

GE_GERICHTE ATA/1089/2016 vom 20. Dezember 2016

GE Cour de justice, 2016-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1089_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/1089/2016 del 20 dicembre 2016

Regeste

Résumé: La recourante soutient qu'elle n'était pas domiciliée à Genève pendant les années 2001 à 2008 mais à Paris et à Miami. Elle a toutefois, par l'entremise de son mandataire, remis chaque année ses déclarations fiscales à l'administration fiscale cantonale ne déclarant pas la pension alimentaire qu'elle percevait de son ex-mari. Elle a de plus remis le 5 février 2001 un document manuscrit à l'office cantonal de la population et de la migration annonçant qu'elle résidait de nouveau à Genève depuis le 1er février 2000. Les pièces qu'elle a produites visant à trouver qu'elle était domiciliée à Paris et à Miami ne sont pas propres à attester de son domicile fiscal dans ces deux villes. L'administration fiscale cantonale a, à juste titre, procédé à des reprises, dans la mesure où la recourante n'a pas prouvé que ces reprises constituaient des donations de la part de ses enfants. N'ayant pas déclaré tant la contribution alimentaire versée par son ex-mari que les montants reçus de ses enfants, la recourante a violé de manière intentionnelle ses obligations fiscales pour les années 2001 à 2006. La prescription n'est pas atteinte pour l'année fiscale 2001. Le montant de l'amende est confirmé. Conformément à ce que soutient l'administration fiscale cantonale, le TAPI n'aurait pas dû annuler la pension alimentaire de 2008. Le TAPI n'aurait pas dû annuler les amendes pour les années fiscales 2007 et 2008, car le fait que les déclarations fiscales de la recourante n'aient pas été signées ne constituent qu'un élément parmi d'autres fondant la soustraction fiscale. Enfin, le TAPI aurait dû octroyer à la recourante des dépens, puisqu'elle avait eu en partie gain de cause. Recours de la recourante partiellement admis, recours de l'administration fiscale cantonale admis.

Erwägungen

E. 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

E. 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

- 29/58 - A/1017/2015 (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_____, C_____ et E_____), 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, les 11 mai et 30 mai 2016, produit de nouvelles écritures dans le cadre de la présente procédure où elle a pu encore développer son argumentation.

E. 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, 2ème 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

- 30/58 - A/1017/2015 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.

E. 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

E. 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).

E. 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, 4ème éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

E. 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 1er janvier 2001 (aLIPP- I - D 3 11) et l'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point à l'art. 5 al. 1 1ère 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

- 32/58 - A/1017/2015 suisse, 4ème éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2ème 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,

- 33/58 - A/1017/2015 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).

E. 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).

E. 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 8, route de G_____, 1208 Genève, depuis le 1er 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

- 34/58 - A/1017/2015 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 16, rue des H_____, 1204 Genève, depuis le 1er juin 2008, chez sa fille, E_____.

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 précisaient 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 1er février 2000 (date indiquée par l'intéressée). Elle avait pour adresse celle de sa fille E_____, 16, rue des H_____, 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.

E. 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

- 35/58 - A/1017/2015 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 8, route de G_____, 1208 Genève, depuis le 1er 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 « K_____ » à propos de transferts à la banque Rothschild 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 Rothschild 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 2012 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 « K_____ » 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

- 36/58 - A/1017/2015 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 1er 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 « K_____ » 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° 3_____ « personnel 60plus » auprès d'UBS, ils portent sur une période allant du 1er 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 1er 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 UBS 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

- 37/58 - A/1017/2015 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.

E. 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 détenu auprès de HSBC 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° 6_____ de la recourante auprès de Wachovia, 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.

- 38/58 - A/1017/2015

Les documents bancaires du compte n° 7_____ dont les ayant droits économiques sont la recourante et son fils, B_____, détenus auprès de Wachovia, 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° 9_____ dont la recourante et son fils étaient cotitulaires auprès de Wachovia 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.

E. 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

- 39/58 - A/1017/2015 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 1er 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'exécède 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).

- 40/58 - A/1017/2015

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).

- 41/58 - A/1017/2015

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.

E. 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.

E. 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 1er 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

- 42/58 - A/1017/2015 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

- 43/58 - A/1017/2015 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° 3_____« personnel 60plus » auprès d'UBS 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° 3_____« personnel 60plus » auprès d'UBS de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 2'500.- venant de son fils, B_____ ;
- 44/58 - A/1017/2015
- le 16 juin 2005, le compte n° 3_____« personnel 60plus » auprès d'UBS de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 12'153.60 venant de sa fille, E_____ ;
- le même jour, le compte n° 3_____« personnel 60plus » auprès d'UBS de la recourante a été crédité d'un montant de CHF 12'153.60 venant de sa fille, C_____ ;
- le 1er octobre 2008, le compte n° 6_____ auprès de Wachoviade de la recourante a été crédité d'un montant de USD 14'000.- venant de Madame M_____ A_____, soit l'épouse de son fils, B_____ ;
- le 21 novembre 2008, le compte n° 6_____ auprès de Wachoviade de la recourante a été crédité d'un montant de USD 5'700.- venant de sa fille, E_____.

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.

E. 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

- 45/58 - A/1017/2015 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

- 46/58 - A/1017/2015 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, 4ème 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.

- 47/58 - A/1017/2015

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.

E. 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 usé des précautions

- 48/58 - A/1017/2015 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.

E. 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 1er 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),

- 49/58 - A/1017/2015 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 1er 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 1er 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 1er 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.

- 50/58 - A/1017/2015

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).

- 51/58 - A/1017/2015

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.

E. 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.

E. 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 éludés 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 éludé, ne tiendrait pas compte du caractère intentionnel de la soustraction fiscale et serait peu dissuasif.

Le grief est mal fondé.

E. 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

- 53/58 - A/1017/2015 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

E. 22

décembre 2008 d'un montant de USD 82'910.05 versé par l'ex-mari à la recourante sur un compte qu'elle détenait auprès de Wachovia 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° 9 _____ auprès de Wachovia, 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° 9 _____ du 16 décembre 2008 au 15 janvier 2009 que le montant de USD 84'690.59 a été

- 54/58 - A/1017/2015 versé par l'ex-mari au titre d'« Avance 1er semestre ». Cette référence n'apparaît pas sur l'avis de débit du 22 décembre 2008 et la référence « Avance 1er semestre » ne peut être comprise que 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 82'910.05 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 sied en outre de relever que c'est la recourante elle-même qui a remis à l'AFC-GE, le

E. 23

L'AFC-GE obtenant gain de cause, et défendant par ailleurs ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème 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 condamnée 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).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.