 2006.

L'attestation de son assurance ménage, qui en réalité constitue un courriel adressé à la recourante le 22 septembre 2011, attestant de l'existence de couvertures d'assurance pour ses deux résidences successives à Paris qu'elle louait, signifie uniquement que la recourante était assurée pour son ménage à Paris, ce qui est un élément commun pour tout locataire d'un appartement. Cela ne veut toutefois pas dire que la recourante y était domiciliée avec l'intention de s'y établir.

S'agissant de l'attestation écrite de son employé de maison daté du mois de septembre 2011, dans laquelle il certifie que la recourante habitait Paris tout au long de l'année et que c'était son principal et unique domicile durant les années 2000 à 2006, son contenu doit être pris avec réserve, dans la mesure où d'une part, il émane d'une personne qui a été employée par la recourante et d'autre part, comporte une date d'émission manifestement en lien avec la procédure en rappel d'impôt.

L'attestation de son amie genevoise datée du 27 septembre 2011 certifiant que cette dernière avait à plusieurs reprises séjourné chez la recourante à Paris où cette dernière résidait en permanence est imprécise, dans la mesure où elle ne dit pas quand ou sur quelle période cette amie y a séjourné. De plus, le fait que la recourante accueille des amis chez elle pendant son séjour à Paris ne signifie pas qu'elle y était domiciliée au sens du droit fiscal.



Quant à l'attestation de sa voisine à Paris du 23 septembre 2011 dans laquelle cette dernière certifie avoir eu comme voisine de 2001 à 2006 la recourante, force est de constater qu'elle n'est pas signée, de sorte qu'on ne saurait y accorder une force probante.

Enfin, dans la mesure où ces quatre documents datent du mois de septembre 2011 et qu'ils ont été produits pour la première fois le 30 septembre 2011, on peut légitimement penser qu'elles ont été émises pour les besoins de la présente procédure en rappel d'impôt.

Le fait que son adresse à Paris soit mentionnée sur sa carte d'identité et son passeport français délivrés le 16 février 2001 atteste uniquement que la recourante dispose d'un logement à Paris, ce qui n'est pas contesté. De plus, on peut comprendre que pour ses documents français et pour faciliter les démarches administratives subséquentes, la recourante ait préféré indiquer une adresse française plutôt que genevoise. Enfin et comme relevé à juste titre par le TAPI, force est de constater que peu de temps avant la délivrance de ces deux pièces, la recourante a annoncé le 5 février 2001 à l'OCPM être à nouveau résidente à Genève, au \_\_\_\_\_, route de H\_\_\_\_\_, 1208 Genève, depuis le 1<sup>er</sup> février 2000, ce qui est contradictoire par rapport à ses allégations.

S'agissant des différents documents bancaires figurant au dossier, il ressort de leur analyse qu'ils sont impropres à prouver que la recourante était bien domiciliée fiscalement à Paris.

En effet, les différents avis de débit, devant être pris en considération vu les périodes fiscales concernées et concernant le compte « Djindji » à propos de transferts à la banque V\_\_\_\_\_ à Paris, sont limités dans le temps, soit du 3 janvier 2001 au 18 octobre 2002, alors que la recourante aurait vécu à Paris jusqu'en 2006. De plus, s'il est vrai que ces montants devaient être tenus à la disposition de la recourante aux guichets de la banque V\_\_\_\_\_ à Paris, force est de constater que le plus souvent ces débits avaient lieu une fois par mois, de sorte que ces pièces ne sauraient attester d'une présence permanente de la recourante à Paris, étant relevé par ailleurs qu'entre les 18 décembre 2001 et 27 mars 2002, ainsi qu'entre les 30 mai et 9 juillet 2002 et les 29 août et 17 octobre 2002, aucun transfert n'a été effectué.

Les relevés bancaires montrant les paiements des factures de téléphone à Paris issus du compte « Djindji » devant être pris en considération s'étalent sur une période allant du 2 mars 2001 au 26 avril 2002. Certes, les montants des chèques sont élevés, toutefois force est de constater qu'aucune sortie par chèque n'a été produite postérieurement au 26 avril 2002, alors même que la recourante allègue avoir vécu à Paris jusqu'en 2006. De plus, aucune sortie par chèque n'a été produite pour les mois de mai 2001 et septembre 2001 à mars 2002.

Enfin, les chèques émis à l'attention du « Trésor public » les 29 août 2001 et 1<sup>er</sup> octobre 2002 d'un montant respectif de CHF 420.05 (FFR 1'708.- + CHF 20.- de frais) et de CHF 250.40 (EUR 156.81 + CHF 20.- de frais), tirés du compte « Djindji » peuvent s'expliquer par l'obligation pour la recourante de payer une taxe relative à son logement.

S'agissant des documents bancaires relatifs au compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_, ils portent sur une période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2003 au 14 février 2006.

Pour l'année 2003, la recourante a retiré de l'argent à Paris à vingt-deux reprises en juillet 2003, toutefois ces opérations ont été effectuées sur sept jours. De plus trois retraits ont été effectués à Londres. Hormis deux retraits à Genève, la recourante n'a pas retiré d'argent en août 2003. Pour le reste de l'année, des retraits et des dépenses à Paris apparaissent de ces documents, toutefois ils se limitent à quelques jours d'affilée. D'une façon générale, les mêmes constats peuvent être effectués pour les années suivantes en ce sens que, certes des retraits ont bien été effectués à Paris, toutefois ceux-ci sont concentrés sur quelques jours, étant relevé par ailleurs que pour certains mois, aucun retrait n'a été effectué par la recourante en France, par exemple les mois de mars, juillet 2004 et avril 2005. De plus, aucun document bancaire n'a été remis pour la période du 1<sup>er</sup> août au 25 septembre 2005. Enfin, le fait que des retraits aient été effectués proche de sa résidence à Paris s'explique aisément par des considérations pratiques, sans avoir d'effet sur la problématique du domicile fiscal de la recourante.

Concernant les relevés de sa carte de crédit O\_\_\_\_\_ Visa de janvier à juillet 2005, la recourante l'a utilisée à Paris soit pour procéder à des achats soit pour retirer de l'argent, ce qui atteste de sa présence à Paris. Toutefois et comme relevé précédemment, ces opérations ont été effectuées d'une manière générale sur quelques jours d'affilée, étant noté qu'elle ne l'a pas utilisée à Paris les mois de février à avril 2005.

Au surplus, la recourante ne démontre pas une activité dans la vie locale de Paris. Elle n'a d'ailleurs pas produit de contrat de bail ou de document attestant qu'elle était résidente en France selon les autorités françaises. Cette absence de preuve formelle n'est pas déterminante en soi mais, à l'inverse, ne permet pas d'emporter la conviction en faveur d'un domicile en France.

Enfin et surtout, la recourante n'a pas fourni d'attestation du fisc français certifiant qu'elle était dûment inscrite au rôle des contribuables, et ce malgré plusieurs relances de l'AFC-GE à ce propos. Elle n'a d'ailleurs pas allégué qu'elle se serait heurtée à des difficultés pour obtenir un tel document, qui aurait été propre à fixer son domicile fiscal conformément à ses allégations.

Au vu de ces éléments, on ne saurait retenir que la recourante a prouvé qu'elle était domiciliée à Paris entre 2001 et 2006.

11. La recourante a également produit de nombreuses pièces visant à prouver qu'elle était domiciliée à Miami de 2006 à juin 2011.

Les « Notice of action » I-797 et I-797C en relation avec sa demande de prolongation de séjour aux États-Unis datés respectivement des 12 juillet et 28 décembre 2006 attestent que la recourante a effectué des démarches pour résider dans ce pays. Toutefois, la seule pièce qui atteste d'un droit de résidence aux États-Unis est sa « Green card », laquelle précise de façon incontestable que l'intéressée était résidente permanente aux États-Unis depuis le 26 avril 2010, soit postérieurement à la période fiscale en cause (2001 à 2008), de sorte que ces documents ne peuvent être utilisés à l'appui de sa position.

S'agissant du procès-verbal de saisie conservatoire effectuée le 10 juillet 2006 dans un garde meuble à Paris, le fait qu'une saisie sur des meubles et sur des effets personnels de la recourante à Paris ait eu lieu signifie uniquement que la recourante détenait à Paris des biens, ce qui est logique, dans la mesure où elle était locataire d'un appartement à Paris.

Quant aux différents documents bancaires figurant au dossier, il ressort de leur analyse qu'ils sont impropres à prouver que la recourante était bien domiciliée fiscalement à Miami de 2006 à 2008.

En effet, les extraits bancaires de la recourante portant sur son compte déposé auprès de P\_\_\_\_\_ attestent certes de différentes opérations à Miami toutefois ils ne couvrent que des périodes bien précises (17 décembre 2005 au 19 janvier 2006, du 19 décembre 2006 au 18 janvier 2007, du 19 décembre 2007 au 17 janvier 2008 et du 17 mai au 4 juin 2008), étant noté que pour les périodes du 19 décembre 2007 au 17 janvier 2008 et du 17 mai au 4 juin 2008 aucune opération bancaire n'a été effectuée sur ce compte.

S'agissant du compte n° 4\_\_\_\_\_ de la recourante auprès de R\_\_\_\_\_, les extraits bancaires ne couvrent pas toute la période au cours de laquelle la recourante aurait été domiciliée à Miami. En effet, ils débutent le 17 mai 2007, soit plus d'un an après son présumé déménagement dans cette ville. Certes, il en ressort que ce compte était utilisé pour payer des achats à Miami, toutefois il l'était également pour procéder à des achats dans d'autres villes telles que Lyon, Paris ou encore Genève. De plus, le fait que la recourante a utilisé ce compte pour des achats réguliers à Miami ne suffit pas à lui seul pour conclure qu'elle était formellement domiciliée dans cette ville depuis début 2006.

Les documents bancaires du compte n° 5\_\_\_\_\_ dont les ayant droits économiques sont la recourante et son fils, B\_\_\_\_\_, détenus auprès de R\_\_\_\_\_,

ne constituent pas des preuves de son domicile à Miami pour trois raisons : ils débutent le 5 juin 2007, soit plus d'un an après le présumé déménagement de la recourante dans cette ville, le compte pouvait être également utilisé par son fils et surtout ces documents ne détaillent pas précisément les différentes opérations effectuées sur ledit compte, notamment les achats. Ces considérations peuvent être reprises s'agissant de compte n° 6\_\_\_\_\_ dont la recourante et son fils étaient cotitulaires auprès de R\_\_\_\_\_ depuis le 11 mai 2007.

Enfin, l'inventaire de ses effets personnels rapportés à Genève en juin 2011, les factures relatives au déménagement de ces biens des États-Unis en Suisse de juin 2011, ainsi que les décisions de taxation de douane et TVA suisse de juin 2011 ne constituent pas des preuves d'un domicile effectif à Miami pour les années 2006 à 2008, dans la mesure où au vu de ses différents voyages, il est certain que la recourante a accumulé certains biens à Miami et qu'elle ait voulu les reprendre lorsqu'elle a décidé de ne plus se rendre dans cette ville en juin 2011.

Au surplus et comme pour Paris, la recourante ne démontre pas une activité dans la vie locale de Miami. Elle n'a d'ailleurs pas produit de contrat de bail ou de document attestant qu'elle était résidente aux États-Unis selon les autorités fiscales étasuniennes pendant les années concernées par la présente procédure. Cette absence de preuve formelle n'est pas déterminante en soi mais, à l'inverse, ne permet pas d'emporter la conviction en faveur d'un domicile aux États-Unis.

Enfin et surtout, la recourante n'a pas fourni d'attestation du fisc étasunien certifiant qu'elle était dûment inscrite au rôle des contribuables, et ce malgré plusieurs relances de l'AFC-GE à ce propos. Elle n'a par ailleurs pas allégué qu'elle se serait heurtée à des difficultés pour obtenir un tel document, qui aurait été propre à fixer son domicile fiscal conformément à ses allégations.

Au vu de ces éléments, on ne saurait retenir que la recourante a prouvé qu'elle était domiciliée à Miami entre 2006 et 2008.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE, confirmé en cela par le TAPI, a considéré la recourante comme étant assujettie de manière illimitée en Suisse pour les années fiscales 2001 à 2008.

Le grief sera écarté.

12. La recourante considère que le TAPI a violé les garanties procédurales en ne motivant pas sa condamnation aux frais de la cause pour la procédure par-devant cette juridiction. Elle estime également qu'elle aurait dû se voir octroyer des dépens, dans la mesure où elle a eu partiellement gain de cause et qu'elle a été représentée par un mandataire qualifié.

- a. Les frais de procédure, émoluments et indemnités arrêtés par la juridiction administrative peuvent faire l'objet d'une réclamation dans le délai de trente jours

dès la notification de la décision ; les dispositions des art. 50 à 52 LPA sont alors applicables (art. 87 al. 4 LPA).

b. À teneur de l'art. 67 al. 1 LPA, dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours (effet dévolutif du recours).

Si l'art. 87 al. 4 LPA prévoit la voie de la réclamation pour contester les frais de procédure, les émoluments et les indemnités arrêtés par la juridiction administrative, selon la jurisprudence de la chambre de céans, l'art. 87 al. 4 LPA ne déroge cependant pas à l'art. 67 LPA lorsque les griefs du recourant ne se limitent pas aux frais de procédure, émoluments et indemnités mais qu'ils portent également sur la validité matérielle de la décision attaquée (ATA/190/2016 du 1<sup>er</sup> mars 2016 consid. 3 ; ATA/649/2012 du 25 septembre 2012 consid. 8a ; ATA/145/2009 du 24 mars 2009 consid. 12). Dans ce cas, la chambre de céans est compétente pour statuer sur toutes les questions litigieuses, y compris sur l'émolument et l'indemnité (ibid.).

A contrario, lorsque seuls les frais et émoluments fixés par le TAPI sont critiqués, c'est ce dernier qui est compétent pour statuer par la voie de la réclamation, son jugement pouvant être ensuite porté devant la chambre de céans (ATA/190/2016 précité consid. 3 ; ATA/691/2014 du 2 septembre 2014).

c. En l'espèce, la recourante conteste non seulement l'émolument que le TAPI lui impose et l'absence d'indemnité, mais également la validité matérielle de son jugement. La chambre de céans est ainsi compétente pour statuer sur ces questions.

d. La juridiction administrative qui rend la décision statue sur les frais de procédure et émoluments dans les limites établies par le règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5.10.03) et cela, conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 LPA). Selon ce règlement, l'émolument n'excède généralement pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; dans certaines circonstances, telles qu'une contestation d'une ampleur extraordinaire ou présentant des difficultés particulières, l'émolument peut être porté à CHF 15'000.- au maximum (art. 2 al. 2 RFPA). Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'il a généré par sa saisine (ATA/649/2012 du 25 septembre 2012 consid. 8b ; ATA/145/2009 du 24 mars 2009 consid.13).

e. En l'occurrence, la recourante a saisi le TAPI d'un recours contre deux décisions de l'AFC-GE portant sur l'ICC et l'IFD 2001 à 2008. Ayant eu uniquement partiellement gain de cause, c'est à juste titre que le TAPI l'a condamnée à participer aux frais de procédure que sa saisine a causé.

Le montant des émoluments de CHF 3'000.- peut paraître élevé, toutefois le recours portait sur plusieurs années fiscales (2001 à 2008). De plus, plusieurs éléments étaient contestés par la recourante, lesquels ont généré pour le TAPI un travail important. Enfin, la recourante n'a pas allégué disposer de revenus insuffisants pour assumer le paiement de ces frais et il ne résulte pas du dossier que sa situation financière ne pourrait s'accommoder d'un tel montant.

L'émolument de CHF 3'000.-, mis à la charge de la recourante par le TAPI, respecte ainsi le principe de la proportionnalité et doit donc être confirmé.

f. La juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours dans les limites établies par le RFPA et cela, conformément au principe de proportionnalité (art. 87 al. 2 et 3 LPA). 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.- (art. 6 RFPA).

g. En l'espèce, la contribuable a eu gain de cause sur trois points : le fait que l'AFC-GE n'aurait pas dû procéder à des extrapolations pour calculer les pensions alimentaires de la recourante, l'annulation de la pension alimentaire pour l'année 2008 et l'annulation des amendes pour les années 2007 et 2008. Elle a en outre requis dans les conclusions de ses écritures une indemnité de procédure. Ainsi, c'est à tort que le TAPI, dans le cadre de sa saisine, n'a pas alloué d'indemnité de procédure à la recourante.

h. La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation s'agissant de la quotité de l'indemnité allouée qui ne constitue, de jurisprudence constante, qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/154/2016 du 23 février 2016 consid. 8a et les arrêts cités). Par ailleurs, la garantie de la propriété (art. 26 Cst.) n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2010 du 24 août 2010).

Pour déterminer le montant de l'indemnité, il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échange d'écritures et d'audiences. Le montant retenu doit également intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et, de manière générale, la complexité de l'affaire (ATA/154/2016 précité consid. 8a et les arrêts cités).

i. En l'occurrence, la question de la quotité de l'indemnité de procédure par-devant le TAPI ne peut être analysée qu'après avoir statué sur le recours de l'AFC-GE portant sur deux des trois points admis par le TAPI.

13. La recourante conteste les reprises sur les versements qu'elle a reçus de ses enfants, soit CHF 4'660.20 en 2004, un total de CHF 26'807.20 en 2005 et un total

de USD 19'700.- en 2008, estimant qu'ils doivent être exonérés, puisqu'il s'agit soit d'une donation, soit d'un remboursement par les enfants d'un prêt contracté auprès de leur mère ou soit d'une dette alimentaire.

14. a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 1 de la sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14).

b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de LIFD et de l'aLIPP-IV est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/905/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4b ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 consid. 6b et les arrêts cités).

c. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine suisses retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1 ; ATA/342/2015 précité consid. 6c et les arrêts cités), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7). Selon celle-ci, 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/342/2015 précité consid. 6c ; ATA/342/2015 précité consid. 6c).

d. Selon les art. 24 let. a LIFD et 10 let. c aLIPP-IV, 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.

Les articles 24 let. e LIFD et 10 let. e aLIPP-IV prévoient que sont exonérés de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23 let. f LIFD, respectivement à l'art. 9 let. f aLIPP-IV.

e. La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contrepartie 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). La donation est un contrat unilatéral - car une seule des parties s'oblige - et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté des parties - du donateur et du donataire - de conclure un contrat selon lequel le donateur consent à faire une

attribution à titre gratuit que le donataire est prêt à accepter. Le donateur et le donataire doivent être conscients des éléments du contrat, qui sont objectivement et subjectivement essentiels pour l'un d'eux ou pour les deux. Sans cette concordance des volontés, la donation n'est pas valable (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2012, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO).

La donation se caractérise par un élément subjectif, « la volonté du donateur de donner sans contre-prestation correspondante, et par deux critères objectifs, la diminution du patrimoine du donateur et l'enrichissement du donataire » (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1609 n. 26 ad art. 239).

La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur lequel est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_961/2010 du 30 janvier 2012, consid. 5.2 ; 4A\_201/2009 du 24 juin 2009 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 37 ad art. 239).

Auprès des personnes physiques, l'*animus donandi* ne saurait être retenu sur une seule base objective : le constat d'un écart entre prestation et contreprestation ne suffit pas à lui seul à conclure à une donation mixte ; il peut y avoir d'autres raisons à un tel écart, et la dimension subjective doit être examinée pour pouvoir conclure à une donation. Lorsque l'*animus donandi* est retenu, il existe un parallélisme fiscal : la donation ne peut être déduite des revenus imposables du donateur, mais elle est exonérée chez le donataire (Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2008, p. 421 n. 12 ad art. 24 LIFD).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal (ATF 118 Ia 497 consid. 2aa p. 500). Les motifs pour lesquels les dons sont effectués (reconnaissance, générosité, devoir moral, etc.) n'exercent aucune influence sur l'assujettissement. La notion de donation peut être plus large en droit fiscal qu'en droit civil (ATF 118 Ia 497 consid. 2cc p. 502 ; ATA/446/2014 du 17 juin 2014 consid. 6a et les arrêts cités).

f. Selon l'art. 312 CO, le prêt de consommation est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge pour ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité. En matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils ont été stipulés (art. 313 al. 1 CO). L'obligation de restitution à l'emprunteur est un élément essentiel du contrat. Il appartient à celui qui prétend qu'une somme remise doit lui être restituée d'établir que telle avait bien été la volonté des parties (ATF 86 II 209 consid. 2). Aucune forme écrite pour un tel contrat n'est requis (art. 1 CO).



Le remboursement d'une créance ne constitue pas un revenu pour son titulaire (Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 562 n. 11 ad art. 34 LIFD).

g. S'agissant des prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, sont exonérées, les aliments aux parents en ligne directe ascendante et descendante qui, à défaut, tomberaient dans le besoin (art. 328 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210). Ces aliments relèvent du droit de la famille ; ils sont exonérés conformément à l'art. 24 let. e LIFD et non au titre de subsides provenant de fonds privés au sens de l'art. 24 let. d LIFD, même si le droit à l'assistance alimentaire n'appartient qu'à celui qui, sans cela, tomberait dans le besoin (art. 328 al. 1 CC), l'intéressé ayant droit à la couverture de ce qui est nécessaire pour vivre selon l'art. 329 al. 1 CC (Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 429 n. 34 ad art. 24 LIFD).

h. Selon une jurisprudence constante, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 7a et les arrêts cités). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/1376/2015 précité).

i. En l'espèce, il ressort de l'analyse des différents documents bancaires que :

- le 7 octobre 2004, le compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 4'660.20 venant de son fils, B\_\_\_\_\_ ;

- le 17 mai 2005, le compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 2'500.- venant de son fils, B\_\_\_\_\_ ;

- le 16 juin 2005, le compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 12'153.60 venant de sa fille, F\_\_\_\_\_ ;

- le même jour, le compte n° 2\_\_\_\_\_ « personnel 60plus » auprès d'O\_\_\_\_\_ de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 12'153.60 venant de sa fille, D\_\_\_\_\_ ;

- le 1<sup>er</sup> octobre 2008, le compte n° 4\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ de de la recourante a été crédité d'un montant de USD 14'000.- venant de Madame Joyce A\_\_\_\_\_, soit l'épouse de son fils, B\_\_\_\_\_ ;
- le 21 novembre 2008, le compte n° 4\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_ de de la recourante a été crédité d'un montant de USD 5'700.- venant de sa fille, F\_\_\_\_\_.

Comme l'a retenu à juste titre le TAPI, la recourante n'a fourni aucun élément de preuve ni d'explication permettant de justifier les différents versements des montants précités par les membres de sa famille. Les relevés bancaires attestant de ces crédits se limitent à indiquer le nom du créancier sans préciser le motif des versements. Ainsi, force est de constater que la recourante n'a pas apporté la preuve que ces versements constituaient des donations ou un remboursement par les enfants d'un prêt contracté auprès de leur mère. Compte tenu de toute absence de donation, l'argumentation de la recourante à propos de la prescription relative aux droits d'enregistrement tombe à faux.

Par ailleurs, au vu du montant figurant dans les différents avis de débit relatifs à la pension alimentaire payée par l'ex-mari de la recourante (supérieure à CHF 10'000.- par mois), ainsi qu'au vu des différents relevés bancaires concernant ses comptes qui font état de différents crédits de la part de tiers, on ne saurait véritablement soutenir que la recourante se trouvait dans une telle situation financière qu'il incombait aux membres de sa famille d'intervenir, sans quoi elle serait tombée dans le besoin. Enfin, et si tel avait été le cas, les versements de la part de ses enfants auraient été plus réguliers, que ces quelques versements épisodiques et espacés dans le temps précités.

Dès lors et en application des art. 16 al. 1 LIFD et art. 1 aLIPP-IV, c'est conformément au droit que l'AFC-GE a procédé à leurs reprises.

Le grief est mal fondé.

15. La recourante considère que le TAPI a violé le principe de la présomption d'innocence en retenant que la signature du mandataire engageait sa responsabilité pénale.
  - a. Le principe de présomption d'innocence ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. no 34619/97, § 96 ; ACEDH Phillips c. Royaume-Uni du 5 juillet 2001, req. no 41087/98, § 40 ; ACEDH Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988, req. no 10590/83, § 67). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés (ACEDH Chambaz précité § 70 ; ACEDH Barbera précité § 77). Il

oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; ACEDH Barbera § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (ACEDH Janosevic précité § 98 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7a).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe du moment que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101). De plus, la CourEDH n'est pas appelée à examiner in abstracto la compatibilité des présomptions posées par la législation nationale avec la CEDH, mais à déterminer si la manière dont cette présomption a été appliquée dans le cas concret a violé le droit à un procès équitable au sens de l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Phillips précité § 41 ; ATA/18/2013 précité consid. 7a).

b. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 8a).

c. Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_280/2013 du 6 avril 2013 ; ATA/1262/2015 du 24 novembre 2015 consid. 7c).

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 6b ; ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 588).

Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/1262/2015 précité consid. 7c ; ATA/370/2015 précité consid. 6c ; ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 et les références citées).

d. En l'occurrence, les déclarations fiscales 2001 à 2006 de la recourante ont été signées par son représentant. Elles se limitent à indiquer quelques observations, ainsi que la déduction des primes d'assurances-maladie et accidents, sans préciser le fait qu'elle percevait au cours de ces années une contribution d'entretien de la part de son ex-mari ou encore d'autres montants de tiers.

Conformément à la jurisprudence fédérale précitée, et dans la mesure où les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres, c'est à tort que la recourante soutient que le fait de son mandataire ne saurait lui être imputé.

De plus, on ne saurait véritablement soutenir que la recourante n'était pas en mesure de se rendre compte du contenu erroné de ses déclarations fiscales.

En effet, force est de constater que dans la rubrique « Observations » de ses déclarations fiscales, il y est précisé qu'elle était sans revenu, à la charge de son fils chez lequel elle vivait, ce qui n'était pas conforme à la vérité au vu de l'ensemble du dossier. En n'instruisant pas correctement son mandataire voire en s'entendant avec lui pour commettre l'infraction fiscale, la recourante a violé son obligation légale de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité pour ces années.

Le grief sera écarté.

16. a. Selon les art. 175 al. 1 LIFD, art. 56 al. 1 LHID et art. 69 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait (ou aurait dû) l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 et les références citées), pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (ATA/514/2016 du 14 juin 2016 consid. 9a).

b. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. Le contribuable agit intentionnellement, lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et art. 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 (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Le dol éventuel suffit ; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/514/2016 précité consid. 9b ; ATA/828/2013 du 17 décembre 2013 et les références citées).

Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/514/2016 précité consid. 9b et les arrêts cités). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/514/2016 précité consid. 9b).

c. En l'espèce, et comme vu supra, les déclarations fiscales 2001 à 2006 de la recourante n'étaient pas complètes, dans la mesure où des éléments de revenu n'avaient pas été déclarés. L'intéressée a ainsi violé de manière intentionnelle ses obligations fiscales pendant les années 2001 à 2006.

17. La recourante soutient que la prescription pour procéder au rappel d'impôt et celle de l'action pénale serait atteinte s'agissant de l'année fiscale 2001.

a. En droit public, la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'État (ATF 133 II 366 = JdT 2007 II 54 p. 56 ; 106 Ib 357 consid. 3a ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3a et les arrêts cités). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses.

b. En matière d'IFD, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD).

c. Sur le plan de l'ICC, la LHID prévoit également à son art. 53 al. 2 que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Selon l'al. 3 de cette disposition, le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

Dans le canton de Genève, les dispositions consacrées aux rappels d'impôts et pénalités étaient ancrées jusqu'au 31 décembre 2001, dans la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Elles ont été abrogées le 1<sup>er</sup> janvier 2002 par l'entrée en vigueur de la LPFisc.

Selon l'art. 341A aLCP, la prescription du droit d'introduire la procédure de rappel d'impôt est soumise à un délai de cinq ans dès l'entrée en force de la décision de taxation initiale (ATA/558/2014 précité consid. 4b et les arrêts cités), l'aLCP ne contenant en outre pas de délai de prescription absolue (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002, la législation cantonale prévoit une disposition en tous points similaire à l'art. 53 LHID, ancrée à l'art. 61 LPFisc.

d. Il ressort de ce qui précède que pour l'année fiscale 2001, l'art. 341A aLCP était contraire à la LHID. Or, l'art. 72 al. 2 LHID dispose que cette loi est directement applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 si les dispositions de droit cantonal s'en écartent. Par conséquent, c'est à l'aune de l'art. 53 LHID que la

---

prescription de la procédure en rappel d'impôt ICC 2001 doit être régie, et non l'art. 341A aLCP (ATA/558/2014 précité consid. 4c).

e. En l'occurrence, dès lors que l'AFC-GE a ouvert la procédure en rappel d'impôt le 15 décembre 2009, il y a lieu de constater que celle-ci a été introduite dans le respect du délai de prescription de dix ans (31 décembre 2011). En outre, au jour du prononcé du présent arrêt, le délai de prescription absolue de quinze ans pour procéder audit rappel n'est pas échu (31 décembre 2016).

f. Selon l'art. 184 al. 1 let. b LIFD, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi, ou par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire.

g. Le 1<sup>er</sup> octobre 2002 a été abrogé l'art. 72 CP, qui prévoyait la possibilité d'interrompre le délai de prescription de l'action pénale (RO 2002 2993). Afin de compenser le raccourcissement de l'ensemble des délais de prescription fixés par le droit pénal accessoire, la loi fédérale du 22 mars 2002 relative à la prescription de l'action pénale (RO 2002 2986 ; FF 2002 2512) a introduit une réglementation transitoire à l'art. 333 al. 5 CP (aujourd'hui al. 6).

Selon l'art. 333 al. 6 let. b CP, jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales, les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions qui dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire. En ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée, le délai passe ainsi de dix à vingt ans (voir également le Message du Conseil fédéral du 2 mars 2012 relatif à la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal, FF 2012 2654). L'art. 333 al. 6 let. d CP dispose quant à lui que la prescription de l'action pénale ne court plus jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu.

h. Malgré l'abrogation de l'art. 72 CP, la LIFD n'a toujours pas adapté son texte au nouveau droit et prévoit la possibilité d'interrompre la prescription de l'action pénale. Ainsi, selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177 LIFD. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). Il s'ensuit que par le jeu de l'art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, la poursuite pour soustraction fiscale consommée se prescrit après quinze ans, ce délai ne pouvant pas être prolongé (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.2.2 ;

---

2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 3.1 ; ATA/558/2014 précité consid. 6c ; ATA/37/2014 du 21 janvier 2014).

Il résulte de ce qui précède que l'art. 184 al. 2 LIFD est plus favorable à la recourante que le nouveau droit. Par conséquent, en application du principe de *lex mitior* qui commande que les dispositions du nouveau droit ne s'appliquent aux infractions commises avant leur entrée en vigueur que si elles lui sont plus favorables (art. 2 CP), il convient d'appliquer la LIFD au cas d'espèce pour déterminer les délais de prescription relative et absolue de dix et quinze ans à la poursuite de l'action pénale pour soustraction d'IFD consommée.

i. En matière d'ICC, la LHID prévoit les mêmes délais que l'art. 184 al. 2 LIFD (art. 58 al. 2 et 3 LHID).

j. La législation cantonale disposait, jusqu'au 31 décembre 2001, que la prescription de l'action pénale était de cinq ans, non comprise l'année courante (art. 341A aLCP). Ce délai commençait à courir, conformément à la jurisprudence y relative (ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités), dès la commission de l'infraction. Bien que l'aLCP ne comportait pas de prescription absolue, l'amende pour soustraction d'impôt était, en raison de son caractère pénal, soumise à un délai de prescription absolue de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités ; ATA/346/2006 précité et les références citées).

k. Au vu de ce qui précède, l'art. 341A aLCP était contraire à la LHID pour l'année fiscale 2001. Par conséquent, en application de l'art. 72 LHID, la prescription de l'action pénale pour soustraction à l'ICC 2001 doit être régie exclusivement par la LHID. La prescription relative de l'action pénale pour l'année fiscale 2001 est donc de dix ans (art. 58 al. 2 LHID), et la prescription absolue de quinze ans (art. 58 al. 3 LHID) (ATA/558/2014 précité consid. 4c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 5.1).

l. En l'occurrence, dès lors que l'AFC-GE a ouvert la procédure pénale pour soustraction d'impôt à l'encontre de la recourante le 15 décembre 2009 il y a lieu de constater que celle-ci a été introduite dans le respect du délai de prescription relative de dix ans (31 décembre 2011). En outre, au jour du prononcé du présent arrêt, le délai de prescription absolue de quinze ans n'est pas échu (31 décembre 2016).

Le grief sera écarté.

18. Ainsi et au vu de ce qui précède, les amendes portant sur les années 2001 à 2006 se révèlent fondées dans leur principe, reste à examiner leur quotité.



19. La recourante considère que la quotité de l'amende devrait être ramenée au minimum légal, soit un tiers.

a. 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 (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc).

b. 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 (art. 106 CP). 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 (ATA/514/2016 précité consid. 10 et les arrêts cités). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

c. En l'espèce, l'AFC-GE, suivie par le TAPI, a retenu que la recourante avait agi intentionnellement. Elle a fixé le montant des amendes à une fois les droits élundés prenant en considération l'importance des montants soustraits, le caractère répétitif des soustractions portant sur huit années consécutives, le fait qu'elle avait été représentée par un mandataire dans le cadre de l'établissement de ses déclarations d'impôt, mais aussi sa situation personnelle en raison de son âge.

Cette appréciation ne prête pas le flanc à la critique. Réduire la quotité de l'amende au-delà du minimum légal incompressible, soit au tiers de l'impôt élundé, ne tiendrait pas compte du caractère intentionnel de la soustraction fiscale et serait peu dissuasif.

Le grief est mal fondé.

#### Recours de l'AFC-GE

20. L'AFC-GE considère que le TAPI a arbitrairement annulé la reprise de la pension alimentaire versée à la recourante par son ex-mari pour l'année 2008.

a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle (art. 16 al. 2 LIFD). Tel est en particulier le cas de la

pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (art. 23 let. f LIFD).

En droit cantonal, l'art. 9 let. f aLIPP-IV a la même teneur que l'art. 23 let. f LIFD.

b. Selon la doctrine, en cas de divorce ou de séparation de droit ou de fait au cours de la période fiscale, il n'y a pas de taxation commune jusqu'au divorce ou à la séparation, les époux étant imposés séparément pour l'ensemble de l'année fiscale. Le revenu imposable se déterminant d'après les revenus effectivement acquis (art. 210 al. 1 aLIFD), les pensions et contributions d'entretien entraînées par la séparation de fait sont imposables, respectivement déductibles, sans conversion sur une année ni pour le calcul du revenu imposable de la période ni pour la fixation du taux.

En la règle, les pensions et contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La LIFD ne pose cependant pas comme condition expresse à leur imposition (respectivement à leur déduction) qu'elles soient fixées dans un jugement ou une convention ratifiée par le juge ou les autorités de tutelle (Christine JAKUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 411 n. 40-41 ad art. 23 LIFD).

Selon les principes généraux du droit fiscal, un revenu est réalisé lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, soit lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou qu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. S'agissant d'une prestation en espèces, c'est en principe le cas lorsque le contribuable acquiert la créance, pour autant que son exécution n'apparaisse pas incertaine. « Dans la pratique, le sens moral des débiteurs en matière de paiement de contribution d'entretien n'est souvent guère développé » (Message sur le droit la famille, FF 1996 I 1 p. 125), et les cas d'inexécution fréquents. Aussi, de manière générale, les aliments ne peuvent-ils être ni imposés ni déduits uniquement sur la base d'un jugement ou d'une convention, mais seulement lorsqu'ils ont été effectivement payés. Cette solution est aussi dictée par le principe de l'imposition selon la capacité économique, le régime de déduction et d'imposition des aliments ayant été introduit précisément afin de mieux tenir compte de la capacité contributive de l'un et l'autre époux. Au demeurant, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD précise que sont déduites du revenus la pension et les contributions d'entretien « versées » (Christine JAKUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 411-412 n. 42 ad art. 23 LIFD).

Par pension alimentaire imposable chez l'(ex)-conjoint bénéficiaire (et déductible par le débiteur), on entend la rente d'entretien en espèces. Les prestations périodiques en nature supportées par l'époux astreint à verser des

aliments lui sont assimilées. En pratique, il s'agit plus particulièrement du cas où le débiteur de l'entretien met gratuitement à disposition de l'autre époux, pour y habiter, la maison ou l'appartement dont il est propriétaire. Le débiteur de l'entretien doit déclarer la valeur locative, mais peut déduire le même montant à titre de pension alimentaire. Ledit montant est imposable selon l'art. 23 let. f LIFD chez le créancier de l'entretien. Est également imposable (respectivement déductible), à titre de pension alimentaire, le paiement, par le débiteur de l'entretien, des charges courantes et régulières que sont le loyer et les primes d'assurance-maladie dus par le créancier de l'entretien. Les prestations consistant dans le paiement de dépenses qui ne se renouvellent pas à intervalles réguliers et dont le montant est de surcroît aléatoire à déterminer ne constituent pas une pension alimentaire imposable, respectivement déductible (Christine JAQUES, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 412-413 n. 46-47 ad art. 23 LIFD).

c. En l'espèce et au vu de la doctrine précitée, c'est à juste titre que le TAPI a considéré qu'il convenait de prendre uniquement les versements de l'ex-époux à la recourante dans l'année où le versement a été effectivement reçu, sans procéder à des extrapolations.

Toutefois, le TAPI a omis de prendre en considération l'avis de débit du 22 décembre 2008 d'un montant de USD 82'939.07 versé par l'ex-mari à la recourante sur un compte qu'elle détenait auprès de R\_\_\_\_\_ avec son fils.

Il ne ressort pas de cet avis sur quel compte a été versé ce montant.

La contribuable soutient toutefois que seul un montant de USD 84'690.59 a été reçu le 5 janvier 2009 sur le compte n° 6\_\_\_\_\_ auprès de R\_\_\_\_\_, de sorte que ce montant ne saurait être retenu dans le cadre de l'année fiscale 2008.

Cette argumentation ne peut être suivie.

En effet, il ressort du relevé bancaire du compte n° 6\_\_\_\_\_ du 16 décembre 2008 au 15 janvier 2009 que le montant de USD 84'690.59 a été versé par l'ex-mari au titre d'« Avance 1<sup>er</sup> semestre ». Cette référence n'apparaît pas sur l'avis de débit du 22 décembre 2008 et la référence « Avance 1<sup>er</sup> semestre » ne peut être comprise comme étant une avance sur le premier semestre 2009. De plus, et quand bien même les fêtes de fin d'année approchaient, il est plus que douteux qu'un ordre émis le 22 décembre 2008 ne soit exécuté que le 5 janvier 2009, ce d'autant plus que pour les précédents avis de débit, les montants ont été crédités sur le compte de la recourante et de son fils le même jour que le jour de l'ordre donné par l'ex-mari de la recourante avec les références. Ainsi, ces éléments permettent de retenir qu'en réalité il y a eu deux avis de débit, l'un le 22 décembre 2008 d'un montant de USD 82'939.07 pour la contribution

d'entretien relative à l'année 2008 et un autre effectué début janvier d'un montant de USD 84'690.59 concernant une avance pour le premier semestre 2009.

Il convient dès lors de procéder à la reprise du montant de USD 82'939.07 à titre de pension alimentaire versée par l'ex-mari de la recourante pour l'année fiscale 2008.

Le grief sera admis.

21. L'AFC-GE soutient que le TAPI n'aurait pas dû annuler les amendes pour les années fiscales 2007 et 2008, puisque le fait que les déclarations fiscales 2007 et 2008 n'aient pas été signées est impropre à écarter la soustraction fiscale, et donc, à justifier l'annulation des amendes.

a. Selon l'art. 124 al. 2 LIFD, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète ; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti. L'art. 26 al. 2 LPFisc a la même teneur.

Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt, ou qui dépose une formule incomplète, est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (art. 124 al. 3 LIFD et art. 26 al. 3 LPFisc).

b. Selon la doctrine, le formulaire principal de la déclaration d'impôt doit être signé. Cette signature implique un engagement des signataires, personnes physiques ou organes d'une personne morale habilités à la représenter, qui attestent que la déclaration d'impôt et les formules annexées ont été remplies complètement et conformément à la vérité.

Le défaut de signature de la déclaration d'impôt a pour effet que celle-ci n'est pas formellement remplie de manière satisfaisante. L'autorité de taxation devrait dans ce cas la retourner au contribuable pour qu'il la complète au sens de l'art. 124 al. 3 LIFD. En pratique, l'autorité fiscale ne renverra souvent pas à un contribuable une déclaration d'impôt remplie et qui lui a été valablement remise, avec le risque que celle-ci ne lui soit pas retournée, à seule fin de compléter la signature. Le plus souvent, il sera procédé à la taxation selon les informations disponibles, sans que la signature soit formellement requise, et sans qu'il soit procédé par le biais d'une taxation d'office. L'autorité s'épargne ainsi de devoir retourner le formulaire, et le contribuable le désagrément d'être taxé d'office avec le prononcé d'une amende. En cas de contestation ultérieure toutefois, l'autorité ne pourra se fonder sur la déclaration pour étayer d'éventuels griefs de soustraction ou de tentative de soustraction au sens des art. 174 et 175 LIFD (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.] op. cit., p. 1212-1213 n. 25 ss ad art. 124 LIFD).

c. En l'occurrence, il n'est pas contesté que les déclarations fiscales de la recourante portant sur les années 2007 et 2008 n'ont pas été formellement remplies de manière satisfaisante, puisqu'elles n'ont été signées ni par la contribuable, ni par son mandataire.

L'AFC-GE a décidé de ne pas retourner les formulaires à la recourante, ce qui selon la doctrine est admissible.

Se basant sur la doctrine précitée et plus particulièrement sur la phrase « En cas de contestation ultérieure toutefois, l'autorité ne pourra se fonder sur la déclaration pour étayer d'éventuels griefs de soustraction ou de tentative de soustraction au sens des art. 174 et 175 LIFD », le TAPI a considéré que faute de signature sur les déclarations fiscales 2007 et 2008, les amendes litigieuses ne sauraient concerner les taxations ICC et IFD pour ces années-là.

Ce raisonnement ne saurait être suivi.

En effet et comme le relève à juste titre l'AFC-GE, ce passage de doctrine ne signifie pas qu'aucune soustraction d'impôt ne peut être retenue contre le contribuable qui n'aurait pas signé sa déclaration fiscale. Il postule uniquement que l'autorité ne pourra pas se baser sur le fait que le contribuable avait, de par sa signature, attesté formellement de l'exactitude de la déclaration. Les conditions de la soustraction fiscale peuvent être démontrées par d'autres moyens. La lecture du verbe « étayer » du passage de doctrine précité renforce cette analyse, en ce sens que le défaut de signature de la déclaration fiscale constitue uniquement un élément supplémentaire – autre que ceux déjà présents – de la soustraction fiscale qui lui ne pourra pas être utilisé contre le contribuable.

Ainsi et dans la mesure où de la même manière que pour les années précédentes, la recourante a perçu des éléments de revenu en 2007 et 2008 qu'elle n'a pas déclarés, les conditions de soustraction fiscale sont également réalisées pour ces deux années, de sorte que les amendes portant sur ces années étaient fondées dans leur principe. Le TAPI n'aurait ainsi pas dû les annuler.

Le grief sera admis.

S'agissant de la quotité, il peut être renvoyé à ce qui a été dit pour les années précédentes, dont les motifs peuvent être repris.

22. Il s'ensuit que le recours de la contribuable sera très partiellement admis, en ce sens que des dépens auraient dû lui être octroyés pour la procédure par-devant le TAPI.

Le recours de l'AFC-GE sera admis. Le jugement du TAPI sera partiellement annulé, en tant qu'il ne prend pas en considération un montant de

USD 82'939.07 à titre de reprise pour l'année 2008 et, en tant qu'il annule les amendes pour les années 2007 et 2008.

Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus.

La cause sera retournée à l'AFC-GE afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2001 à 2008 et d'amende ICC et IFD 2001 à 2008.

23. L'AFC-GE obtenant gain de cause, et défendant par ailleurs ses propres décisions (art. 87 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA), aucun émoulement ne sera mis à sa charge. La recourante n'obtenant quant à elle que très partiellement gain de cause, elle sera condamné à verser un émoulement de CHF 3'500.- (art. 87 al. 1 LPA). Dans la mesure où deux des trois points admis par le TAPI ont été annulés par la chambre de céans, une indemnité globale de CHF 1'000.- sera allouée à la recourante pour l'entier de la procédure cantonale, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable les recours interjetés respectivement le 29 janvier 2016 par Mme A\_\_\_\_\_ et le 15 février 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2016 ;

**au fond :**

admet très partiellement le recours de Mme A\_\_\_\_\_ dans le sens des considérants ;

admet le recours de l'administration fiscale cantonale dans le sens des considérants ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2016, en tant qu'il ne prend pas en considération un montant de USD 82'939.07 à titre de reprise pour l'année 2008 et, en tant qu'il annule les amendes pour les années 2007 et 2008 ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2001 à 2008 et d'amende ICC et IFD 2001 à 2008 ;

met à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 3'500.- ;

alloue à Mme A\_\_\_\_\_ une indemnité globale de procédure de CHF 1'000.-, 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 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 Frédéric Serra et Me Dimitri M. Rotter, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

