

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/60/2018-ICCIFD

ATA/1727/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 novembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Reza Vafadar, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

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

EN FAIT

1) a. Madame A_____, née le _____ 1948, de nationalité suisse, domiciliée dans le canton de Genève, est la mère de Monsieur C_____, né le _____ 1986, à B_____ aux États-Unis d'Amérique (ci-après : USA), dont le père, feu Monsieur D_____, né le _____ 1923, est décédé le _____ 2001.

b. E_____ (ci-après : la fondation) est une fondation de droit liechtensteinois, ayant son siège à Vaduz. Créée le 23 mars 1999 par feu M. D_____, son règlement institue M. C_____ comme unique bénéficiaire de celle-ci, au décès de son père. Ce dernier souhaitait ainsi assurer l'égalité de traitement entre ses trois enfants, les deux autres, issus de son mariage, alors majeurs, Monsieur F_____, né le _____ 1961, et Madame G_____, née le _____ 1962, ayant reçu chacun un appartement à Genève à titre d'avance d'hoirie.

2) Le 21 décembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a reçu une lettre de dénonciation anonyme non datée dirigée contre Mme A_____ et accompagnée de plusieurs documents, notamment bancaires.

L'intéressée avait volontairement soustrait à l'AFC-GE d'importants revenus perçus pendant plusieurs années, dont un versement mensuel de CHF 30'000.- par la fondation. Elle était propriétaire pour moitié d'un chalet à H_____ (France), vendu en mars 2006 à concurrence d'EUR 3'500'000.-. Elle avait une adresse fictive à I_____ (Royaume-Uni). Elle avait toujours travaillé à Genève, avec sa sœur, sous le couvert de la société J_____ SA, dans les boutiques K_____ SA et L_____, situées près de son domicile. Elle était propriétaire d'un appartement à M_____ (France) estimé à plusieurs millions d'euros.

3) Le 20 décembre 2013, l'AFC-GE a informé Mme A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et pour soustraction portant sur les années 2003 à 2010 et d'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2011 et 2012, et lui a imparti un délai pour lui communiquer l'intégralité de ses revenus et de sa fortune mondiale pour les années 2003 à 2012 et formuler d'éventuelles observations.

L'intéressée n'avait pas modifié son domicile fiscal, au sens de la législation suisse, et avait conservé le centre de ses intérêts vitaux dans ce pays. Sans nouvelles de sa part, l'autorité compétente procéderait aux modifications de ses taxations sur la base des informations en sa possession et estimerait les éléments manquants.

4) Par courrier du 19 février 2014, Mme A_____ a remis à l'AFC-GE divers documents tendant à prouver le déplacement de son domicile à I_____ à compter de l'année 2002.

5) a. Par deux décisions du 3 mars 2014, le département des finances, devenu le département des finances et des ressources humaines (ci-après : DF ou le département), a prononcé l'assujettissement illimité de Mme A_____, respectivement pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 2003 à 2012.

Une procédure en rappel d'impôt et pour soustraction pour les années 2003 à 2010 et une procédure en tentative de soustraction pour les années 2011 et 2012 avaient été ouvertes contre celle-ci. Durant les périodes concernées, elle était propriétaire d'un appartement sis à la route N_____, à Genève. Elle était aussi, avec sa sœur, gérante de deux magasins situés à proximité de son logement. Son fils, pour une partie de la période, et sa mère, pour toute la période, habitaient à Genève. Elle n'avait pas fourni de documents attestant de son domicile I_____ pour écarter la pérennité du domicile genevois.

b. Par deux décisions du 1^{er} juillet 2014, l'AFC-GE a rejeté les réclamations de Mme A_____ du 3 avril 2014 et maintenu les décisions d'assujettissement illimité ICC et IFD 2003 à 2012.

c. Par jugement du 30 mars 2015 (JTAPI/399/2015), entré en force, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a déclaré, pour cause de tardiveté, irrecevable le recours interjeté le 28 août 2014 par Mme A_____ contre les décisions précitées.

d. Par décision du 22 mai 2015, contre laquelle l'intéressée a recouru auprès du TAPI le 24 juin 2015, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande de reconsidération de Mme A_____ du 13 mai 2015. Celle-ci était tardive et n'était pas fondée sur des faits nouveaux. Par jugement du 18 avril 2016 (JTAPI/396/2016), le TAPI a rejeté le recours. Ce jugement est entré en force.

6) Par courrier du 26 mai 2015, rappelé le 7 août 2015, l'AFC-GE a invité l'intéressée à lui faire parvenir ses déclarations fiscales 2003 à 2012 avec leurs annexes et lui a, à chaque fois, fixé un délai pour s'exécuter.

Les décisions de son assujettissement illimité à Genève étaient entrées en force. Passé le délai imparti, l'intéressée serait taxée sur la base des informations disponibles.

7) Par bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2003 à 2010, bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 et 2012, et des bordereaux d'amende ICC et IFD 2003 à 2012, datés du 29 octobre 2015, l'AFC-GE a notifié à Mme A_____ les impôts

dus en rappel pour un montant total de CHF 985'065.- et les amendes d'une somme globale de CHF 937'810.-, pour les périodes fiscales considérées.

8) Par dix réclamations du 1^{er} décembre 2015, Mme A_____ a contesté les bordereaux d'impôts et d'amendes précités en concluant préalablement à la suspension de la procédure de réclamation dans l'attente d'une décision définitive concernant son assujettissement illimité. Elle a conclu principalement à l'annulation des taxations d'office et des amendes et à la fixation d'un délai de nonante jours pour lui permettre de remettre ses déclarations fiscales.

9) Par courrier du 23 septembre 2016, l'AFC-GE a invité Mme A_____ à lui remettre les relevés fiscaux de l'ensemble de ses relations bancaires pour les années 2003 à 2012 et les relevés de comptes mensuels y relatifs, notamment en lien avec les hypothèques grevant son appartement de Genève. Le 4 juillet 2017, elle a fixé à l'intéressée un nouveau délai pour fournir l'intégralité des documents requis et formuler d'éventuelles observations, les documents fournis le 17 octobre 2016 étant incomplets.

Sous réserve d'éventuels dégrèvements, les taxations et les amendes pouvaient être rectifiées en sa défaveur.

10) Le 15 septembre 2017, Mme A_____ a donné suite aux courriers de l'AFC-GE.

Les relevés bancaires de 2006 et 2007 n'étaient plus disponibles. En 2008 et 2009, elle avait dû payer d'importants frais judiciaires et d'avocats dans le cadre de la liquidation de la succession de M. D_____ en Tunisie et en Suisse, mais ne disposait pas de pièces complémentaires à celles déjà remises à ce sujet. Elle avait payé, lors de la vente du chalet de H_____, une commission de vente d'EUR 100'000.-. En 2009, l'état de santé de sa mère avait nécessité une importante prise en charge de ses frais. En 2010, elle avait contracté une importante hypothèque grevant son appartement de Genève. De plus, pensant de bonne foi être domiciliée à I_____, elle n'avait pas pu déduire les intérêts hypothécaires correspondants. Elle ne possédait pas de comptes bancaires cachés. Âgée de près de 70 ans, elle souffrait de pertes de mémoire.

11) Par deux décisions sur réclamation datées du 7 décembre 2017, l'AFC-GE a dégrèvé partiellement les rappels d'impôts ICC et IFD 2003 à 2009, corrigé en défaveur de Mme A_____ les rappels d'impôts ICC et IFD 2010 à 2012, pour un total des montants des bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2003 à 2010 et de taxation ICC et IFD 2011 et 2012 de CHF 1'128'800.55. Elle a dégrèvé les amendes ICC et IFD 2003 à 2010 et IFD 2012 et augmenté les amendes ICC et IFD 2011 et ICC 2012, pour un total des montants des bordereaux d'amende ICC et IFD 2003 à 2012 de CHF 717'637.-.

Les sommes versées à son attention par la fondation pour l'entretien de son fils découlaient du règlement de cette dernière. Elles étaient imposables au titre de revenu auprès de l'intéressée, mais ne devaient plus l'être après janvier 2007, son fils ayant atteint l'âge de 21 ans, le 2 février 2007. Il ne pouvait pas y avoir de double imposition pour deux sujets fiscaux différents. Par ailleurs, le paiement des impôts aux USA n'était pas démontré. Le prix de vente retenu pour l'appartement I_____ le 22 février 2011 était de GBP 477'500.-. Malgré des doutes quant à l'année de constitution de la dette hypothécaire, elle déduisait à ce titre une somme de GBP 111'105.76 du montant de la vente. Les revenus immobiliers de l'appartement M_____ étaient corrigés conformément à la taxe d'habitation 2011 d'EUR 2'047.- dont le taux se montait à 13.38 %, soit EUR 15'299.- correspondant à CHF 18'872.-. Pour les autres années, cette somme était adaptée au taux de change au 31 décembre de l'année concernée.

La soustraction d'impôt ayant été commise par dol éventuel, la quotité des amendes était fixée à 0.75 fois les droits éludés. Les montants litigieux étaient importants et portaient sur de nombreuses années. Mme A_____ ne pouvait pas se prévaloir d'une bonne collaboration. Elle n'avait pas remis ses déclarations fiscales, obligeant ainsi l'AFC-GE à procéder par la voie de la taxation d'office, par recoupement et par estimation, CHF 4'000'000.- de fortune avaient disparu. Elle avait simulé un départ pour l'étranger même si elle continuait à travailler à Genève, à y avoir sa famille proche, à y habiter et à y posséder le centre de ses intérêts vitaux. Pour les amendes ICC et IFD 2011 et 2012, relatives à la tentative de soustraction, l'amende était réduite aux deux tiers conformément à la loi. Aucune taxation n'était entrée en force pour ces années-là et la soustraction était restée sous l'angle de la tentative.

- 12) Par deux actes postés le 8 janvier 2018, enregistrés sous un unique numéro de cause, Mme A_____ a recouru contre les décisions précitées sur réclamation auprès du TAPI, en concluant à leur annulation. Par réplique du 4 juin 2018, elle a persisté dans les conclusions de ses deux recours. Selon son courrier du 10 août 2018, l'AFC-GE pouvait donner suite à une dénonciation anonyme ; en revanche, celle-ci n'avait pas suivi sa pratique constante dans le domaine. Par ailleurs, l'AFC-GE n'expliquait pas de quelle manière les relevés bancaires avaient pu être annexés à la dénonciation anonyme en cause sans violer la législation applicable en la matière.
- 13) Le 16 avril 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours de Mme A_____. Le 27 juillet 2018, elle a persisté dans ses conclusions. En vertu du principe de la primauté du droit fédéral, elle était en droit de donner suite à des dénonciations anonymes. En outre, Mme A_____ n'avait pas apporté la preuve de son allégation d'obtention illicite des documents accompagnant la dénonciation anonyme.

- 14) Par jugement du 8 octobre 2018, le TAPI a partiellement admis le recours, dit que les amendes ICC et IFD 2003 et 2004 étaient prescrites et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle notifie à Mme A_____ de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2003 à 2010, de nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2011, et de nouveaux bordereaux d'amende ICC et IFD 2005 à 2011. Il a pour le surplus rejeté le recours, mis à la charge de Mme A_____ un émolument de CHF 1'500.- et octroyé à celle-ci une indemnité de CHF 1'000.- à titre de dépens.

L'AFC-GE avait à bon droit donné suite à une dénonciation anonyme relative à Mme A_____, dans un domaine dans lequel le législateur fédéral était largement intervenu dans le but d'harmoniser les procédures cantonales en matière fiscale dès l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et son application directe dès le 1^{er} janvier 2001 si les dispositions de droit cantonal s'en écartaient. Le changement de pratique de l'AFC-GE au sujet des dénonciations anonymes se justifiait par ce motif. L'intéressée n'avait pas apporté la preuve de la violation du principe de l'égalité de traitement.

Les versements de la fondation correspondaient à un revenu imposable au sens de la législation fiscale. Jusqu'à ce que son fils ait 21 ans, Mme A_____ devait recevoir une rente mensuelle de CHF 30'000.- afin de lui permettre de conserver un train de vie « approprié » et à des fins éducatives. Le Conseil de la fondation n'était pas obligé de contrôler l'usage approprié de ces versements. L'AFC-GE avait pris en compte les montants versés par la fondation dans l'assiette imposable de l'intéressée des années fiscales 2003 à 2007. Pour 2007, compte tenu du vingt-et-unième anniversaire de M. C_____, elle avait ajouté uniquement la rente de janvier à la taxation de l'intéressée. En 2003, celui-ci était mineur, sa fortune et ses revenus, hormis ceux provenant d'une éventuelle activité lucrative, étaient ajoutés à ceux de l'intéressée, détentrice de l'autorité parentale.

L'AFC-GE, en se fondant sur les documents disponibles, avait considéré les versements de la fondation imposables auprès de Mme A_____. Celle-ci n'avait pas démontré l'inexactitude des reprises taxées d'office par des éléments de preuve concrets permettant de constater l'attribution de la rente à l'entretien exclusif de son fils. Elle n'avait pas non plus fourni la preuve du paiement des impôts américains relatifs aux années 2003 à 2007. Elle n'avait pas non plus démontré la dépendance de sa mère et l'incapacité de celle-ci à subvenir à ses besoins.

L'AFC-GE avait calculé la valeur fiscale de l'appartement I_____ selon les documents à sa disposition. La déduction alléguée d'EUR 100'000.- de commission de vente du chalet de H_____ n'était pas prouvée. Les frais d'avocats en Tunisie ne pouvaient pas être pris en considération faute de justificatifs. Les honoraires d'un avocat genevois n'étaient pas étayés par des

factures non plus. Les pertes boursières résultant de la crise financière de 2008 n'étaient établies par aucune pièce. Mme A_____ n'avait pas démontré comment elle avait dépensé en peu de temps les emprunts hypothécaires grevant l'appartement de Genève.

La taxe foncière payée pour l'appartement M_____, correspondant en droit genevois à l'impôt immobilier complémentaire, était déductible comme frais d'entretien effectifs au sens large. Le montant admis en déduction s'élevait à EUR 1'339.- correspondant à la taxe foncière pour l'année fiscale 2011. Les bordereaux ICC et IFD 2011 devaient être rectifiés à ce titre.

Les amendes portant sur les périodes de 2003 et de 2004 étaient prescrites, les bordereaux d'amendes étant intervenus le 29 octobre 2015. Les amendes pour soustraction consommée pouvaient ainsi porter uniquement sur les années fiscales 2005 à 2010. La poursuite pénale n'était pas prescrite au moment de la notification des bordereaux d'amendes pour tentative de soustraction. L'amende concernant l'année fiscale 2011 devait être rectifiée, en raison de la diminution du revenu imposable découlant de la prise en compte de la taxe foncière 2011 relative à l'appartement M_____. La quotité de l'amende s'inscrivait dans le cadre légal et ne consacrait pas un abus ou un excès du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE. Aucun élément ne pouvait justifier une réduction supplémentaire de celle-ci.

Les intérêts moratoires ne pouvaient pas être annulés. La durée de la procédure sur réclamation n'avait pas été excessive. Les réclamations portaient sur dix années fiscales et comportaient divers griefs nécessitant l'apport de pièces justificatives complémentaires partiellement produites par l'intéressée nonobstant plusieurs courriers de l'AFC-GE. En outre, Mme A_____ avait demandé la suspension de la procédure en attendant le jugement sur son assujettissement illimité. Elle n'avait pas non plus mis en demeure l'AFC-GE de statuer rapidement. Conformément à la jurisprudence, les intérêts considérés devaient néanmoins être déduits du revenu et de la fortune imposables de l'intéressée durant les années fiscales concernées. Les bordereaux ICC et IFD 2003 à 2010 et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2005 à 2010 du 7 décembre 2017 devaient être rectifiés dans ce sens.

- 15) Par acte expédié le 9 novembre 2018, Mme A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant préalablement à ce qu'ordre soit donné à l'AFC-GE de produire ses directives internes relatives au traitement des dénonciations anonymes depuis 2009, à l'audition de Messieurs O_____ et P_____, respectivement directeur adjoint du service du contrôle et contrôleur fiscal de l'AFC-GE, sur la problématique du traitement des dénonciations anonymes. Elle a aussi conclu principalement à l'annulation des chiffres 5, 6 et 7 du jugement attaqué ; à l'annulation des décisions sur réclamation rendues le 7 décembre 2017 ; à celle des taxations d'office

rectificatives d'impôt ICC et IFD des années 2003 à 2012 du 7 décembre 2017 ; à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE pour modification de ses décisions sur réclamation du 7 décembre 2017 ; à ce qu'il soit dit que les intérêts des créances fiscales en faveur de l'AFC-GE cessent de courir le 1^{er} décembre 2015 ; et à l'octroi d'une indemnité de procédure, également devant le TAPI.

Le TAPI avait constaté de manière inexacte les faits et violé son droit d'être entendue en ne relevant pas dans le jugement attaqué son allégué sur l'égalité de traitement voulu par feu M. D_____ entre ses enfants. Il avait en outre fait l'économie d'un examen des conditions permettant de conclure au changement de pratique de l'AFC-GE et avait ainsi violé les principes de la légalité, de l'égalité de traitement et de la bonne foi. Il avait violé aussi l'interdiction de la double imposition entre la Suisse et les USA. M. C_____, comme ayant droit économique de la fondation, s'était acquitté des impôts aux USA et des pénalités décidées par l'administration fiscale de ce pays. Sa propre imposition par l'AFC-GE était la preuve d'une double imposition, deux contribuables taxés sur les mêmes montants et pour les mêmes périodes, dans deux pays différents, étant concernés.

Le TAPI avait aussi violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Contrairement au jugement attaqué, elle ne pouvait pas disposer, pour ses propres dépenses personnelles, des sommes versées par la fondation. De plus, elle ne dépendait pas de ces versements dans la mesure où elle possédait une fortune et un appartement à Genève. Le TAPI avait considéré à tort les amendes de 2005 à 2010 et de 2011 et 2012 comme s'inscrivant dans le cadre légal et ne consacrant pas un abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE. Il avait également confirmé les intérêts même s'il avait partiellement admis le recours. La durée de la procédure de réclamation avait pourtant majoré les intérêts moratoires réclamés. La suspension de cette procédure-là n'avait pas de portée significative à ce sujet. En revanche, l'enjeu du litige était important pour elle. Elle ne pouvait pas s'acquitter des montants réclamés par l'AFC-GE.

Le TAPI avait mis l'intégralité des frais à sa charge. Il n'avait pas procédé à leur répartition proportionnelle entre les parties. Il avait violé aussi le principe de la proportionnalité dans l'attribution des « dépens ».

- 16) Le 21 novembre 2018, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 17) Le 8 février 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'audition de deux de ses collaborateurs ne se justifiait pas. Elle ne pouvait pas apporter des éléments complémentaires pertinents pour trancher le litige. L'intéressée avait eu accès au dossier durant la procédure en rappel d'impôt et ultérieurement. Elle avait été auparavant informée des reprises envisagées et

n'ignorait pas les faits qui lui étaient reprochés. Le TAPI n'avait pas établi les faits de manière incomplète. Le système mis en place par feu M. D_____ pour assurer l'égalité de traitement entre ses trois enfants n'était pas pertinent pour l'issue de la cause.

Elle n'avait pas changé de pratique et n'avait pas violé les principes de l'égalité de traitement, de la bonne foi et de la légalité, s'agissant de la dénonciation anonyme en cause. Rien ne lui interdisait de donner suite à celle-ci. L'examen du seuil de matérialité et la priorisation du traitement des dossiers découlaient de sa liberté d'appréciation et avaient pour but de parvenir à une meilleure efficacité. La taxation de Mme A_____ n'était pas un cas-bagatelle eu égard aux montants soustraits. Elle n'avait aucune pratique spécifique en matière de dénonciation anonyme. La seule pratique suivie était celle d'entrer en matière lorsque des enjeux financiers l'exigeaient.

Mme A_____ n'avait pas démontré l'origine illicite des documents bancaires annexés à la dénonciation anonyme. Au demeurant, elle-même était en droit d'exiger de l'intéressée la production de ces documents si celle-ci avait correctement rempli sa déclaration fiscale. Le TAPI n'avait ni violé ni appliqué arbitrairement le principe de l'interdiction de la double imposition. Les relevés produits ne permettaient pas de démontrer la provenance des sommes versées par la fondation. Le TAPI n'avait pas non plus violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire en retenant une augmentation des dépenses de Mme A_____. En soulignant avoir eu des dépenses importantes liées aux frais afférents aux procédures judiciaires en Tunisie, elle prouvait l'affectation des versements de la fondation à ses propres besoins. En outre, d'après le règlement de la fondation, son fils recevait à titre personnel de quoi subvenir à ses besoins après ses 18 ans.

La quotité de l'amende respectait le principe de la proportionnalité. Le paiement des intérêts moratoires fixés se justifiait aussi. À la suite des réclamations de l'intéressée, elle avait envoyé plusieurs demandes de renseignements auxquelles celle-ci avait répondu partiellement. L'intéressée ne l'avait pas non plus interpellée au sujet d'un éventuel retard dans le traitement des réclamations. Au demeurant, Mme A_____ avait la possibilité de payer la totalité de l'impôt dû et se faire rembourser le solde, en cas d'admission de ses réclamations ou recours.

Le TAPI n'avait ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant les frais et les dépens. Mme A_____ avait obtenu partiellement gain de cause au sujet de la réduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement M_____. Le TAPI avait rejeté les griefs portant sur les versements de la fondation, ceux à la mère de l'intéressée, la double imposition et l'imposition des biens immobiliers. L'application d'une nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral sur la déduction des intérêts moratoires et la prescription des amendes 2003 et 2004 n'étaient pas dues au recours de l'intéressée.

- 18) Le 5 avril 2019, Mme A_____ a persisté dans les conclusions de son recours.

Le système mis en place par feu M. D_____ pour assurer l'égalité de traitement entre ses trois enfants était un élément important et pertinent pour la qualification de la fondation. Aucun procès-verbal n'avait été rédigé et soumis à sa correction à la suite des entrevues avec des collaborateurs de l'AFC-GE, consacrées notamment à la dénonciation anonyme dirigée contre elle.

Pour le surplus, Mme A_____ a réitéré ses arguments antérieurs.

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

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 2) La recourante fait grief au TAPI d'avoir violé son droit d'être entendue en ne relevant pas dans le jugement attaqué son allégué portant sur l'égalité de traitement voulue par feu M. D_____ entre ses enfants. Par ailleurs, elle requiert devant la chambre de céans la production des directives internes de l'AFC-GE relatives au traitement des dénonciations anonymes depuis 2009 et l'audition de deux collaborateurs de l'autorité intimée au sujet de sa pratique dans ce domaine.

a. Consacré à 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 garantit notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 I 86 consid. 2.2 et les références citées). Cette garantie constitutionnelle n'empêche 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 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 5.1).

b. Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision. Il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que

l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en pleine connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 et les références citées ; ATA/1279/2018 du 27 novembre 2018).

c. En l'espèce, les mesures d'instruction requises par la recourante n'apparaissent pas déterminantes pour trancher le litige, les éléments essentiels de la procédure figurant déjà au dossier. Il ne se justifie en effet pas d'ordonner à l'autorité intimée de produire d'éventuelles directives sur sa pratique relative aux dénonciations anonymes, qu'elle affirme au demeurant ne pas posséder. Celles-ci n'apporteraient pas d'élément pertinent supplémentaire pour la résolution du litige qui porte sur une procédure en rappel et soustraction d'impôt, la recourante ne contestant pas au demeurant que l'autorité intimée peut donner suite à une dénonciation, qu'elle soit anonyme ou non, mais faisant grief à l'autorité intimée d'avoir changé de pratique dans le domaine. Il en va de même de l'audition des deux collaborateurs de l'AFC-GE sur cette même problématique. Par ailleurs, il n'apparaît pas que la question relative à l'allégué de la recourante au sujet de la volonté de feu M. D_____ d'instaurer une égalité de traitement entre ses trois enfants soit pertinente pour résoudre le litige portant sur la procédure susrappelée. Au surplus, le TAPI a tenu compte de l'ensemble des arguments pertinents de la recourante et de toutes les pièces produites par les parties, et s'est prononcé sur une éventuelle violation du droit d'être entendue par l'autorité intimée et sa réparation par-devant lui. Son examen est conforme à la législation et à la jurisprudence en la matière.

Il s'ensuit que le grief de la recourante en relation avec la violation de son droit d'être entendue sera écarté. La chambre de céans ne donnera pas non plus suite aux réquisitions de preuve de la recourante pour les raisons examinées ci-avant.

3) Le litige concerne les bordereaux de rappels d'impôt, de taxations, d'amendes et les intérêts des périodes fiscales 2003 à 2012, tant en matière d'ICC que d'IFD. La recourante conteste le chiffre 5 du dispositif de l'arrêt attaqué dans la mesure où il rejette son recours pour le surplus au renvoi effectué par le TAPI à l'autorité intimée.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/962/2019 du 28 mai 2019).

S'agissant de l'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont

l'art. 69 abroge les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour les périodes fiscales 2003 à 2009 et par le nouveau droit pour celles de 2010 à 2012.

b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1).

- 4) La chambre de céans examine d'office la question de savoir si la créance fiscale réclamée est prescrite ou périmée, question de droit matériel, lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 et 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5 et les références citées ; ATA/74/2019 du 22 janvier 2019). En l'espèce, il se pose dès lors la question de savoir si la créance fiscale réclamée à la recourante est partiellement prescrite ou périmée.

Les art. 152 al. 1 et 3 LIFD, 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID prévoient 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. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

En l'espèce, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié à la recourante le 20 décembre 2013, pour les années 2003 à 2010. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté, le délai venait à échéance à la fin de l'année 2013 pour la période fiscale la plus ancienne concernée, 2003.

La créance fiscale réclamée par l'autorité intimée à la recourante n'est ainsi prescrite ou périmée pour aucune des périodes fiscales en cause.

- 5) La recourante conteste le principe de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Il convient ainsi d'examiner si les conditions pour procéder à celle-ci sont réalisées pour les périodes fiscales considérées.

a. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une

taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 53 al. 1 phr. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 59 al. 2 LPFisc).

Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1).

En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3, p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles

remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11).

b. En l'espèce, l'autorité fiscale a découvert, après l'entrée en force des taxations de la recourante pour les années fiscales 2003 à 2010 et le dépôt des déclarations fiscales 2011 et 2012, l'existence de plusieurs éléments que celle-ci n'avait pas déclarés.

Il ressort du dossier que la recourante a vendu un appartement à I_____ le 22 février 2011 pour GBP 477'500.-, et un chalet à H_____ en mars 2006 pour EUR 3'500'000.-, dont elle était respectivement propriétaire et copropriétaire pour moitié. Elle est également propriétaire d'un appartement à M_____. Il ressort également du dossier que la recourante a reçu, comme détentrice de l'autorité parentale, des versements mensuels de CHF 30'000.- effectués par la fondation au nom de son fils jusqu'aux 21 ans de celui-ci, soit en février 2007. L'AFC-GE était ainsi fondée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt lorsqu'elle a découvert, postérieurement à l'entrée en force des taxations en cause, 2003 à 2010, l'existence d'éléments de fortune et de revenu non mentionnés dans les déclarations fiscales de la recourante pour les années susmentionnées.

Les conditions permettant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt sont par conséquent réalisées.

6) La recourante conteste le bien-fondé des reprises effectuées par l'AFC-GE.

a. Selon les art. 1 aLIPP-III et 46 LIPP, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Sont notamment soumises à l'impôt sur la fortune les créances hypothécaires et chirographaires (art. 2 let. e aLIPP-III et 47 let. e LIPP).

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 13 al. 1 let. a aLIPP-III et 56 al. 1 LIPP). Ne peuvent être déduites que les dettes effectivement dues par le contribuable. Les cautionnements ne peuvent être déduits qu'en cas d'insolvabilité constatée du débiteur principal (art. 13 al. 2 aLIPP-III et 56 al. 2 LIPP). D'après les art. 18 aLIPP-V et 45 LIPP, les prestations en capital provenant de la prévoyance, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier.

b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la 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^{er} septembre 2015 ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 et les arrêts cités).

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 et les arrêts cités), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012). 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).

c. 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.

d. S'agissant des prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, sont exonérés 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.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2008, p. 429 n. 34 ad art. 24 LIFD).

e. 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 ; 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 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).

f. En l'espèce, les reprises effectuées par l'autorité intimée concernent les sommes perçues par la recourante à la suite des ventes immobilières du chalet de H_____ à hauteur de la moitié de celui-ci, soit CHF 2'857'218.-, de l'appartement d'I_____ à concurrence de CHF 517'132.50, et des versements mensuels de CHF 30'000.- effectués par la fondation jusqu'en février 2007 en vue de l'entretien du fils de la recourante.

La recourante, reprenant ses arguments déjà exposés au TAPI, explique que les montants en cause ne sont pas exacts ou ne doivent pas être pris en considération dans les rappels d'impôt. Elle ne démontre pas cependant par des pièces précises en quoi les reprises effectuées par l'autorité intimée sont injustifiées, alors que le fardeau de la preuve lui en incombait.

Les griefs seront par conséquent écartés et le jugement du TAPI confirmé sur ce point.

En outre, la recourante demande qu'il soit tenu compte à titre de déduction de CHF 1'680'000.- provenant de deux dettes hypothécaires contractées en 2010 et 2011 auprès d'une banque suisse et grevant son appartement de Genève, ainsi que des versements faits en faveur de sa mère pour sa prise en charge et ses frais d'assurance maladie notamment. Le TAPI a écarté ces éléments au motif que la recourante n'indiquait pas, s'agissant des dettes hypothécaires, comment les montants prêtés ont été dépensés en un laps de temps court, soit entre 2010 et 2011. Pour les premiers juges, les frais d'avocats invoqués dans la procédure de liquidation de la succession de feu M. D_____ et l'arrêt des versements de la fondation ne permettent pas de déterminer de manière satisfaisante les dépenses de la recourante. S'agissant des versements à la mère de la recourante, celle-ci n'avait pas prouvé que celle-là était dépendante et dans l'incapacité de subvenir à ses besoins pour justifier les sommes versées pour son entretien, ses soins à domicile et son assurance-maladie. Dans son recours auprès de la chambre de céans, la recourante ne produit pas d'autres pièces plus précises permettant de déterminer ses dépenses à la suite des dettes hypothécaires précitées ou du soutien apporté à sa mère. La chambre de céans ne peut ainsi que constater, avec le TAPI, qu'à défaut d'allégués plus précis et de justificatifs suffisants fournis par la recourante, qui avait la charge du fardeau de la preuve des déductions qu'elle invoque, celles-ci ne peuvent pas être retenues.

Le jugement du TAPI sera confirmé sur ce point également.

7) La recourante conteste le principe des amendes pour soustraction d'impôt.

a. Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait par quinze ans. Depuis cette date, 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 (art. 58 al. 2 let. a LHID). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 58 al. 3 LHID) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72s LHID ; cf. art. 77 LPFisc dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID). En vertu de l'art. 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de celles-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8).

En l'occurrence, il n'est pas contesté que la poursuite pénale de la soustraction d'impôt commise par la recourante au cours des périodes fiscales 2003 et 2004 est prescrite. Le TAPI a ainsi jugé de manière conforme au droit que les amendes infligées à celle-ci pour ces années fiscales-là étaient prescrites. En revanche, la poursuite pour soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2005 à 2010 n'est prescrite ni sous l'angle de l'ancien droit ni sous celui du nouveau droit, les années 2011 et 2012 étant examinées sous l'angle de la tentative de soustraction.

b. L'art. 26 al. 2 LPFisc prévoit que le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 69 al. 1 LPFisc). Cette norme fiscale pénale ayant une teneur similaire, la jurisprudence en droit fédéral en matière de soustraction vaut également au plan cantonal (ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/17/2012 du 27 mars 2012).

c. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant bien entendu être liés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 et la doctrine citée).

La conformité du comportement du contribuable à ses obligations légales s'examine de manière objective, et non suivant la représentation subjective que celui-ci avait des événements à l'époque (ATA/203/2014 du 1^{er} avril 2014). Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 précité consid. 5.1). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 ; 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2). Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. Le contribuable ne peut dès lors échapper aux sanctions en soutenant que l'autorité fiscale aurait pu découvrir à temps les lacunes de la déclaration si elle avait procédé plus tôt aux contrôles appropriés (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente. L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait. La négligence implique quant à elle 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 que l'auteur avait à l'esprit (ATA/203/2014 précité et les références citées).

Commet un crime ou un délit par négligence 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 commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1 ; ATA/203/2014 précité).

Il y a lieu de prendre en compte l'ensemble du comportement en lien avec la déclaration, notamment le point de savoir si le caractère imposable ou non de la prestation considérée était reconnaissable pour le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_656/2013 du 17 septembre 2013 consid. 2.2.3).

d. En l'espèce, dans l'analyse des trois conditions de la soustraction fiscale, la recourante conteste les reprises effectuées par l'autorité intimée, mais comme déjà relevé dans les considérants précédents, elle n'apporte pas d'éléments de preuves suffisamment précis pour démontrer que celles-ci n'étaient pas justifiées pour les périodes fiscales concernées. Elle a ainsi violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité, au sens de l'art. 26 al. 2 LPFisc, en ne déclarant pas l'intégralité de sa fortune, les produits des ventes immobilières de l'appartement d'I_____ et du chalet de H_____, et de ses revenus, notamment les versements mensuels de la fondation, avec pour conséquence une perte pour la collectivité. Les conditions objectives de la soustraction sont donc réalisées.

En outre, comme gérante de deux magasins à Genève et propriétaire de biens immobiliers dans le canton et dans d'autres pays, et conseillée par des experts fiscaux, la recourante ne pouvait pas ignorer que les produits de la vente de ses immeubles ou les versements de la fondation sur lesquels elle avait une maîtrise dans leur utilisation jusqu'à l'âge de 21 ans de son fils devaient être déclarés. Elle pouvait et devait savoir qu'elle n'avait pas déclaré une partie non négligeable de sa fortune, estimée par l'AFC-GE à CHF 4'000'000.-. Dès lors, elle s'est accommodée du risque qu'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt soit ouverte, dans l'hypothèse où ces éléments seraient portés à la connaissance de l'autorité fiscale.

Le jugement du TAPI admettant que les conditions d'une soustraction ou tentative de soustraction d'impôt commise par dol éventuel sont remplies est ainsi conforme au droit.

8) La recourante conteste la quotité de l'amende fixée à 0.75 fois le montant des impôts soustraits retenue par l'autorité intimée et confirmée par le TAPI.

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. 69 al. 2 LPFisc).

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/513/2016 du 14 juin 2016). 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 ; ATA/513/2016 précité ; ATA/203/2014 précité).

Selon l'art. 106 al. 3 CP, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 LIFD ne peut en revanche pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes au sens de l'art. 48 CP (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références ; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5).

b. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées).

9) En l'espèce, la quotité des amendes a été fixée à 0.75 fois le montant des impôts soustraits. Pour la déterminer, l'AFC-GE a pris en considération le fait que la recourante avait agi de manière intentionnelle (dol éventuel), que l'infraction avait été commise durant de nombreuses années, qu'elle portait sur un montant de fortune important et que la recourante n'avait pas fait preuve d'une bonne collaboration dans la procédure en rappel d'impôt dans la mesure où elle n'avait que partiellement produit les documents demandés.

Ces éléments sont pertinents. Au regard de ceux-ci, la quotité de l'amende est proportionnée à la faute commise par la recourante et s'inscrit dans le cadre légal. L'AFC-GE n'a ainsi commis ni abus ni excès de son pouvoir d'appréciation en la matière.

Le jugement attaqué qui confirme la quotité de l'amende est ainsi conforme au droit sur ce point.

10) La recourante conteste le montant des intérêts moratoires des reprises mis à sa charge dès le 1^{er} décembre 2015, soit dès l'introduction de sa procédure de réclamation contre les bordereaux du 29 octobre 2015. Elle soutient que la durée de cette procédure-ci devant l'AFC-GE a augmenté les intérêts exigés.

a. En cas de rappel d'impôt, l'autorité fiscale procède également à un calcul des intérêts (art. 53 al. 1 phr. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

b. En l'espèce, les périodes fiscales concernées s'étendent de 2003 à 2012. À la suite des bordereaux du 29 octobre 2015, la recourante a déposé des réclamations pour lesquelles l'AFC-GE a ouvert une instruction en envoyant des demandes de renseignements auxquelles celle-ci a partiellement répondu. La recourante a par la suite demandé la suspension de la procédure relative à ses réclamations jusqu'à droit jugé sur son assujettissement illimité à Genève. Avant les décisions sur réclamations du 7 décembre 2017, elle n'a pas interpellé l'autorité intimée au sujet d'un éventuel retard dans le traitement de celles-ci. Dans ces circonstances, elle ne peut dans le cadre de ses recours par-devant le TAPI d'abord, ensuite auprès de la chambre de céans, reprocher à l'AFC-GE d'avoir tardé à se prononcer sur ses réclamations.

Au demeurant, la recourante, comme le relève l'autorité intimée, avait la possibilité de payer la totalité de l'impôt dû et se faire rembourser le solde, en cas d'admission de ses réclamations ou recours.

Son grief sera dès lors rejeté. Le jugement du TAPI est sous cet angle conforme au droit également.

11) La recourante reproche au TAPI d'avoir confirmé des décisions contestées qui violent l'interdiction de la double imposition. Elle soutient que son fils a payé les impôts aux USA portant sur les versements effectués par la fondation.

a. Le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose notamment à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 137 I 145

consid. 2.2 ; 134 I 303 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_580/2017 du 16 mars 2018 consid. 3).

b. En matière de double imposition internationale, comme allégué en l'espèce, il existe une Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996 (CDI-USA - RS 0.672.933.61). Celle-ci s'applique, dans la mesure où il n'en est pas disposé autrement, aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants (art. 1 ch. 1), le résident étant toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de sa nationalité, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue (art. 4 ch. 1 let. a phr. 1). La CDI-USA s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un État contractant (art. 2 ch. 1). En Suisse, elle s'applique aux impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, etc. ; ch. 2 let. a). À teneur de l'art. 21 ch. 1 CDI-USA, les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents (art. 6 à 20) de la Convention ne sont imposables que dans cet État. La double imposition est éliminée, en ce qui concerne la Suisse, au sens de la CDI-USA, lorsqu'un résident de Suisse qui reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la Convention, sont imposables aux États-Unis, est exempté de l'impôt sur ces revenus (art. 23 ch. 1 let. a phr. 1 *in initio*).

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 (effet négatif des conventions de double imposition ; ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; 117 Ib 358 consid. 3 *in fine* et les références citées ; ATA/961/2019 du 28 mai 2019). Une convention de double imposition ne peut ainsi ni créer ni élargir une imposition mais seulement restreindre une imposition prévue par le droit national (ATF 117 Ib 358 consid. 3 *in fine* ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2A.421/2000 du 11 mai 2001 consid. 3c ; ATA/434/2016 précité). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 3-4 n. 8), puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 précité consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; Peter LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., 2005, p. 95).

c. La doctrine précise qu'il y a double imposition juridique internationale lorsqu'un même contribuable est frappé par deux ou plusieurs États sur un même objet durant la même période par des impôts comparables. Cette définition est familière, puisqu'elle correspond à celle de la double imposition effective prohibée par le droit fiscal international. La plupart du temps, le revenu de source étrangère ou le capital sis à l'étranger d'une personne physique ou morale résidente d'un État est imposable sur ce territoire (principe de la résidence), alors que l'État sur le territoire duquel le revenu a été créé ou auprès duquel le capital se trouve entend également frapper ces éléments (principe de la source). Dans cette hypothèse, il y a nécessairement une double imposition effective (Xavier OBERSON, op. cit., p. 49 n. 139 ; ATA/434/2016 du 24 mai 2016).

La double imposition juridique internationale peut aussi être virtuelle. Elle se produit lorsqu'une convention de double imposition attribue le droit d'imposer un élément à un État qui s'abstient, alors que l'autre État contractant frappe l'élément en question. Contrairement au droit fiscal intercantonal, la double imposition virtuelle n'est pas nécessairement prohibée par le droit fiscal international. En effet, son élimination dépend de la méthode applicable selon la convention de double imposition en question. Elle présuppose que, selon la convention de double imposition applicable, la double imposition soit évitée selon la méthode de l'exemption. La protection contre la double imposition virtuelle, si elle est prévue par la convention de double imposition, peut conduire à une absence d'imposition dès lors que l'État compétent n'utilise pas le droit d'imposer en vertu de sa législation interne. Pour éviter cette conséquence, certaines conventions de double imposition ont introduit des « subject-to-tax clauses » selon lesquelles la méthode de l'exemption ne s'applique que pour autant que l'élément en question soit effectivement imposé dans l'État auquel la convention de double imposition attribue le droit d'imposition (Xavier OBERSON, op. cit., p. 3 n. 6-7).

d. En l'espèce, de par un jugement entré en force, la recourante est assujettie de manière illimitée à Genève pour les périodes fiscales en cause. Il en découle notamment que ses revenus, sa fortune mobilière et ses rendements mobiliers doivent être imposés en Suisse (art. 20 al. 1 LIFD ; art. 22 al. 1 LIPP ; art. 47 LIPP). La recourante considère que les versements de la fondation à hauteur de CHF 360'000.- par année ne doivent pas être pris en compte dans son imposition, son fils, unique ayant droit économique de la fondation, ayant déjà payé des impôts sur ces montants aux USA.

La chambre de céans ne saurait toutefois suivre ce raisonnement.

En effet, l'allégation de la recourante fait allusion à deux contribuables distincts, soit elle-même et son fils majeur. Selon les éléments figurant au dossier, seule la recourante, comme mentionné ci-avant, fait l'objet d'une décision d'assujettissement illimité en Suisse. En outre, dans la mesure où elle n'a ni

domicile, ni résidence aux USA voire la nationalité de ce pays, la CDI-USA ne peut pas lui être applicable. De plus, les versements en cause ont été effectués par une fondation de droit liechtensteinois, ayant son siège à Vaduz, en vertu de son règlement. Le rattachement de cette fondation à l'une des parties contractantes ne semble pas être établi, le fait que l'unique bénéficiaire, le fils de la recourante, possédait la nationalité américaine, n'étant pas propre à fonder l'imposition de celle-ci par les USA. Par ailleurs, les relevés figurant au dossier ne permettent pas de démontrer la provenance des sommes versées par la fondation.

Le grief de la recourante sera ainsi écarté. Le jugement du TAPI sera également confirmé sur cet aspect.

12) La recourante fait encore grief au TAPI que l'émolument mis à sa charge et l'indemnité qui lui a été attribuée sont arbitraires. Elle conteste les chiffres 6 et 7 du dispositif du jugement attaqué.

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). 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, cette disposition 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 portent également sur la validité matérielle de la décision attaquée (ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 ; ATA/190/2016 du 1^{er} mars 2016 ; ATA/649/2012 du 25 septembre 2012). Dans ce cas, la chambre de céans est compétente pour statuer sur toutes les questions litigieuses, y compris sur l'émolument et l'indemnité. 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'indemnité qui lui a été octroyée, mais également la validité matérielle de son jugement dans les limites du renvoi effectué à l'autorité intimée. La chambre de céans est ainsi compétente pour statuer sur ces questions.

d. La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 LPA ;

ATA/1484/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (art. 87 al. 2 LPA).

L'art. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), intitulé « émolument d'arrêté », prévoit qu'en règle générale, l'émolument d'arrêté n'excède pas CHF 10'000.- (al. 1). Toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, dans les contestations d'une ampleur extraordinaire ou présentant des difficultés particulières, l'émolument peut dépasser cette somme, mais sans excéder CHF 15'000.- (al. 2).

e. Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (ATA/1380/2019 du 10 septembre 2019 ; René A RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 2^{ème} éd., 2014, n. 951). Les juridictions administratives disposent d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'émolument qu'elles mettent à charge de la partie qui succombe. Cela résulte notamment de l'art. 2 al. 1 RFPA dès lors que ce dernier se contente de plafonner – en principe – l'émolument d'arrêté à CHF 10'000.- (ATA/1185/2018 du 11 novembre 2018). Selon la jurisprudence, les décisions des tribunaux en matière de frais et dépens n'ont pas à être motivées, l'autorité restant néanmoins liée par le principe général de l'interdiction de l'arbitraire (ATF 114 Ia 332 consid. 2b ; 111 Ia 1 consid. 2a ; 111 V 48 consid. 4a). Il est également de jurisprudence constante que la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/182/2018 du 27 février 2018). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu. Il est cependant notoire que, en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2).

- 13) En l'occurrence, la recourante ne démontre pas en quoi le TAPI aurait mésusé de son pouvoir d'appréciation dans la fixation de l'émolument contesté. Elle se contente d'arguer que celui-ci serait disproportionné dans la mesure où elle a obtenu partiellement gain de cause. Le recours devant le TAPI porte sur plusieurs années fiscales (2003 à 2012). De plus, la recourante conteste plusieurs éléments des bordereaux en cause, notamment les reprises issues des ventes immobilières d'I_____ et de H_____, les versements de la fondation et son éventuelle double imposition. Elle a également requis des déductions portant sur les versements effectués en faveur de sa mère et des dettes hypothécaires grevant son appartement genevois. Tous ces griefs ont généré pour le TAPI un travail important, les premiers juges ayant rendu un jugement de trente-sept pages après

l'examen des nombreuses pièces versées au dossier. La recourante n'a obtenu gain de cause que sur un élément de ses griefs, la réduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement M_____, alors que les griefs portant sur les versements de la fondation, ceux effectués en faveur de sa mère, l'imposition des biens immobiliers et la double imposition ont été rejetés, la déduction des intérêts moratoires des taxations et la prescription des amendes 2003 et 2004 se déduisant respectivement de la jurisprudence et de la législation applicables. La recourante allègue certes que sa fortune est quasiment inexistante. Toutefois, elle n'apporte pas de preuves précises qu'elle ne dispose pas de revenus suffisants pour assumer le paiement de l'émolument de CHF 1'500.- mis à sa charge. En revanche, elle allègue, en contradiction avec ses précédents propos, posséder une fortune et un appartement à Genève. Il ne résulte pas non plus du dossier que sa situation financière ne pourrait s'accommoder d'un tel montant.

Le grief de la recourante sera par conséquent écarté et l'émolument de CHF 1'500.- confirmé.

- 14) a. 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). Celle-ci peut aller de CHF 200.- à CHF 10'000.- (art. 6 RFPA).
- b. 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. 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 produite et, de manière générale, la complexité de l'affaire (ATA/154/2016 du 23 février 2016 et les arrêts cités).
- 15) En l'occurrence, même si la recourante a soulevé plusieurs griefs qui ont nécessité un travail important dans leur examen par le TAPI, la cause n'est pas d'une complexité particulière. De plus, celle-ci n'a pas nécessité la tenue d'audiences et son instruction s'est limitée à des échanges d'écritures. Un grand nombre de pièces a été produit, mais la plupart d'entre elles figurait déjà dans la procédure de réclamation, de sorte que celles-ci étaient connues du conseil de la recourante et n'ont ainsi pas induit un travail long et important de sa part pour les examiner dans la procédure de recours. Dans ces circonstances, le TAPI, qui jouit d'un large pouvoir d'appréciation dans le domaine, n'a pas mésusé de celui-ci en fixant l'indemnité due à la recourante à CHF 1'000.-. Ce montant sera confirmé.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

- 16) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

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

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :