

BGer 9C_649/2025 vom 17. Februar 2026

Bundesgericht, 2026-02-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_649_2025

FR: TF 9C_649/2025 du 17 février 2026

IT: TF 9C_649/2025 del 17 febbraio 2026

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

E. 3

La recourante requiert la jonction de la présente cause avec celles concernant D._____ et son épouse (cause 9C_647/2025) et F._____ SA (cause 9C_648/2025). Bien que ces affaires soient liées et aient en commun certains faits, elles n'opposent pas les mêmes parties. Il ne se justifie donc pas de faire droit à sa requête (art. 24 PCF a contrario, applicable par renvoi de l' art. 71 LTF). Le Tribunal fédéral se prononcera toutefois par arrêt séparé du même jour dans les causes 9C_647/2025 et 9C_648/2025.

E. 4

Le litige porte, pour l'IFD et l'ICC des années 2010 à 2014, sur la conformité au droit de la taxation de la contribuable ainsi que sur les amendes pour tentative de soustraction fiscale, telles qu'infligées à la recourante par l'intimée et confirmées par la Cour de justice.

E. 5.1

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2) tant pour l'IFD que pour l'ICC, lorsqu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C_290/2025 du 16 septembre 2025 consid. 4.1).

E. 5.2

Au jour où le présent arrêt est rendu, le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC de l'année 2010 est prescrit (art. 120 al. 4 LIFD et art. 22 al. 4 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale [LPFisc/GE; rs/GE D 3 17] en relation avec l' art. 47 al. 1 LHID ; cf. arrêt 2C_1025/2019 du 30 avril 2020 consid. 4.1). Le recours doit être admis dans cette mesure.

E. 5.3

S'agissant de la poursuite pénale pour l'infraction de tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses, le délai de prescription (huit ans selon l'ancien droit, six ans selon le nouveau droit; cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID; arrêts 9C_683/2023 du 18 décembre 2023 consid. 4.4; 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 6.3 et la référence) n'est pas encore atteint. En effet, il ne commence à courir qu'à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (cf. arrêt 9C_683/2023 du 18 décembre 2023 consid. 4.4). Selon la jurisprudence, une tentative de soustraction ne peut en effet pas être établie et le montant de l'impôt soustrait ne peut pas être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force (cf. arrêt 2A.719/2004 du 11 mai 2005 consid. 4). Ce moment correspond pour les années fiscales litigieuses à la date du présent arrêt.

Toute autre solution n'est pas compatible avec le texte univoque des art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID (cf. en ce sens SIEBER/MALLA, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4e éd. 2022, n° 17 ad art. 184 LIFD ; plus critique, ZWEIFEL/OESTERHELT/OPEL/SEILER, Schweizerisches Steuerstrafrecht, 2025, n° 16 ad § 19; BETSCHART, Im Gestrüpp der steuerstrafrechtlichen Strafverfolgungsverjährung, ASA 83, 2014/15, pp. 101 ss) et reviendrait à appliquer par analogie les art. 184 al. 1 let. b LIFD et 58 al. 2 let. a LHID, ce qui n'est pas admissible.

E. 6

La recourante reproche tout d'abord à la cour cantonale d'avoir violé son droit d'être entendue (cf. art. 29 al. 2 Cst.) en ce que les juges précédents n'auraient à tort pas pris en compte un avis de droit qu'elle avait produit et qu'elle aurait refusé de procéder à l'audition de certains témoins.

E. 6.1.1

Au sujet de l'avis de droit invoqué, la Cour de justice a considéré que le droit d'être entendu ne comprenait pas le droit à ce que tous les moyens de preuve invoqués par les parties soient discutés; c'était donc sans arbitraire que l'avis de droit produit par la recourante avait été écarté par le TAPI. Elle a également retenu qu'un tel document ne pouvait pas se voir reconnaître une force probante supérieure à celle d'un allégué de partie.

E. 6.1.2

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre,

l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Le juge doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il 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 connaissance de cause (ATF 150 III 1 consid. 4.5; 143 III 65 consid. 5.2; 143 IV 40 consid. 3.4.3). Il ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; il peut se limiter aux questions décisives pour l'issue du litige (ATF 150 V 474 consid. 4.1; 147 IV 249 consid. 2.4; 142 II 154 consid. 4.2).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, un avis de droit ne constitue nullement un moyen de preuve, mais revêt la valeur d'une simple allégation de partie (arrêt 1C_661/2022 du 6 janvier 2023 consid. 1.2 et la référence). De tels documents ne doivent pas être confondus avec des expertises privées, qui constituent un moyen de preuve, et qui sont destinées à prouver des faits pertinents, notamment en matière de procédure civile (art. 177 CPC ; ATF 148 III 409 consid. 4.6; cf. aussi arrêt 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 4.3.3, non publié dans ATF 151 II 289).

E. 6.1.3

La recourante soutient en substance que quand bien même l'avis de droit qu'elle avait produit - qu'elle qualifie d'"expertise privée" -, ne serait qu'un allégué de partie, la Cour de justice aurait dû le prendre en considération et se prononcer sur celui-ci. Elle allègue que le procédé de la Cour de justice serait choquant, car l'avis de droit serait parvenu à la conclusion qu'il existait bel et bien un compte courant entre elle et D. _____ (alors que l'instance précédente avait retenu le contraire) et que l'auteur de l'avis de droit aurait "pris soin d'exposer soigneusement l'ensemble des critères à prendre en compte".

En l'occurrence, le document produit par la recourante est bel et bien un avis de droit; il contient une analyse en droit qui se fonde sur l'état de fait et les documents transmis par l'un des conseils de la recourante à l'auteur de l'avis juridique. Conformément à la jurisprudence (consid. 6.1.2 supra), un tel avis constitue donc un allégué de partie, de sorte que la Cour de justice n'était pas tenue de discuter en détail les conclusions de celui-ci et pouvait se limiter à l'examen des questions et des moyens déterminants pour l'issue du litige. On constate dans ce contexte que l'instance inférieure a procédé à des constatations circonstanciées relatives à la prétendue relation de compte courant et a expliqué les raisons pour lesquelles elle considérait qu'il n'existait pas une telle relation entre la recourante et D. _____, en se fondant notamment sur le rapport de la DAPE ainsi que sur les déclarations de certains témoins. Elle a donc examiné les éléments qu'elle considérait comme pertinents s'agissant de cet aspect du litige que la recourante a du reste été en mesure d'attaquer en toute connaissance de cause. Par ailleurs, en se limitant à se référer à des "éléments essentiels" contenus dans l'avis de droit litigieux, sans les détailler concrètement, la recourante ne met pas en lumière quels seraient les moyens pertinents qui auraient été omis par la Cour de justice. Le grief tiré de la violation de l' art. 29 al. 2 Cst. est écarté.

Il en va de même de l'allégation de la recourante, dans le même contexte, selon laquelle il existerait un déni de justice formel puisque les autorités impliquées auraient refusé de prendre en compte son expertise privée. Une telle affirmation tirée d'une violation de l' art. 29 al. 1 Cst. ne correspond pas aux exigences de motivation accrues prévues à l' art. 106 al. 2 LTF (consid. 2.1 supra).

E. 6.2

La juridiction cantonale a considéré, à la suite du TAPI, que la recourante n'avait pas démontré que l'audition qu'elle avait requise des témoins G._____, H._____, I._____ et J._____ aurait eu une "valeur probante décisive pour la solution du litige" ou encore était susceptible d'apporter des éléments nouveaux qui ne ressortiraient pas déjà de l'ensemble du dossier et, en particulier, des propres déclarations écrites des prénommés au cours de la procédure. Procédant à une appréciation anticipée des preuves, la Cour de justice a renoncé à ordonner aux auditions requises.

E. 6.2.1

On rappellera que le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 et 145 I 167 consid. 4.1). De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'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 que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 144 II 427 consid. 3.1.3).

E. 6.2.2

En ce qui concerne l'audition de G._____, elle permettrait selon la recourante d'apporter des éclaircissements "extrêmement importants" permettant de confirmer les dires de D._____. La témoin pourrait ainsi attester notamment que le simple "transit" d'une partie du montant des prêts de la recourante à une entité K._____ par le truchement du compte personnel de D._____ à K._____ correspondait à la "volonté" de la mère de celui-ci ou qu'elle était chargée de tâches de secrétariat. Selon la contribuable, l'audition de la dénommée serait d'autant plus importante que ses déclarations écrites auraient été totalement écartées et qu'elles n'auraient pas "été mentionnées à une seule reprise dans les développements en droit consacrés dans l'arrêt entrepris".

Par son argumentation, la recourante ne s'en prend en premier lieu pas aux considérations de la juridiction cantonale, selon lesquelles elle n'avait pas concrètement exposé en quoi l'audition requise pouvait apporter des éléments nouveaux qui ne figureraient pas déjà dans le dossier et, en particulier, dans les propres déclarations écrites de la témoin. En tout état de cause, la recourante ne démontre pas en quoi l'appréciation anticipée des preuves de la cour cantonale serait arbitraire. On constate en effet, en ce qui concerne la prétendue utilisation du compte personnel de D._____ ouvert auprès de la banque L._____ dans le cadre de contrats de prêts entre la recourante et une autre entité, que la cour cantonale a retenu que même à supposer que des fonds litigieux n'eussent fait que transiter par le compte personnel de D._____, il n'existait cependant pas de correspondance entre les débits et les crédits. Or la recourante ne prétend pas, par exemple, que la témoin G._____ aurait pu apporter des éléments factuels permettant d'expliquer ces différences entre les débits et les crédits du compte bancaire personnel de D._____, élément pourtant considéré comme décisif par les juges cantonaux pour confirmer l'existence de prestations appréciables en argent. Sa simple affirmation que G._____ aurait des connaissances particulières s'agissant des comptes bancaires en cause ou qu'elle aurait fait certains travaux de secrétariat n'est manifestement pas pertinente. Le grief est mal fondé.

E. 6.2.3

La recourante soutient ensuite que l'audition de H. _____ permettrait avant tout de faire la lumière sur son actionnariat, car la Cour de justice aurait retenu à tort que D. _____ était toujours propriétaire des actions de A. _____ et elle aurait ignoré à tort que H. _____ en avait acquis le capital-actions de la part de M. _____ en avril 2012.

Sur cet aspect du litige, la Cour de justice a considéré qu'il ressortait notamment de deux certificats d'actions, d'une lettre et de quatre attestations adressées à la banque N. _____, ainsi que du registre des actionnaires, que D. _____ était bel et bien actionnaire de la recourante entre 2007 et 2013. Par ailleurs, un contrat de fiducie du 23 avril 2012 de même qu'un projet de dispositions testamentaires du 10 octobre 2012 démontraient que D. _____ pouvait librement disposer des actions litigieuses que parce qu'il en était le propriétaire et l'ayant droit économique (cf. consid. 7.1 infra). En l'espèce, dans la mesure où les constatations de la cour cantonale et son appréciation reposent sur plusieurs documents écrits concordants, elle pouvait, sans arbitraire et quoi qu'en dise la recourante, renoncer à l'audition de H. _____ en tant qu'elle aurait dû porter sur la détention du capital-actions litigieux.

En ce qui concerne ensuite des revenus imputés à la recourante dans le contexte des flux financiers entre elle et D. _____, c'est en vain qu'elle soutient que l'audition de H. _____ pourrait démontrer "l'absence de revenus versés". On constate que les déclarations de H. _____ ont été prises en considération par la juridiction cantonale en lien avec cet aspect du litige; il ressort en effet de l'arrêt entrepris que selon lui, D. _____ (qui avait lui-même admis que ses dépenses personnelles étaient prises en charge par la recourante) procédait à des remboursements "en fonction de ses disponibilités". Il n'apparaît dès lors pas arbitraire de considérer que l'audition de H. _____ pour confirmer ses déclarations n'était pas nécessaire.

La recourante allègue encore que le ledit témoin aurait pu apporter des informations sur le fait que la recourante déployait ses activités uniquement depuis l'étranger. Cette affirmation ne permet pas de démontrer que l'appréciation anticipée des preuves de la cour cantonale serait arbitraire, car celle-ci s'est fondée derechef sur plusieurs documents écrits concordants (notamment des contrats, des documents d'ouverture de comptes et de la correspondance) pour considérer que la recourante exploitait un établissement stable à Genève.

E. 6.2.4

La recourante ne démontre pas davantage que le refus d'auditionner I. _____, dont les déclarations écrites ont été prises en considération par la Cour de justice, serait arbitraire. Elle se limite en effet à soutenir, sans plus amples développements, que ce témoin pourrait apporter des éléments au sujet de son activité, son actionnariat et la nature des prestations que D. _____ aurait perçues. À défaut de préciser en quoi l'appréciation anticipée des preuves de la juridiction cantonale serait arbitraire - le seul fait de l'affirmer étant insuffisant -, le grief est d'emblée mal fondé.

E. 7.1

Au sujet de l'assujettissement de la contribuable, la Cour de justice a considéré que les bureaux genevois de la recourante constituaient un bureau de représentation, soit un établissement stable, qui justifiait une imposition limitée au sens des art. 52 al. 2 LIFD et 4 al. 2 de la loi cantonale genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes

morales (LIPM; rs/GE D 3 1; cf. également art. 21 LHID).

Selon la cour cantonale, une partie des activités commerciales de la recourante était déployée par certains de ses organes en Suisse, dont D._____. Ce dernier avait son domicile à Genève, avec des bureaux à la rue E._____. Les activités de la recourante consistaient en la gestion et la direction des fonds de placement, les activités de trading sur titres, l'introduction de clients, la nomination et le suivi des conseillers externes, les mandats de gestion et les opérations fiduciaires. La société encaissait les commissions et honoraires de gestion sur ses comptes bancaires. En outre, de nombreux documents relatifs aux activités exercées par la recourante avaient été saisis par la DAPE à l'adresse de la rue E._____, en juin 2015. La recourante, tout en prétendant que cet élément ne pouvait créer un quelconque rattachement fiscal en Suisse, avait reconnu que D._____ conservait à son bureau à Genève des documents la concernant. Pour les juges cantonaux, les explications de la recourante, selon lesquelles ces documents avaient été rapatriés en Suisse en vue d'y obtenir une licence de distribution de fonds auprès de l'autorité de surveillance des marchés financiers (FINMA) ou y avaient finalement été stockés "pour éviter des frais de réexpédition à l'étranger" apparaissaient peu crédibles au vu du faisceau convergent des autres indices ressortant du dossier.

En ce qui concerne l'exercice des activités à Genève, la Cour de justice a constaté que tant la convention de gérant externe du 9 novembre 2011 que les deux contrats d'apporteur d'affaires des 13 février 2007 et 20 février 2013 laissaient à penser que la recourante déployait une activité à Genève, de gestion de fortune, d'une part, et d'apporteur d'affaires, d'autre part. Outre le lieu de signature du contrat, la cour cantonale a constaté, dans ces documents contractuels, l'emploi de la langue française, le choix du droit suisse comme droit applicable, l'élection de for en faveur de Genève ainsi que l'affiliation de l'apporteur d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée. Pour le surplus, la formule d'ouverture de compte auprès de O._____ à U._____, datée du 13 septembre 2010, ainsi qu'une lettre du même jour mentionnaient le "representative office" (soit un bureau de représentation) à Genève comme adresse de correspondance et indiquaient des numéros de téléphone et de télécopie suisses. Le fait que la FINMA avait conclu que la recourante n'était pas soumise à la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (LPCC; RS 951.31) n'était pas de nature à remettre en cause l'existence d'un établissement stable à Genève, car cette appréciation de la FINMA trouvait son fondement dans le droit de la surveillance financière et n'était "pas motivé[e] par des considérations d'ordre fiscal". Pour la Cour de justice, elles ne concernaient au demeurant pas les périodes fiscales litigieuses.

E. 7.2

Invoquant une constatation manifestement inexacte des faits ainsi qu'une violation des art. 51 LIFD et 3 LIPM, la recourante reproche à la cour cantonale d'avoir arbitrairement retenu et "sans le prouver d'une quelconque manière" qu'elle disposait d'un établissement stable à Genève. Elle lui fait notamment grief d'avoir mentionné plusieurs activités, sans "justifier par qui et comment ces activités auraient été déployées" (étant précisé qu'elle n'aurait eu aucun employé en Suisse) et de ne pas avoir explicité quels "indices" étaient pertinents en l'occurrence. Elle soutient que la langue et le for des documents contractuels ne seraient pas déterminants, car ce serait selon elle "bien évidemment toujours la banque qui décide les termes essentiels" d'une convention. Il serait enfin arbitraire d'avoir considéré que "pour la FINMA la recourante n'a pas d'activité en Suisse, mais qu'elle en a pour le fisc".

E. 7.3

Contrairement à ce que soutient la recourante, il n'appartenait pas à la Cour de justice de "prouver" les éléments justifiant une imposition à Genève, mais bien à l'intimée. Cela dit, on constate que de nombreux éléments factuels ont été apportés par les autorités fiscales dans la procédure et ceux-ci ont été dûment retenus et établis par la Cour cantonale. Par conséquent, il appartenait à la recourante, en application des règles sur le fardeau de la preuve, de prouver les faits diminuant son imposition ou permettant de la supprimer (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2). Or celle-ci se limite à soutenir qu'il n'y aurait aucun indice justifiant son imposition, qu'il serait normal que des contrats la liant à des banques seraient rédigés en français et prévoiraient un for à Genève et que l'appréciation de la FINMA, fondée sur le droit de la surveillance, devrait en substance lier les autorités fiscales. Ce faisant, elle n'apporte aucun élément factuel et concret qui démontrerait que les constatations cantonales sur l'existence d'un établissement stable à Genève seraient arbitraires et que la Cour de justice aurait commis une erreur de droit en confirmant l'assujettissement limité de la recourante sur cette base. Au demeurant, la recourante ne s'en prend pas aux autres constatations cantonales pertinentes, comme le fait qu'elle encaissait les commissions et honoraires de gestion sur ses comptes bancaires et que les documents qui la concernaient, que D._____ conservait dans les bureaux de Genève, étaient en substance liés aux activités de la société dans cette ville et qu'ils n'y étaient pas uniquement entreposés afin d'"éviter des frais de réexpédition à l'étranger". Par ailleurs, lorsque la recourante soutient qu'elle aurait tout au plus déployé une "activité administrative limitée par le biais de [D._____]" à Genève et que cela ne suffirait donc pas pour justifier un assujettissement (limité), elle se contente de présenter sa propre appréciation des faits, sans démontrer concrètement, moyens de preuve à l'appui, que les activités retenues par la juridiction cantonale auraient du être considérées comme relevant de simples tâches administratives.

Enfin, il n'est pas arbitraire pour la cour cantonale d'avoir retenu quoi qu'en dise la recourante que l'appréciation de la FINMA quant à l'applicabilité de la LPCC à sa situation ne liait pas les autorités fiscales dans le cadre de sa propre appréciation des conditions d'assujettissement au sens des art. 51 LIFD et 3 LIPM, puisqu'il s'agit de réglementations différentes qui ne visent pas le même but (cf. arrêt 9C_603/2022 du 13 mars 2023 consid. 7.3).

E. 8

La recourante reproche encore à la Cour de justice d'avoir procédé à des constatations manifestement inexactes des faits, en ce qu'elle aurait admis à tort que D._____ - et non pas M._____ - était son actionnaire; les conditions permettant de considérer qu'il existait des prestations appréciables en argent n'étaient donc pas réunies.

E. 8.1

Au sujet de la détention du capital-actions de la recourante par D._____, la Cour de justice a constaté que la DAPE n'avait pas "passé sous silence" certains documents, dont des courriels et courriers de M._____ ou de A._____, qui indiquaient que le premier était l'ayant droit économique de la seconde. Malgré ces quelques documents, la DAPE avait néanmoins relevé la présence au dossier de nombreuses autres pièces qui démontraient que D._____ était bel et bien l'actionnaire de la société à raison de 100 % jusqu'en janvier 2007, puis à raison de 50 %. Quant à M._____, il était actionnaire à hauteur de

10 %, ainsi que cela ressortait de la documentation relative à l'ouverture d'un compte bancaire. Les juges cantonaux ont considéré que contrairement à ce que prétendaient la recourante, l'intimée n'était pas tombée dans l'arbitraire en se fondant sur ces dernières pièces.

La Cour de justice a par ailleurs constaté que les pièces suivantes, qui figuraient au dossier, prouvaient la qualité d'actionnaire de D. _____ durant les périodes fiscales litigieuses: deux certificats d'actions du 22 janvier 2007, une lettre et quatre attestations du 28 janvier 2010 adressées à la banque N. _____, un formulaire A du 21 novembre 2011, une attestation du 28 novembre 2011 ainsi qu'un registre des actionnaires daté du 8 mars 2013. Un "nominee agreement" du 22 janvier 2007 avait également été signé par D. _____ et I. _____, à la fois en qualité de "nominees" et en tant que "shareholders" (soit actionnaires). De plus, par contrat de fiducie du 23 avril 2012, D. _____ avait mandaté H. _____ pour que celui-ci apparût comme seul ayant droit économique de la recourante à titre fiduciaire. Par projet de dispositions testamentaires du 10 octobre 2012, D. _____ avait en outre exprimé sa volonté sur le sort de ses biens, et notamment ses actions de la contribuable, dont il avait partiellement disposé en faveur de son neveu. Or, pour la Cour de justice, D. _____ ne pouvait avoir disposé de ces actions que parce qu'il en était le propriétaire et l'ayant droit économique, ce tant avant qu'après la supposée vente des actions litigieuses à M. _____ et à H. _____.

La Cour de justice a encore considéré que même si la relation bancaire de la recourante avait servi à payer des factures de fournisseurs et à l'encaissement du produit de ventes liées à l'activité de M. _____ (commerce de bijoux), les résultats de cette activité avaient été redistribués au prénommé, ne faisaient donc pas l'objet de reprises litigieuses et ne permettaient pas de démontrer que D. _____ n'était plus actionnaire effectif de la contribuable.

E. 8.2

La recourante allègue en particulier que la DAPE, de même que l'intimée, avaient considéré que M. _____ n'était qu'un "client" de A. _____ et qu'on peinait à voir comment un tel "client" aurait pu prélever d'année en année plusieurs centaines de milliers de francs dans les comptes bancaires de la société ou signer des contrats. Selon elle, de tels éléments démontraient que seul M. _____ était propriétaire des actions et non D. _____.

On rappelle que la cour cantonale a retenu que s'il était exact que la relation bancaire de la recourante avait servi au commerce de bijoux de M. _____, les résultats de cette activité, qui lui avaient été redistribués, ne concernaient toutefois pas la présente procédure et ne permettaient pas de remettre en cause la qualité d'actionnaire de D. _____ au vu des documents écrits versés à la procédure. Or les longs développements que consacre la recourante aux transactions financières de M. _____ (notamment utilisation de la trésorerie de A. _____ pour son négoce avec des exemples chiffrés, signature du dénommé pour paiement des factures, analyse des pièces bancaires selon lesquelles les achats ont porté sur des montants très supérieurs aux ventes, "appauvrissement" de la société à hauteur de USD 2'379'757 et de 800'000 fr.) et le raisonnement qu'elle en tire, à savoir que M. _____ "s'est comporté en propriétaire [...] en disposant librement pour ses opérations des avoirs bancaires de la société [...]" et que de tels paiements ne pouvaient pas être consentis "à un tiers non-actionnaire", ne permettent pas de reléguer à l'arrière-plan les nombreuses pièces du dossier sur lesquelles la cour cantonale s'est fondée. En effet, les

éléments invoqués par la recourante ne démontrent pas l'arbitraire dans les constatations cantonales, selon lesquelles des certificats d'actions, des attestations, des lettres, certains contrats et un projet de dispositions testamentaires de D._____ démontraient que celui-ci était bel et bien le détenteur des actions litigieuses. D'ailleurs, au sujet de ces documents, la recourante ne s'en prend qu'au "nominee agreement", en soutenant que la Cour de justice aurait procédé à une "confusion" et que de tels accords avaient pour but de ne pas faire apparaître le nom de M._____ dans les registres. Par cette argumentation, elle omet toutefois que selon les constatations cantonales, D._____ avait signé ledit contrat notamment en qualité d'actionnaire ("shareholder"). Au demeurant, les considérations de la cour cantonale selon lesquelles D._____ disposait de la propriété des actions litigieuses, puisqu'une telle qualité était nécessaire pour établir un contrat de fiducie avec H._____ ou pour intégrer les titres dans un projet de dispositions pour cause de mort échappent à toute critique. Le grief est écarté.

E. 8.3.1

En instance cantonale, la recourante soutenait par ailleurs qu'il existait une relation de compte courant entre elle et D._____, ce que la Cour de justice a nié.

Sur cet aspect du litige, la Cour de justice a en particulier retenu que selon le rapport de la DAPE concernant la recourante, la balance des mouvements de fonds présentait toujours un solde en faveur de D._____; l'intimée avait par ailleurs pris en compte les remboursements effectués par D._____ sur le compte de la recourante qui étaient justifiés par des pièces, lorsqu'elles permettaient de constater que les montants crédités avaient été débités du compte du dénommé. S'agissant des autres "supposés remboursements", ils n'avaient pas été tenus pour pertinents, faute de caractère probant, car leur libellé était par exemple peu précis. Selon la Cour de justice, la recourante avait elle-même indiqué que les dépenses personnelles de D._____ étaient prises en charge par le biais de son compte bancaire et que le dénommé procédait à des remboursements "en fonction de ses disponibilités", ce qui ressortait également de la déclaration de H._____. I._____ avait de plus expliqué que la "facilité de caisse" compensait le fait que D._____ n'était pas rémunéré pour sa fonction d'administrateur de la recourante, hormis le remboursement de ses frais de voyage. Pour les juges cantonaux, les conditions d'une prestation appréciable en argent étaient réunies.

La cour cantonale a également retenu que même si l'existence d'une relation de compte courant devait être admise, D._____ n'aurait jamais pu obtenir un financement dans de telles conditions, à savoir sans accord écrit, en particulier sur les modalités de remboursement, et sans paiement d'intérêts, s'il n'avait pas été un proche de la recourante. En définitive, elle a retenu que les prêts litigieux constituaient une prestation appréciable en argent.

E. 8.3.2

La recourante allègue que la cour cantonale serait tombée dans l'arbitraire en ayant écarté l'existence d'une relation de compte courant et qu'elle aurait été dans "l'incapacité de motiver sa décision en indiquant la cause juridique des remboursements" de D._____. Ainsi, elle fait référence à la circonstance selon laquelle D._____, après avoir reçu un montant de 1'005'188 fr. de la vente d'un bijou, lui aurait transféré le jour même 990'000 fr., pour démontrer l'existence d'une telle relation de compte courant. Elle soutient également que les "remboursements sont opérés sur les prêts octroyés".

Cette argumentation ne s'en prend cependant pas de manière convaincante aux constatations cantonales, selon lesquelles la balance des mouvements de fonds entre la recourante et D._____ présentait systématiquement un solde positif en faveur de ce dernier. On ne saurait donc y voir, comme la recourante, une simple "dette" que D._____ avait envers elle, ce d'autant plus qu'un témoin avait expliqué que la "facilité de caisse" en cause "compensait" le fait que D._____ n'était pas rémunéré pour sa fonction d'administrateur. Par ailleurs, il convient de mentionner à titre superfétatoire que la DAPE a considéré que D._____, dans ses déclarations fiscales, n'avait jamais fait état de telles dettes, ce qui rend les affirmations de la recourante d'autant moins vraisemblables. Dans ces circonstances, la Cour de justice pouvait confirmer l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfices. À cet égard, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle soutient que la Cour de justice aurait commis une erreur de droit en se limitant à affirmer que "ce n'est pas parce qu'une facilité de caisse est octroyée en contrepartie d'une absence de rémunération, que tous les prêts octroyés doivent être qualifiés de revenus". Son affirmation n'explique pas le solde systématiquement positif en faveur de D._____ et l'absence de déclaration des prêts allégués en tant que dettes dans les déclarations fiscales de ce dernier.

La recourante affirme encore en vain que la motivation alternative de la Cour de justice sur l'absence de conditions identiques octroyées à un tiers pour la relation de compte courant serait "dénuée de pertinence" car il n'y aurait pas de "prêt simulé", D._____ ayant toujours eu l'intention de rembourser les montants litigieux. La recourante méconnaît qu'il peut exister une distribution dissimulée de bénéfice en lien avec un prêt (par exemple lorsque les conditions d'octroi n'auraient pas été les mêmes pour un tiers) sans que ce prêt ne doive être nécessairement qualifié de fictif; ces deux situations (prêt constituant une prestation appréciable en argent/prêt fictif) sont en effet soigneusement distinguées dans la jurisprudence (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1; arrêt 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2 et 5.3). Or en l'occurrence, l'existence d'un prêt simulé n'est pas en cause, car seule est litigieuse l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice (singulièrement d'une prestation appréciable en argent) à la lumière des conditions concrètes des prêts (absence de modalités de remboursement et absence d'intérêts), qui n'auraient pas été accordées à des tiers. Il n'y a par ailleurs rien à ajouter au raisonnement des juges cantonaux sur ce point, que la recourante ne conteste du reste pas.

E. 9

La recourante conteste en outre le mode de détermination du bénéfice imposable, tel que confirmé sur le principe par la juridiction cantonale.

E. 9.1

À ce sujet, la cour cantonale a constaté que la recourante n'avait pas produit de comptes annuels probants en violation des art. 125 al. 2 let. a LIFD et 29 al. 2 let. a de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; rs/GE D 3 17; cf. également art. 42 al. 3 let. a LHID). Le témoin P._____ avait par ailleurs indiqué pendant la procédure cantonale que les comptes de la recourante étaient tenus sous la forme d'un "carnet du lait" et non selon les normes comptables suisses et la décision de comptabiliser les éléments pertinents était laissée à la "discretion" d'un apprenti d'une fiduciaire, sans contrôle. Dans ces circonstances, l'intimée avait procédé à raison à une taxation par estimation sur la base des pièces bancaires à disposition; elle pouvait en conséquence considérer que le bénéfice imposable en Suisse de la recourante devait être fixé à hauteur des prestations octroyées à

D._____. Par ailleurs, c'était à bon droit que l'intimée avait écarté la déduction des charges revendiquées par celle-ci, car la recourante avait échoué à démontrer leur justification en application des règles sur le fardeau de la preuve.

Les juges cantonaux ont également rejeté l'argumentation de la recourante selon laquelle la part revenant à l'établissement stable à Genève ne pouvait excéder "20 % du montant des prestations accordées". En effet, selon eux, les virements bancaires en faveur du bureau de V._____ qu'elle avait recensés, si tant est qu'ils fussent à même d'apporter la preuve incontestable de l'activité internationale de la société, ne justifiaient pas une répartition internationale des éléments imposables telle que voulue par la recourante; celle-ci n'avait en effet pas produit de pièces permettant de calculer cette répartition, alors que son devoir de collaboration était particulièrement qualifié en présence de relations juridiques internationales.

E. 9.2

On rappellera que selon la jurisprudence, on ne peut, en principe, se fonder sur la comptabilité du contribuable en vertu du principe de déterminance que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. Tel est notamment le cas lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel. En l'absence de comptabilité probante, l'administration fiscale est autorisée à effectuer une taxation par estimation (arrêt 9C_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.4 et les références).

E. 9.3

La recourante reproche en premier lieu en vain à la cour cantonale d'avoir confirmé le principe même de l'imposition par estimation, au motif que le bénéficiaire lié à l'établissement stable devrait tenir compte de "l'intégralité des frais encourus". En effet, selon les constatations cantonales y relatives, que la recourante se contente de qualifier "d'affirmations fausses", les libellés répétitifs des documents bancaires saisis ne permettaient pas de connaître la nature des charges revendiquées. Selon la cour cantonale, il n'existait par ailleurs pas de pièces justificatives (comme des factures) qui auraient pu étayer l'exactitude des charges dont la déduction était demandée. Dans ces circonstances, on ne saurait faire grief à la Cour de justice, comme le fait la recourante, d'avoir arbitrairement admis que seul le chiffre d'affaire était imposable et d'avoir écarté en déduction les charges revendiquées par celle-ci.

La recourante soutient également en vain que les prestations appréciables en argent en faveur de D._____ - confirmées dans le présent arrêt (cf. consid. 8 supra) -, devaient être attribuées au siège de la société à B._____ et non en Suisse, à travers l'établissement stable. Selon les constatations cantonales, alors que la recourante encaissait sur ses comptes bancaires des rémunérations de même que d'"importantes recettes" et que D._____ prélevait des montants notamment pour ses dépenses personnelles, la balance des mouvements avait systématiquement présenté un solde en sa faveur et ce "malgré la volonté de remboursement" de D._____. Dans ces conditions, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend qu'il n'y aurait pas de "lien direct entre [l]es pseudo-libéralités et le bureau de représentation à Genève", vu qu'un lien entre les recettes générées à Genève et leur encaissement par la recourante et les prélèvements par l'actionnaire D._____ a été constaté sans arbitraire.

Quant à l'attribution de 20 % du bénéfice à l'établissement stable à Genève, la recourante ne s'en prend aucunement aux constatations cantonales (l'absence de production, par la recourante, de pièces permettant de calculer et de confirmer cette répartition) et au raisonnement de la Cour de justice y relatif (soit qu'aucune répartition entre le siège et l'établissement stable du bénéfice litigieux devait être admis); elle se limite en effet à alléguer de manière appellatoire "l'importance des bureaux étrangers, notamment de V._____" ou encore que cette manière de procéder de la Cour de justice conduirait à considérer à tort que la recourante aurait un "résultat [financier] mondial stratosphérique".

E. 10

La recourante conteste enfin le principe et la quotité des amendes qui lui ont été infligées par l'intimée et confirmées par la cour cantonale, en application des art. 176 et 181 LIFD , ainsi que des art. 70 et 74 LPFisc (lesquels sont conformes aux art. 56 al. 2 et 57 LHID ; sur les conditions de la tentative de soustraction fiscale, cf. arrêt 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 8.3 et les références).

E. 10.1

On rappellera que déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève des constatations de faits, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (consid. 2.2 supra; ATF 150 IV 65 consid. 6.2; 149 II 177 consid. 11.3). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention ou de négligence est une question de droit, que le Tribunal fédéral revoit librement (ATF 150 IV 65 consid. 6.2; 137 IV 1 consid. 4.2.3; arrêt 9C_511/2023 du 25 novembre 2024 consid. 4.6.1).

Par ailleurs, le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre prévu, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (ATF 144 IV 136 consid. 9.1; arrêt 9C_122/2024 du 20 août 2024 consid. 13.1.3).

E. 10.2.1

S'agissant des éléments objectifs, la cour cantonale a considéré que la recourante n'avait à tort pas déposé de déclaration d'impôt auprès de l'intimée pour les années en cause et que le dommage subi par la collectivité était équivalent au montant du "rappel d'impôt", de sorte que les éléments objectifs de la tentative de soustraction étaient réunis.

La cour cantonale a également considéré que l'élément subjectif de la tentative de soustraction, soit la faute, était donné. Elle a retenu que D._____ était directeur de la recourante et qu'il ne pouvait pas ignorer que celle-ci devait être assujettie aux impôts suisses et genevois. Il avait notamment géré des fonds de placement et déployé une activité d'apporteur d'affaires pour le compte de la recourante depuis Genève. En outre, il avait bénéficié des prestations qui avaient fait l'objet des reprises. La juridiction cantonale en a inféré que le dénommé avait conscience que la recourante devait être annoncée à l'intimée et qu'en ayant omis de faire une telle annonce ou, en cas de doute, de se renseigner au sujet de "ses obligations déclaratives", il avait agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire avec conscience et volonté. Par ailleurs, la faute de D._____, en sa qualité d'organe, devait être imputée à la recourante.

E. 10.2.2

Il n'y a pas lieu de revenir sur les conditions objectives de l'infraction puisque les reprises doivent être définitivement confirmées, ainsi que cela ressort de ce qui précède (cf. consid. 7 à 9 supra). Ensuite et au sujet de l'intention des organes de la recourante de commettre l'infraction reprochée, la contribuable ne démontre pas l'arbitraire des constatations cantonales, en se limitant à alléguer que D. _____ pouvait considérer en toute bonne foi que l'absence d'assujettissement de la recourante par l'autorité de surveillance en matière financière valait également du point de vue fiscal, que la Cour de justice aurait admis de manière "purement gratuite" que le prénommé aurait déployé une activité de gestion pour le compte de la recourante à Genève ou encore qu'en application de la jurisprudence sur la présomption d'innocence, il y aurait "clairement un doute" sur l'intention de la recourante.

E. 10.3.1

La Cour de justice a également retenu que la quotité des amendes devait être confirmée. Pour elle, les tentatives de soustraction d'impôt portaient sur des montants importants, à savoir des bénéfices non déclarés dépassant les 1'300'000 fr. en moyenne annuellement et il convenait de retenir la qualité d'homme d'affaires expérimenté de D. _____, qui bénéficiait d'une formation économique de niveau supérieur et d'une expérience de gérant de fortune. Il avait d'ailleurs exposé en audience avoir étudié à Q. _____ à W. _____ et être très actif en droit des affaires. En conséquence, la contribuable ne pouvait se prévaloir d'une faute légère. La cour cantonale a considéré que l'aspect international du dossier n'était pas un critère pertinent pour réduire le montant de l'amende et qu'il ne pouvait être reproché au TAPI d'avoir considéré que C. _____ étaient un territoire dont il était notoire que la fiscalité se révélait avantageuse. Vu ces circonstances aggravantes, le simple écoulement du temps et l'absence d'antécédents ne justifiaient pas d'atténuer la quotité de l'amende. L'examen global des circonstances pertinentes permettait ainsi de confirmer le résultat auquel avait abouti la juridiction administrative précédente.

E. 10.3.2

Au sujet de la quotité des amendes qu'elle estime devoir être réduite, la recourante soutient qu'en l'occurrence, il n'y avait pas de "structure opaque" et qu'il ne s'agirait pas d'un cas relatif à une société "boîte aux lettres". Par cette argumentation, la recourante méconnaît cependant que la cour cantonale ne lui a pas reproché d'avoir mis en place un système de sociétés "boîte aux lettres", de sorte que son grief manque sa cible. En alléguant par ailleurs que D. _____ ne disposait pas de connaissances comptables et fiscales spécifiques, la recourante ne s'en prend pas de manière convaincante aux constatations cantonales sur la formation économique de niveau supérieur du dénommé et son expérience de gérant de fortune, ni à l'appréciation quant à l'exclusion d'une faute légère. Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi le "caractère particulier du dossier en lien avec la difficulté d'établir et de fixer les montants imposables" ou "l'activité effective déployée par la [r]ecourante à B. _____ et via ses différents bureaux étrangers" devraient être pris en considération en tant que tel dans le cadre de la fixation de la peine. Enfin, il n'apparaît pas, au vu des circonstances aggravantes constatées par la cour cantonale et l'ensemble des éléments qu'elle a pris en considération, que la "longue durée de la procédure" constituerait une circonstance atténuante propre à faire apparaître arbitraire la quotité de la peine telle que déterminée par l'instance précédente.

E. 11

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis dans la mesure où le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC pour la période fiscale 2010 est prescrit et que les impôts correspondants sont supprimés.

E. 12

N'obtenant que partiellement gain de cause, la recourante doit supporter une partie des frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). En fonction du montant des créances prescrites pour la période fiscale 2010 en relation avec celui des créances relatives aux périodes 2011 à 2014, elle supportera des frais de la procédure réduits d'un cinquième. En revanche, des frais judiciaires ne seront pas mis à la charge de l'autorité intimée puisque l'admission partielle du recours repose sur la survenance de la prescription durant la procédure devant le Tribunal fédéral. Pour la même raison, les dépens réduits à allouer à la recourante (art. 68 al. 1 et 2 LTF) seront pris en charge par la Caisse du Tribunal fédéral. Étant donné que la prescription de la créance fiscale relative à la période fiscale 2010 n'était pas encore acquise au moment où l'arrêt attaqué a été rendu et que, sans la survenance de la prescription, le recours aurait également dû être rejeté pour cette période, il convient de renoncer à une nouvelle répartition des frais et indemnités en instance précédente (arrêts 9C_775/2023 du 24 juin 2024 consid. 10.2; 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 10; 2C_137/2011 du 30 avril 2012 consid. 5.2, non publié in ATF 138 II 169).

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