

GE_GERICHTE A/112/2023 vom 12. Dezember 2024

GE Cour de justice, 2024-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_112_2023

FR: GE_GERICHTE A/112/2023 du 12 décembre 2024

IT: GE_GERICHTE A/112/2023 del 12 dicembre 2024

Erwägungen

E. 4

La recourante conclut à la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la procédure opposant B_____ aux intimées sur la question de son domicile en Suisse durant les années 2009 à 2015 (procédure fédérale 9C_122/2024). Elle demande également qu'il soit ordonné au TAPI de suspendre la procédure A/1351/2024 relative aux bordereaux de rappels d'impôts la concernant, pour les périodes fiscales ICC et IFD 2009, aux bordereaux de taxation ICC et IFD 2010 à 2014, ainsi qu'aux bordereaux d'amendes pour tentative de soustraction relatifs aux périodes fiscales ICC et IFD 2010 à 2014.

4.1.1 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a).

4.1.2 Selon la doctrine, l'autorité de chose jugée ou force matérielle de chose jugée (matérielle Rechtskraft) se rapporte à la stabilité du contenu d'une décision. On peut également distinguer ici entre autorité de chose décidée, qui se rapporte à la stabilité d'une décision d'une autre administration entrée en force, et autorité de chose jugée, qui se rapporte à celle d'une décision prise sur recours ou par une juridiction saisie d'une action. Dans le premier cas, la question est simplement celle de la modification d'une décision administrative. On indiquera seulement ici que la révocation partielle ou totale d'une décision exige une pesée de l'intérêt à une application correcte du droit objectif, qui plaiderait par hypothèse pour une modification de la décision, et de l'intérêt à la sauvegarde de la sécurité du droit, qui favorise le maintien de la décision. Dans le second cas, le réexamen approfondi de l'affaire qui a dû être effectué sur recours ou par la juridiction saisie d'une action justifie de reconnaître une plus grande portée à l'autorité de chose jugée : les points tranchés sur recours ou par une juridiction ne pourront être revus, en ce qui concerne les mêmes parties, les mêmes faits et les mêmes motifs, que si des motifs de révision (art. 80 LPA) sont présents. À cet égard, il faut souligner que l'autorité de chose jugée ne se rapporte qu'aux points effectivement tranchés par l'autorité de recours ; il y aura donc lieu de se référer aux motifs de sa décision pour définir la portée de l'autorité de la chose jugée (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2 e éd., 2018, n. 867 à

869 p. 308).

E. 4.2

Lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions (art. 14 al. 1 LPA). L'art. 14 LPA est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie (ATA/1493/2019 du 8 octobre 2019 consid. 3b et l'arrêt cité). La suspension de la procédure ne peut pas être ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais seulement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend (ATA/630/2008 du 16 décembre 2008 consid. 5). Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondée sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/1493/2019 précité consid. 3b).

E. 4.3

En l'occurrence, par arrêt 9C_122/2024 précité, le Tribunal fédéral a mis un terme à la procédure cantonale en confirmant l'arrêt du 9 janvier 2024. Il a ainsi été retenu que le domicile de B_____ se trouvait effectivement en Suisse, en particulier à Genève, pour les périodes fiscales 2009 à 2015. Par conséquent, en tant qu'elle était justifiée par la nécessité de connaître la réponse apportée à cette problématique par le Tribunal fédéral afin de pouvoir déterminer son sort, cette conclusion est désormais devenue sans objet. La suspension demandée sous cet angle ne présentant plus aucun intérêt pour l'issue du litige, il n'y sera pas donné suite.

E. 4.4

Quant à la requête de la recourante visant à ordonner au TAPI de suspendre la cause A/1351/2024, il apparaît que celle-ci porte sur une procédure administrative distincte de celle dont il s'agit ici. En effet, tandis que l'objet de la procédure A/1351/2024 vise les bordereaux de rappels d'impôts ICC/IFD 2009, de taxation ICC/IFD 2010 à 2014 et pour tentative de soustraction relatifs aux ICC/IFD 2010 à 2014, le présent litige concerne la question - préjudicielle - de savoir si la recourante doit être assujettie de manière illimitée pour les années 2009 à 2014 en Suisse, en particulier à Genève. Pour rappel, c'est à la demande de la recourante que l'intimée a rendu deux décisions séparées, dont la contestation a abouti à l'ouverture de deux procédures successives, soit les causes A/112/2023 et A/1351/2024 ayant deux objets distincts. Alors que la chambre de céans est saisie de la première, le TAPI l'est de la seconde. Conformément à l'art. 14 LPA, de même qu'au principe du double degré de juridiction, il n'appartient pas à la chambre de céans d'ordonner au TAPI de suspendre une procédure dont lui seul est saisi, et ce, alors qu'il appartient à la recourante de lui adresser directement cette demande de suspension. Faute d'être elle-même saisie de la cause A/1351/2024, la chambre de céans ne dispose pas de la

compétence d'en ordonner la suspension au TAPI. Dite requête apparaît dès lors irrecevable. Il revient à la recourante de l'adresser au TAPI, ce qu'elle semble au demeurant avoir fait.

E. 5

La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue sous l'angle d'un défaut de motivation de la part du TAPI relatif au grief concernant l'absence de représentation valable au cours de l'enquête de la DAPE et lors de l'ouverture de la procédure à son encontre par l'AFC-GE. En parallèle, elle fait valoir, sur le fond, que B_____ ne pouvait valablement la représenter. Étant donné le lien entre ces deux griefs d'ordre formel et matériel, ceux-ci seront examinés simultanément.

E. 5.1

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. implique notamment l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Il suffit cependant que l'autorité 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 connaissance de cause (ATF 142 II 154 consid. 4.2). L'autorité n'est pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties et peut se limiter aux questions décisives (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 142 II 154 consid. 4.2).

E. 5.2

Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2).

E. 5.3

Les organes exécutifs, mais aussi toutes les personnes qui peuvent valablement représenter la société anonyme dans les actes juridiques avec des tiers en vertu des règles du droit civil, peuvent accomplir des actes judiciaires en son nom, comme signer des écritures, donner procuration à un avocat et comparaître aux audiences. Sont en premier lieu légitimés à représenter la société en justice les membres du conseil d'administration et, à moins que les statuts ou le règlement d'organisation ne l'exclue, un seul des membres de celui-ci (art. 718 al. 1 CO). En deuxième lieu, la société peut être représentée en justice par un ou plusieurs des membres du conseil d'administration (délégués) ou par des tiers (directeurs), auxquels le conseil d'administration a délégué son pouvoir de représentation (art. 718 al. 2 CO). Toutes ces personnes sont organes, expriment directement la volonté de la société et sont inscrites au RC (art. 720 CO). En troisième lieu, sans avoir la qualité d'organes, en vertu de leurs pouvoirs de représentation, peuvent représenter la société en justice les fondés de procuration (art. 458 CO), qui sont inscrits au RC et n'ont pas besoin de pouvoir spécial pour plaider, à moins que leur procuration n'ait été restreinte (art. 460 al. 3 CO), ainsi que les mandataires commerciaux (art. 462 CO), qui ne sont pas inscrits au RC, à condition

qu'ils aient reçu le pouvoir exprès de plaider (art. 462 al. 2 CO ; ATF 140 III 70 consid. 4.3). Chacune doit justifier de sa qualité et de son pouvoir en produisant un extrait du RC ou, dans le cas du mandataire commercial, une procuration lui conférant en plus le pouvoir exprès de plaider (art. 462 al. 2 CO ; ATF 141 III 159 consid. 2.6 et 141 III 80 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral précité 4A_612/2017 ibidem). En revanche, une personne morale ne peut pas comparaître par un simple organe de fait, car l'autorité de conciliation doit pouvoir vérifier rapidement et aisément si l'individu qui se présente au nom de cette personne revêt la qualité voulue (ATF 141 III 159 consid. 2.4 et 2.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_530/2021 du 3 août 2022 consid. 3.1).

E. 5.4

En l'espèce, contrairement aux allégations de la recourante, le TAPI a bel et bien examiné la question de la validité de sa représentation par B_____ dans le cadre de l'enquête menée par la DAPE, aux consid. 14 et 15 de la partie « en droit » du jugement attaqué. Certes, il n'est pas fait expressément référence à l'art. 462 CO cité par la recourante. En revanche, le TAPI indique clairement les motifs pour lesquels il considère que ce grief est mal fondé, en se référant à l'arrêt de la Cour des plaintes du 21 août 2023, au fait que la recourante avait été représentée par les mêmes avocats que B_____ dans les causes 1B_434/2020 et 1B_435/2020 (dont elle avait elle-même demandé la jonction), à l'inapplicabilité des règles du CPP aux procédures de rappel d'impôts et de soustraction fiscale et en examinant la validité du procès-verbal du 30 novembre 2015. Pour mémoire, dans son arrêt précité du 21 août 2023, la Cour des plaintes a considéré sur ce point précis que « l'enquête avait été ouverte contre la recourante en 2017. Dès le début, celle-ci a[vait] été dûment représentée par ses avocats de choix, selon les mandats valablement signés par B_____, lequel était au bénéfice d'un « general power of attorney » lui permettant d'engager la société en ce sens. Les avocats de la recourante représentaient également B_____. Ils avaient ainsi participé aux nombreuses auditions de ce dernier, à l'occasion desquelles, le rôle de la recourante avait été plusieurs fois évoqué, B_____ spécifiant à cet égard les activités de la société. Par ailleurs, le dossier de la procédure avait été à la disposition des inculpés durant toute la durée de l'enquête. La recourante et ses conseils étaient donc parfaitement informés du contexte dans lequel se déroulait l'enquête, quelle était l'implication potentielle de la recourante et des agissements qui pouvaient lui être reprochés bien avant la notification du rapport final. Partant, elle ne pouvait être suivie lorsqu'elle prétend[ait] qu'elle pouvait croire qu'elle échapperait à toute enquête fiscale [...]. Contrairement à ce que soutenait la recourante, il n'était pas nécessaire qu'elle soit entendue "de vive voix" avant que le rapport final ne soit rendu ou qu'ait lieu une audition pour que les charges la concernant lui soient communiquées. La notification du rapport final suffisait pour cela. Or, celui-ci avait été dûment notifié au représentant de la recourante le 22 juillet 2022. En outre, il lui avait été conféré un délai de 30 jours à compter de ladite notification pour déposer ses observations et requérir un complément d'enquête ainsi que de consulter le dossier. Ainsi, le droit d'être entendue de la recourante avait été pleinement respecté. Au surplus, il appart[enait] au fonctionnaire enquêteur de choisir les mesures ou actes d'enquête à effectuer pour pouvoir faire avancer les investigations. Libre à lui d'opter d'entendre quelqu'un ou non en fonction des éléments de preuve dont il disposait au dossier. Partant, il était loisible au fonctionnaire enquêteur d'entendre B_____, et ce, qu'il puisse ou non représenter la recourante en tant qu'organe de fait, question qui pouvait en l'occurrence souffrir de rester indéfinie » (consid. 2.3.4). Tel que retenu par le TAPI, il n'y a pas lieu de s'écarter de la décision précitée, que les éléments du dossier tendent à confirmer. Dès le début des procédures entamées par la

DAPE et l'AFC-GE, le conseil de la recourante représentait également B_____, lequel était aussi assisté d'autres avocats représentant à leur tour l'intéressée. Lors de sa première audition par la DAPE le 19 juillet 2018, B_____ a été informé qu'il était entendu notamment en tant qu'ayant droit économique et administrateur de fait de la recourante. Ses conseils ont alors remis une procuration en son nom et celui de la recourante signée de sa main. Puis, toutes les citations à comparaître adressées par la DAPE à B_____, alors entendu en tant qu'inculpé, visaient l'enquête pénale dirigée contre la recourante, J_____ et lui-même. En dépit de ces circonstances, ce n'est qu'au terme de l'enquête diligentée par la DAPE que B_____ a fait valoir, après environ une dizaine d'auditions par ladite autorité, lui rappelant à chaque occasion qu'il intervenait également pour la recourante, son incapacité à la représenter. Or, selon la procuration de la recourante du 1^{er} mai 2006, signée de son directeur, CC_____, en faveur de B_____, ce dernier était autorisé à la représenter devant les autorités étatiques et bénéficiait notamment d'une clause générale de représentation, à savoir « d'une manière générale, d'agir en tant qu'agent de la société et d'exécuter et de réaliser au nom de la société tous les actes légaux et raisonnables de manière aussi complète et efficace que la société pourrait ou pourrait le faire » (point 6). La procuration de la recourante du 8 août 2006 en faveur de B_____, signée de AV_____, avait le même contenu. Il s'ensuit que B_____ disposait - à tout le moins - de la capacité de représenter la recourante tant devant la DAPE que l'AFC-GE, celles-ci ne constituant pas des juridictions. En ces circonstances, même s'il fallait considérer que B_____ devait présenter une procuration expresse de la part de la recourante pour la représenter en justice, force est de constater que cette question ne se pose pas puisque l'intéressée est intervenue en procédure par l'intermédiaire de son administratrice donnant directement mandat à son conseil actuel dès le 7 juin 2022, soit juste avant la remise de son rapport d'enquête par la DAPE le 2 juillet 2022. Cela étant dit, il sied de constater que, si la recourante conteste avoir été valablement représentée par B_____ dans le cadre de l'enquête menée par la DAPE, elle n'a aucunement soulevé cette exception au cours de la procédure menée par l'AFC-GE, tandis qu'elle a informé cette dernière de son changement d'avocat par courrier du 4 juillet 2022. Et ce, alors même que, dans ce cadre également, ses conseils étaient identiques, depuis le début de la procédure, à ceux de B_____. Finalement, il est constaté que, bien qu'invoqué à plusieurs reprises, notamment au cours de l'enquête menée par la DAPE, le règlement d'organisation de la recourante n'a pas été produit. De surcroît, il apparaît pour le moins surprenant, en particulier compte tenu de l'importance médiatique des affaires concernant B_____ et du rôle de celui-ci dans les affaires de la recourante, que celle-ci puisse prétendre ne pas avoir été informée de l'ouverture de ces procédures. Par conséquent, c'est à bon droit que le TAPI a écarté le grief de la recourante visant une prétendue absence de représentation valable au cours de l'enquête pénale menée par la DAPE et de la procédure ouverte par l'AFC-GE, en mentionnant les éléments sur lesquels il se fondait à cet effet, respectant par là-même le droit d'être entendue de l'intéressée à cet égard. Cette dernière a d'ailleurs pu les contester en connaissance de cause, quand même bien le TAPI ne se serait pas référé à l'art. 462 CO. Ces griefs seront donc écartés.

E. 6

La recourante invoque également une violation de son droit d'être entendue, faute d'avoir été auditionnée dans le cadre de la procédure dirigée à son encontre par l'AFC-GE, bien que celle-ci revêtait un caractère pénal. En outre, sa demande d'audition de témoins avait été écartée à tort et elle n'avait pas eu accès au dossier de la cause cantonale ayant donné lieu à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024, ni aux arrêts y relatifs, sur lesquels se fondaient le

TAPI et l'AFC-GE. 6.1.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, 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 ; 145 I 73 consid. 7.2.2.1). Il sert non seulement à établir correctement les faits, mais constitue également un droit indissociable de la personnalité garantissant à un particulier de participer à la prise d'une décision qui touche sa position juridique (ATA/872/2023 du 22 août 2023 consid. 4.2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_576/2020 du 1^{er} avril 2021 consid. 3.1). En outre, le droit de faire administrer des preuves n'implique pas le droit à l'audition de témoins (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

6.1.2 L'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) n'est pas applicable à la procédure de rappel d'impôts, mais son volet pénal l'est à la procédure – pénale – en soustraction d'impôts (ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_503/2022 du 22 mars 2023 consid. 2). Le fait que le contribuable ait pu s'expliquer oralement devant les autorités administratives n'est pas déterminant, car le droit à être entendu oralement et en personne découlant de l'art. 6 par. 1 CEDH ne se rapporte qu'à la procédure judiciaire (ATF 140 I 68 précité consid. 9.2). À cet égard, il suffit, selon la jurisprudence, que les parties aient eu la possibilité de s'exprimer devant un tribunal indépendant au moins une fois au cours de la procédure (ATF 124 I 322 consid. 4a ; 121 I 30 consid. 5d-f ; arrêt du Tribunal fédéral 8D_5/2022 du 22 février 2023 consid. 4.2.2). En ce domaine, le contribuable peut donc en principe se prévaloir d'un droit à être entendu oralement. Cette position correspond du reste à la jurisprudence de la Cour EDH, qui réserve toutefois des circonstances particulières (ACEDH Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006, Rec. 2006-XIV, §§ 40 ss). Cette audition n'est cependant pas automatique ; il faut que le contribuable en fasse la demande (ATF 140 I 68 précité consid. 9.2). En outre, selon l'art. 6 par. 3 let. d CEDH, également applicable à la procédure de soustraction d'impôt, tout accusé a le droit d'interroger ou de faire interroger les témoins à charge et d'obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge. Le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est relatif : l'autorité peut y renoncer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ce témoignage une valeur probante décisive pour le jugement. L'art. 6 par. 3 let. d CEDH ne va à cet égard pas plus loin que l'art. 29 al. 2 Cst. (arrêts du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.4.2 ; 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.4 et les références citées).

6.1.3 Selon la circulaire n° 21 de l'AFC-CH intitulée « Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD », du 7 avril 1995 (ci-après : circulaire 21 ; ch. III.7.2 p. 34), le droit d'être entendu de l'inculpé doit obligatoirement être sauvegardé avant la clôture de l'instruction. L'inculpé peut s'exprimer oralement ou par écrit. S'il demande expressément à être entendu, une entrevue doit lui être accordée. À cette occasion, il faut tenir un procès-verbal qui sera ensuite signé par l'inculpé.

6.1.4 En tant que directive, la circulaire ne constitue pas du droit et ne lie pas

le juge, faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique. Ces autorités ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2019 précité consid. 4.4 ; ATA/1121/2023 du 10 octobre 2023 consid. 2.4.2 et les arrêts cités).

E. 6.2

Dans son arrêt du 9 janvier 2024 précité, confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt 9C_122/2024 précité), la chambre de céans a retenu que, concernant le volet judiciaire pénal de la procédure (procédure en rappel et soustraction d'impôts), il avait été satisfait aux exigences de l'art. 6 CEDH, dès lors que la chambre de céans avait procédé à l'audition du recourant. En outre, le fait que B_____ n'ait pas été entendu spécifiquement par l'AFC-GE n'avait pas emporté violation de son droit d'être entendu, compte tenu du déroulement de l'enquête spéciale de la DAPE (durant laquelle il avait été entendu à au moins neuf reprises) et l'absence de demande d'audition auprès de l'AFC-GE avant la procédure de réclamation, (consid. 2.6).

E. 6.3

Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2020 du 25 février 2021 consid. 4.1) ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2 e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/1278/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.6 et les arrêts cités).

E. 6.4

La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc). Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu

essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (art. 114 al. 3 LIFD). En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil - Art. 102 -222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a CO) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, in Zürcher Steuerpraxis vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1 er septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit. , n. 29 ad art. 114 LIFD). L'administration fiscale, lorsqu'elle effectue la pesée d'intérêts nécessaire pour décider de soustraire une pièce à la consultation en mettant en balance d'un côté, l'intérêt du contribuable à prendre connaissance des pièces constituant son dossier et, de l'autre, les intérêts publics ou privés à ce que certains actes restent secrets, est tenue au respect du principe de proportionnalité (Denis BERDOZ et Marc BUGNON, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in OREF [éd.], Les procédures en droit fiscal, 4 e éd., 2021, 501-724, p. 629).

E. 6.5

Le recours à la chambre administrative ayant un effet dévolutif complet (art. 67 al. 1 LPA), celle-ci dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (art. 61 LPA). Celui-ci implique en principe la possibilité de guérir une violation du droit d'être entendu, même si l'autorité de recours n'a pas la compétence d'apprécier l'opportunité de la décision attaquée (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_257/2019 du 12 mai 2020 consid. 5.2 ; ATA/1033/2023 du 19 septembre 2023 consid. 3.1). 6.6.1 En l'occurrence, tant auprès de la DAPE que de l'AFC-GE, la recourante a sollicité son audition. Alors que, tel que retenu précédemment, B_____ la représentait valablement au cours de l'enquête menée par la DAPE, ouverte le 31 mars 2011, celui-ci a été entendu à douze reprises et a également pu s'exprimer par écrit. Il a lui-même indiqué lors de l'une de ses auditions, en référer aux administratrices de la recourante à AP_____, ne serait-ce que pour fournir les documents requis, qu'il n'a finalement pas remis, ni la recourante ultérieurement. Au cours de ladite enquête, divers témoins ont été auditionnés, dont CD_____, CE_____, BR_____, CF_____ et BP_____. B_____ et ses conseils ont pu participer à l'ensemble des actes d'enquête concernant la recourante. En outre, selon le rapport de la DAPE, AW_____, administratrice signataire de la procuration remise le 7 juin 2022, ne figurait comme administratrice de la recourante au RC de AP_____ que depuis le 9 décembre 2016, de sorte qu'elle ne l'était pas au moment des faits. Elle n'avait donc eu aucun rôle dans l'activité déployée par la recourante au niveau opérationnel ou décisionnel durant la période concernée. Ainsi, son audition en tant que représentante de la recourante portant sur les faits reprochés à celle-ci s'avérait donc d'emblée impropre à apporter de nouveaux éléments dans l'enquête, que ce soit à charge ou à décharge. Les administratrices formelles

de la société durant la période sous enquête, soit AU _____ et AV _____, avaient révoqué leur mandat dans le courant de l'année 2016 et l'enquête avait démontré qu'elles n'avaient agi que comme administratrices de paille. AW _____ n'avait non plus adresser aucune requête d'instruction (rapport de la DAPE, p. 12 à 14). La recourante ne contredit pas les éléments susmentionnés, ni que le rapport de la DAPE en question lui a été dûment notifié et qu'elle a pu faire valoir son droit d'être entendue par écrit à ce sujet. À cet égard, le fait que le rapport de la DAPE soit daté du 2 juillet 2022 ne saurait altérer sa transmission tant à la recourante qu'à l'AFC-GE le 22 juillet 2022. Contrairement à ce qu'elle insinue, elle n'en a pas été informée tardivement par rapport à l'autorité concernée et ledit délai de transmission n'a aucunement affecté son droit de se déterminer par écrit. À cela s'ajoute que, dès le 11 juillet 2022, la DAPE a accordé l'accès au dossier au conseil de la recourante après que la nouvelle procuration signée par AW _____ ait été authentifiée. Ainsi, en sus de l'accès complet au dossier dont disposait B _____ tout au long de l'enquête pénale de la DAPE, la recourante a encore bénéficié d'un nouvel accès à celle-ci, avant la reddition du rapport de la DAPE, étant rappelé que ses conseils étaient les mêmes que ceux de B _____. En outre, l'ouverture de la procédure dont est objet par l'AFC-GE a été notifiée à B _____ par écrit lors d'un entretien du 30 novembre 2015, à l'occasion duquel celui-ci a également pu se prononcer oralement. Puis, le 11 mai 2022, la recourante a mis en demeure l'AFC-GE de rendre une décision préalable sur son assujettissement pour les périodes fiscales 2007 à 2014, en confirmant que ses conseils étaient Mes EZ _____ et FC _____, avant de l'informer, par courrier du 4 juillet 2022, que Me David BITTON représentait désormais ses intérêts. À ce stade, la recourante n'a toutefois aucunement requis son audition auprès de l'AFC-GE, pas plus que celle de témoins. De même, elle n'a pris aucune conclusion en ce sens dans sa réclamation du 6 octobre 2022. Il ressort de ce qui précède que la recourante entend invoquer in casu une violation de son droit d'être entendue, alors qu'elle a été entendue depuis le début des procédures diligentées par la DAPE et l'AFC-GE par l'intermédiaire de ses différents conseils et de B _____, ainsi que de ses déterminations écrites. Par ailleurs, dans la mesure où elle a elle-même sollicité une décision préjudicielle de l'intimée sur la question de son assujettissement illimité en Suisse, la présente procédure ne porte pas à proprement parler sur celle en rappel et soustraction d'impôts, laquelle est actuellement pendante devant le TAPI (A/1351/2024). Dès lors qu'il ne s'agit pas de trancher le volet pénal de la procédure, l'objet du litige portant uniquement sur la détermination du lieu d'assujettissement illimité de la recourante, l'art. 6 CEDH n'est pas applicable en l'espèce (ATF 140 I 68 consid. 9). 6.6.2 Par ailleurs, la recourante requiert également l'audition des 23 témoins qu'elle n'a sollicitée pour la première fois que par-devant le TAPI, sans avoir demandé d'actes d'instruction supplémentaires auprès de la DAPE et de l'AFC-GE. Elle en a ajouté deux dans le cadre de la procédure de recours, soit CG _____, employé de BL _____ en Angleterre, et CH _____, directeur de BY _____. La recourante reproche au TAPI d'avoir écarté sa requête, estimant que les éventuels liens contractuels, de subordination, d'amitié ou de partenariat en affaires pouvant exister entre les témoins mentionnés (notamment CI _____, CJ _____, BV _____, CK _____, CL _____, CF _____, CM _____, CN _____ et CO _____) et B _____ ne la concerneraient pas en tant que personne morale distincte. Cependant, dite argumentation fait fi du rôle prépondérant tenu par B _____ dans le cadre des procédures la visant, de sa propre gestion et administration - laquelle sera examinée dans les considérants suivants -, ainsi que du fait qu'il en est lui-même le détenteur et ayant droit économique. Par ailleurs, la recourante persiste à soutenir que les auditions demandées permettraient de rétablir les

faits et corriger le rapport de la DAPE. Or, ceux-ci sont déjà largement prouvés par pièces, étant précisé que le dossier, composé d'une quarantaine de classeurs, comporte en particulier une abondante correspondance entre B_____ et ses différents interlocuteurs dans le cadre de ses affaires au nom et pour le compte de la recourante (BQ_____ et CG_____). En outre, parmi les trois autres « délégués » de la recourante, à savoir, selon elle, CI_____, CJ_____ et BV_____, il apparaît que seul ce dernier disposait d'une procuration de sa part. Toutefois, le dossier ne contient aucun écrit signé de celui-ci au nom de la recourante. Il ne bénéficiait d'ailleurs pas d'une procuration sur le compte BA_____ de celle-ci, à l'inverse de B_____, de sa tante et de ses employées auprès du I_____ à Genève. L'audition de spécialistes du marché de l'art (CP_____, CQ_____, CR_____, CS_____) ne concerne pas l'objet du litige, étant précisé que le dossier contient également une importante documentation relative aux œuvres d'art concernées. Il est douteux que BC_____, outre qu'il serait difficile à joindre, se présenterait au vu du contentieux qu'il a avec B_____ au sujet des ventes effectuées par l'intermédiaire de la recourante. Il en va de même des membres de la famille ou du family office de celui-ci, dont certains noms ne sont même pas mentionnés dans la procédure ou n'entretenait aucun lien direct avec B_____ ou la recourante (CT_____, CU_____, CV_____). Finalement, tel que relevé par le TAPI, l'audition des administrateurs (CC_____, AV_____ et AU_____) ne saurait pallier l'absence de contrat de bail relatif aux locaux de la recourante ou de contrat de travail de son personnel à AP_____. Ce n'est pas tant l'existence d'administrateurs formels qui est controversée que leur rôle réel dans les activités et l'administration de la recourante, lequel devrait aisément pouvoir être démontré par pièce, sans qu'il soit nécessaire de les faire venir de AP_____. Au surplus, tel que rappelé précédemment, la Cour des plaintes a effectivement retenu que le rapport de la DAPE ne pouvait être considéré comme vicié (arrêt du 21 août 2023 9_____ consid. 2.3.4). À cela s'ajoute que l'intéressée a pu produire toutes les pièces qu'il estimait utiles. En cas de nécessité, elle conservait la possibilité de remettre des témoignages écrits si elle estimait ceux-ci essentiels, ce qu'elle n'a pas fait, y compris dans le cadre de la procédure de recours. D'ailleurs, elle n'a elle-même pas donné suite au courrier de l'AFC-GE du 13 avril 2016 lui demandant de lui remettre divers documents en lien notamment avec ses relations d'affaires avec BG_____, BF_____ et BC_____ consistant en particulier à requérir des attestations de ces tiers pour les justifier. Elle s'y était refusé en invoquant que l'art. 52 LPFisc n'était pas applicable à des tiers étrangers et était subsidiaire à son propre devoir de collaboration, lequel s'exercerait selon les possibilités prévues par le droit BB_____ et compte tenu du fait qu'elle contestait son assujettissement illimité en Suisse. Elle ne démontre ainsi aucunement que lesdites auditions apporteraient des éléments nouveaux, lesquels ne ressortiraient pas déjà de l'ensemble du dossier. Elle se contente d'invoquer le caractère infondé du rapport de la DAPE basé sur plusieurs années d'enquête, audiences et perquisitions. Dès lors que le dossier contient l'ensemble des pièces relatives aux éléments visés par cette procédure, y compris les procès-verbaux des auditions de B_____, les déterminations écrites de celui-ci et de la recourante, c'est à juste titre que les premiers juges ont retenu qu'il ne se justifiait pas d'auditionner les témoins de la recourante, laquelle a largement pu faire usage de son droit de se déterminer. Ainsi, conformément à son pouvoir d'appréciation en la matière, la chambre de céans considère disposer d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige, de sorte qu'il ne sera pas fait droit aux requêtes d'instruction de la recourante. Les développements suivants démontreront que, contrairement à ses allégations, la question ne porte pas sur l'extranéité des opérations nécessaires à l'acquisition, la vente et le transport

des œuvres d'art, mais sur l'implication prépondérante de B_____ et du I_____ à Genève dans le cadre de celles-ci, ainsi que dans sa gestion et son administration. 6.6.3 La recourante soutient également que son droit d'être entendue aurait été violé dès lors que le TAPI a notamment fait référence dans son jugement à des arrêts concernant la détermination du domicile de B_____ pour les années 2009 à 2015, auxquels elle n'aurait pas eu accès. Or, d'une part, la recourante, représentée successivement par B_____ et AW_____, ainsi que par ses conseils au cours de l'enquête pénale de la DAPE et de la procédure ouverte par l'AFC-GE, a eu accès à l'ensemble des pièces sur lesquelles s'est fondé le TAPI pour rendre son jugement. Ce dernier comprend notamment le rapport d'enquête de la DAPE, dont les annexes mentionnent les deux rapports d'enquête à l'encontre de B_____ pour les périodes fiscales respectivement 2005 à 2008 et 2009 à 2015. Elle a d'ailleurs elle-même produit lesdits documents avec sa réplique auprès du TAPI. D'autre part, dans la mesure où la recourante et B_____ sont assistés des mêmes conseils et que ce dernier a représenté la première au cours des procédures susmentionnées, force est de constater qu'elle pouvait par ce biais facilement avoir accès aux décisions le concernant. Cela étant, en cas de nécessité, rien ne l'empêchait d'en demander une version anonymisée aux juridictions concernées, la jurisprudence étant au demeurant publiquement accessible. De plus, en dépit de ce qui précède, la recourante prétend qu'il appartenait à l'AFC-GE de requérir la levée du secret fiscal auprès de B_____ et ne pas avoir eu accès aux procédures administratives le concernant. Cependant, le fait qu'elle ait elle-même produit à l'appui de sa réplique auprès du TAPI, une écriture de B_____ à la chambre de céans du 25 avril 2023 visant les causes le concernant tend à démontrer le contraire (réplique de la recourante auprès du TAPI, pièce n° 123). En toute hypothèse, elle pouvait certainement s'adresser directement à son représentant légal par l'intermédiaire de leurs conseils communs pour obtenir une levée du supposé secret fiscal existant entre eux. Par conséquent, tant les autorités intimées que le TAPI n'ont commis aucune violation du droit d'être entendue de la recourante. Pour le surplus, il n'est - à juste titre - pas contesté que les pièces couvertes par le secret professionnel de l'avocat, écartées de la procédure par la Cour des plaintes et le Tribunal fédéral, n'ont pas été prises en considération.

E. 7

Sur le fond, le litige concerne principalement l'assujettissement illimité de la recourante en Suisse et à Genève pour les années 2009 à 2014, compte tenu de la prescription des périodes fiscales 2007 et 2008.

E. 7.1

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/1270/2017 du 12 septembre 2017). Le rappel d'impôts relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 précité).

E. 7.2

Le présent litige concernant les périodes fiscales 2009 à 2014, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la LHID et celles de la LIPM.

E. 8

Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse et dans le canton (art. 50 LIFD et 2 LIPM). Ce second rattachement alternatif ne concerne que les sociétés ayant leur siège à l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2A.196/2001 du 13 mai 2002 in StE 2002 B 91.3 n. 3). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, mais ne s'étend pas aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger et hors du canton (art. 52 al. 1 LIFD et 4 al. 1 LIPM).

E. 8.1

Le lieu où s'exerce l'administration effective se trouve à l'endroit où sont conduites les affaires sociales et où sont prises les décisions importantes concernant l'entreprise. Il ne s'agit pas d'une notion différente de celle de direction effective des affaires qui est utilisée plus couramment dans le droit international de double imposition. Le critère de l'administration effective doit être compris comme celui du siège de la direction effective (FF 1983 II 1, 114 ; Jean-Blaise PASCHOUD/Raphaël GANI, Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017 [ci-après : CR-IFD], n. 8 ad art. 50 LIFD).

E. 8.2

Pendant longtemps, le Tribunal fédéral n'a pas eu à se prononcer au sujet de ce second rattachement tel qu'il est consacré par l'art. 50 LIFD. Il a eu, en revanche, à trancher à diverses reprises des conflits de double imposition intercantonale. Dans ce contexte, il a jugé que le lieu de l'administration effective se trouvait à l'endroit où la société avait le centre effectif et économique de son existence, à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire. La doctrine admet pour sa part que cette jurisprudence doit s'appliquer également s'agissant de l'administration effective au sens de l'art. 50 LIFD. La détermination du lieu de l'administration effective s'effectue à l'aide d'indices dont la résidence des organes directionnels de la société, le lieu où les opérations de gestion s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés. La doctrine définit l'administration effective comme la direction courante, notion qui s'oppose à une simple activité administrative d'exécution ainsi qu'à une activité des organes sociaux suprêmes de la société limitée soit à la prise des décisions fondamentales de principe, de caractère stratégique, soit au contrôle de la direction courante proprement dite. Elle ne considère comme nécessairement déterminants ni le lieu où se tiennent les séances du conseil d'administration ou les assemblées générales, ni le domicile des actionnaires. Enfin, lorsque cette activité de direction courante est exercée en plusieurs endroits, est déterminant celui où elle est déployée de manière prépondérante, celui où se situe son centre de gravité (arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2003 du 4 décembre 2003 consid. 3.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.196/2001 du 13 mai 2002 in RDAF 2002 II 452 consid. 2.3.1, 2.4 et 3.2 ; ATA/856/2016 du 11 octobre 2016 consid. 8 consid. 6 et 7). Ultérieurement, le Tribunal fédéral a confirmé que la jurisprudence développée sous l'angle de l'interdiction de la double imposition intercantonale était applicable à la détermination du lieu de l'administration effective (Jean-Blaise PASCHOUD/Raphaël GANI, CR-IFD, n. 15 ad art. 50 LIFD). Selon la pratique, le lieu de l'administration effective se trouve à l'endroit où se situe le centre effectif et économique de son existence ou à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire. Si les affaires courantes sont conduites depuis plusieurs lieux différents, il s'agira de l'endroit où

se déploie la part prépondérante de son activité. À cet égard, il est impensable que l'administration effective soit exercée par des tiers mandatés à cette fin. Cette pratique, essentiellement développée à l'origine dans le but de pouvoir déterminer la souveraineté fiscale en cas de litiges entre cantons, est aujourd'hui employée par le Tribunal fédéral pour décider de l'assujettissement fiscal selon l'art. 50 LIFD. À cet égard, le Tribunal fédéral distingue entre « l'administration purement administrative » d'une part, et l'activité des organes de la société d'autre part, dans la mesure où cette dernière se borne à l'exercice du contrôle sur l'administration effective et la prise de certaines décisions de principe. En revanche, les lieux où se tiennent les séances du conseil d'administration, les assemblées générales ou encore le domicile des actionnaires n'ont aucune incidence en la matière (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 du 16 mai 2013 in RDAF 2013 II 500 consid. 2.1 et 2.2 ; 2C_211/2019 du 6 avril 2022 consid. 4.2.2 ; 2C_24/2021 du 6 octobre 2021 consid. 4.2). Cette jurisprudence, très importante en pratique, offre à l'administration un moyen efficace pour lutter contre les sociétés offshores, pures boîtes aux lettres, qui sont en fait gérées depuis la Suisse. Ces sociétés sont assujetties de façon illimitée aux impôts suisses sur le bénéficiaire et le capital (au niveau cantonal ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, nos 13 ss p. 246 s.). En appliquant récemment l'art. 20 al. 1 LHID en matière intercantonale, le Tribunal fédéral a repris sa jurisprudence précitée, en précisant que sont déterminantes en fin de compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (ATF 147 I 325 consid. 2 in RDAF 2021 II 460). Le point de savoir si l'administration effective d'une société anonyme se situe à un endroit précis du territoire cantonal doit être établi selon le degré de preuve de la vraisemblance prépondérante (ATF 150 II 321 consid. 3).

E. 8.3

La détermination du lieu de l'administration effective est à charge des autorités fiscales, sur la base d'indices rendant vraisemblable le rattachement personnel au lieu considéré. Il appartient à la personne morale, qui conteste un tel rattachement, d'établir les faits propres à détruire cette vraisemblance (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 11.2 ; ATA/856/2016 précité consid. 8 ; Jean-Blaise PASCHOUD/Raphaël GANI, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, CR-IFD, n. 16 ad art. 50 LIFD). Le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations juridiques internationales. Ainsi, si le contribuable entend déduire un quelconque avantage de la relation internationale, le degré d'exigence de preuve et le devoir de renseigner sont plus élevés (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 et 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9.4 ; ATA/404/2023 du 18 avril 2023 consid. 10g). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il est admis qu'il y a lieu de passer outre l'indépendance juridique d'une personne morale pour s'en prendre à la personne physique qui la contrôle, lorsque l'indépendance est invoquée de manière abusive (imposition en transparence, Durchgriff ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 précité consid. 9.2 et les références citées). En pareilles circonstances, analysées sous l'angle de l'évasion fiscale, le revenu affecté à la personne morale de manière abusive est fiscalement attribué à son propriétaire économique (voire à une société sœur, arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 8.1), par une approche en transparence fiscale. Ce genre de situation est en particulier susceptible de se présenter, dans des contextes de répartition internationale, lorsqu'une construction est adoptée pour aboutir à une taxation du revenu dans un État plus avantageux fiscalement, ou lorsque les deux sujets de droit impliqués relèvent de la même souveraineté fiscale, mais que la répartition (abusif) des revenus entre eux aboutit à une économie d'impôt (ATF 142 II 69

consid. 5.1.4). Ainsi, la plus grande circonspection s'impose, d'un point de vue fiscal, chaque fois qu'apparaissent des établissements situés dans des États dont les règles juridiques favorisent la domiciliation fictive. En effet, de tels établissements n'étant pas tenus d'exercer une activité dans l'État de leur siège, ils peuvent fixer ce dernier sans rapport avec la réalité et, en raison de l'anonymat dont ils bénéficient, sont à même de permettre à leurs ayants droit d'assurer l'indépendance juridique de certains éléments de leurs patrimoines et de certaines affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2005 précité et la référence citée).

E. 8.4

L'imposition en Suisse peut entrer en concurrence avec l'assujettissement personnel de la contribuable à l'étranger. En l'absence de convention de double imposition, le pouvoir d'imposer de la Suisse n'est pas limité. Est réservée l'application de l'art. 52 al. 1 LIFD en cas d'établissement stable à l'étranger. L'imposition en Suisse peut en revanche être mise en cause lorsque la Suisse est liée avec l'autre État concerné par une convention de double imposition. Si le lieu du siège prévaut selon cet accord, il s'agira alors d'examiner si la personne morale n'est pas assujettie en Suisse en raison d'un rattachement économique (Jean-Blaise PASCHOUD/Raphaël GANI, CR-IFD, n. 6 ad art. 50 LIFD).

E. 8.5

Le présent litige portant sur la question du lieu de domiciliation de la recourante, notamment en Suisse, en particulier à Genève, ou à AP_____, il convient également de l'examiner au regard du droit international. L'accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la Région administrative spéciale de AP_____ de la République populaire de Chine en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclu le 4 octobre 2011 et entré en vigueur le 15 octobre 2012 (RS 0.672.941.61 ; ci-après : accord CH-HK) s'applique aux personnes qui sont des résidents d'une partie contractante ou des deux parties contractantes (art. 1 accord CH-HK). L'accord CH■HK s'applique à l'impôt sur le bénéfice (art. 2 par. 3 let. a ch. i accord CH■HK). L'expression « résident d'une Partie contractante » désigne notamment dans la Région administrative spéciale de AP_____ : une société constituée dans la Région administrative spéciale de AP_____ ou, si une société a été constituée en dehors de cette Région, dont la direction et la surveillance se font normalement dans la Région administrative spéciale de AP_____, ou toute autre personne constituée selon le droit de la Région administrative spéciale de AP_____ ou, si une personne a été constituée en dehors de cette Région, dont la direction et la surveillance se font normalement dans la Région administrative spéciale de AP_____ (art. 4 par. 1 let. a ch. iii et iv accord CH-HK), et en Suisse : une personne, qui est assujettie à l'impôt en Suisse en vertu du droit suisse en raison de son domicile, de son séjour permanent, du lieu du siège de sa direction ou une autre caractéristique analogue. Ce terme n'inclut pas cependant une personne qui est assujettie à l'impôt en Suisse uniquement à raison de revenus de sources situées en Suisse (art. 4 par. 1 let. b accord CH-HK). Lorsque, selon les dispositions de l'art. 4 par. 1 accord CH-HK, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Parties contractantes, elle est considérée comme un résident seulement de la Partie contractante où son siège de direction effective est situé (art. 4 par. 3 accord CH-HK). Les trusts et les personnes physiques ou sociétés œuvrant comme fiduciaires pour un trust ne peuvent pas être considérés comme des résidents d'une partie contractante. Cela est précisé au ch. 2 du protocole à l'accord CH-HK. Cette disposition a été introduite à la demande de la Suisse afin d'éviter d'entrée de jeu des abus éventuels. Le

but est d'éviter qu'un non-résident de AP_____ puisse investir en Suisse par l'intermédiaire d'un trust à AP_____ et profiter des avantages de l'accord CH-HK (message concernant l'approbation de l'accord CH-HK du 23 novembre 2011, FF 2012 9). L'accord CH-HK s'applique dans la Région administrative spéciale de AP_____ aux années de taxation débutant le 1^{er} avril 2013 et en Suisse, aux années fiscales débutant le 1^{er} janvier 2013 (art. 28 par. 2 ch. 2 accord CH-HK).

E. 8.6

In casu, la recourante considère que son administration effective se trouvait à l'étranger pendant la période considérée, compte tenu du fait qu'elle était domiciliée à AP_____, lieu où se trouvaient ses administratrices qui prenaient les décisions, ainsi que ses locaux commerciaux avec plusieurs lignes téléphoniques et un fax. Elle disposait également de locaux et d'une galerie permanente au BX_____ à BB_____. Aucun bail formel pour ses locaux à AP_____ n'avait été établi, pour éviter de devoir requérir l'accord du propriétaire de l'immeuble ; ceux-ci se trouvaient toutefois chez sa fiduciaire AQ_____. Elle n'avait en revanche jamais disposé d'un quelconque bureau ou local permanent en Suisse avec du personnel sous contrat de travail. Selon elle, le TAPI s'est, à tort, fondé principalement sur les déclarations de B_____ pour retenir le contraire, alors que celui-ci ne disposait pas du pouvoir de la représenter et que les pièces produites par ses soins démontraient ses développements. Les parties distinguent deux composantes, à savoir l'activité commerciale ou le « day to day business » et l'administration ou la gestion effective de la société, pour déterminer le lieu de son administration effective. Ces deux aspects seront ainsi examinés séparément ci-après.

E. 8.6.1

S'agissant de l'activité commerciale (« day to day business »), la recourante fait valoir que celle-ci se déroulait principalement à l'étranger, par l'intermédiaire de BC_____, domicilié à Genève, puis à BU_____. L'application du droit suisse n'avait ainsi pas été utilisée pour la conclusion des contrats et aucun for juridique n'était prévu en Suisse pour les périodes fiscales demeurant litigieuses. Le transport des œuvres d'art n'avait pas été effectué par F_____ mais par BY_____. Les tableaux récapitulatifs établis par elle-même (réplique par-devant le TAPI, pièces n° 69 et 70), retraçant son activité commerciale, devaient être prioritairement pris en considération. Pour rappel, lors de l'entretien du 30 novembre 2015, B_____ a lui-même confirmé avoir été l'actionnaire unique de la recourante durant les années 2005 à 2008 au travers d'une autre de ses sociétés, en spécifiant que celle-ci avait été spécialement créée pour faire des acquisitions d'œuvres destinées à son client russe. J_____ avait été utilisée pour effectuer des transactions avec des maisons de ventes aux enchères car il ne voulait pas utiliser la recourante dans ce but afin qu'aucun lien ne puisse être fait entre eux. Selon lui, la recourante disposait d'un bureau dans les locaux de la société AQ_____ à AP_____ ; il ignorait si elle était titulaire d'un contrat de bail à loyer. Elle n'employait pas directement de personnel, mais faisait appel à de multiples sous-traitants. Il disposait lui-même de la signature sur les comptes bancaires de celle-ci, lesquels se trouvaient auprès des banques BA_____ en Suisse et BZ_____ à AP_____. Il avait confirmé pouvoir lui-même engager la recourante par sa signature et être le seul à acheter et/ou vendre des œuvres d'art pour le compte de A_____. Les commissions d'intermédiaires versées par la recourante visaient à rémunérer et entretenir le réseau d'apporteurs d'affaires. Aucune des œuvres achetées par la recourante n'avait transité par le I_____ avant leur acquisition. Deux employées de AQ_____ à

AP_____ tenaient la comptabilité de la recourante. Les travaux administratifs étaient effectués à AP_____ sous sa dictée pour des questions de responsabilité. AN_____ avait pu effectuer très occasionnellement de tels travaux. Lors de son audition du 17 décembre 2019, B_____ a remis des listes des transactions relatives à quinze tableaux effectuées par la recourante à BF_____, entre 2006 et 2010. Les commissions y relatives avaient été versées sur les comptes bancaires de B_____ et de la recourante à Genève. Selon les tableaux produits et établis par la recourante à l'appui de ses écritures de réplique par-devant le TAPI (pièces n° 69 et 70), il apparaît que seul le tableau « CW_____ » de BO_____ a fait l'objet d'une convention de vente entre BC_____ et B_____, prévoyant un for en Suisse (notamment convention portant sur la vente du tableau « CW_____ » de BO_____ du 16 octobre 2006). Il en ressort également que l'intégralité des autres œuvres concernées, indiquées comme ayant été vendues par la recourante à BG_____ ou BF_____ en faveur de BC_____, avaient fait l'objet de factures à l'en-tête de l'intéressée, non signées, lesquelles avaient, dans leur grande majorité, été transmises directement par courriel par B_____ à BQ_____. En outre, bien que lesdits tableaux mentionnent que « CU_____ à BU_____ a remplacé BQ_____ pour le family office et les paiements » à partir de 2010, les nombreux échanges de courriels entre B_____ et BQ_____ démontrent que la négociation et l'achat des œuvres d'art avaient bien lieu entre eux et que celles-ci étaient principalement consultées au BE_____, où ils se donnaient rendez-vous à cette fin (par exemple pour le tableau « CX_____ » de CY_____ selon courriels du 27 septembre 2012 ; la vente de la « CZ_____ » de DA_____ et de celle du tableau « DB_____ » de DC_____ selon courriels du 2 août et d'octobre 2011 ; le tableau « DD_____ » de DE_____ selon courriels au mois de mars 2012 ; la vente du tableau « DF_____ » de DG_____ et la « DH_____ » de DE_____ selon courriels au mois de septembre 2012). Ceux-ci se retrouvaient d'ailleurs régulièrement à Genève pour déjeuner ensemble. Aucun « CU_____ » n'est en revanche mentionné dans les pièces figurant au dossier. Un processus similaire s'est répété pour l'ensemble des 38 œuvres d'art visées par l'enquête menée par la DAPE. Dans ce contexte, la recourante invoque à tort une confusion par le TAPI entre F_____ et BY_____. Tandis que la première, radiée du RC le 7 juin 2018, faisait partie du I_____ à Genève et avait pour but « de fournir tous services en relation avec l'administration et la gestion d'entreprises de transport et notamment de transport d'œuvres d'art, courtage, représentation et tout service dans le domaine des transports et assurances » ; la seconde se trouve à BB_____. Si des factures figurant au dossier indiquent que BY_____ a facturé des frais à la recourante pour le transport de certaines œuvres d'art (par exemple, « DI_____ » de BO_____ du 13 mai 2011, « DJ_____ » de DK_____ du 6 août 2012, « DD_____ » de DE_____ du 23 août 2012, « DL_____ » de DM_____ du 31 août 2012, « DB_____ » de DC_____ du 31 octobre 2012, « DN_____ » de DO_____ du 31 octobre 2012, « Le DF_____ » de DG_____ le 1^{er} août 2013), ces mêmes documents mentionnent également la recourante comme expéditrice avec pour adresse celle de F_____ à Genève, ainsi que comme destinataire l'adresse de BY_____ à BB_____. Les échanges de courriels entre B_____ et BQ_____ indiquent également que plusieurs des œuvres d'art précitées étaient conservées au BE_____ (par exemple, « DP_____ » de DQ_____ ou « DD_____ » de DE_____). De même, en 2014, lors de l'achat du tableau « DR_____ » de DS_____ par la recourante pour le revendre ensuite à BG_____, ladite œuvre a été livrée et entreposée à Genève dans les locaux du I_____. De plus, il apparaît curieusement que, dans certains cas, pour le transport d'un même tableau, des factures avaient été émises tant par F_____ que par

BY_____. Ainsi, par exemple, le tableau « DT_____ » de DU_____ aurait transité le 7 novembre 2012 par avion avec BY_____ de Genève pour BB_____, puis à BB_____ même pour être livré à BG_____ le 8 novembre 2013 ; tandis qu'en même temps, par l'intermédiaire de F_____, il aurait été transporté par camion de Genève à CB_____ le 8 novembre 2013, puis de CB_____ à BB_____ le 21 novembre 2013 et par avion de Genève à BB_____ le 3 décembre 2013. Finalement, le 2 décembre 2013, F_____ aurait adressé une facture d'expédition (shipping invoice) à BY_____. Les listes de préparation de F_____ en lien avec les factures établies par la recourante figurant au dossier indiquent aussi que la première était chargée du transport et de l'entreposage de nombre d'œuvres d'art et de mobilier ancien, lesquels faisaient notamment l'objet des ventes effectuées par la seconde (par exemple, le « très important salon en bois sculpté et doré, à ornement de vases fleuris, de guirlandes et de branches », la paire d'armoires et la paire de consoles visées par la facture du 10 juillet 2007 de la recourante à BF_____). Les relevés de compte pour la période du 1^{er} janvier 1999 au 23 janvier 2017 adressés par F_____ à la recourante démontrent également que ladite société avait régulièrement pris en charge plusieurs transports ou dépôts durant les années concernées en faveur de l'intéressée. Ces éléments sont confirmés par le rapport de la DAPE constatant que, selon un document retrouvé auprès d'AN_____, sur 37 œuvres vendues, 27 avaient été présentées en Suisse, 6 en France, 3 aux États-Unis, une en Autriche et aucune à BB_____ et BU_____. Les éléments qui précèdent tendent donc à confirmer les déclarations de B_____ en ce sens que la recourante a bel et bien été créée pour assurer le commerce d'œuvres d'art entre lui-même et BC_____. À cet égard, il apparaît que la vente du tableau « CW_____ » est concomitante avec le début des activités de la recourante. En revanche, une fois celle-ci établie, la vente des œuvres d'art suivantes a globalement répondu à un même mode de procéder, consistant en la négociation, la présentation et l'achat avec BQ_____ à Genève, avant la transmission par courriel d'une facture à l'en-tête de la recourante, établie par les employés du I_____ et non signée, par B_____. Le transport subséquent de certaines œuvres d'art à BB_____ n'altère en rien la réalité selon laquelle les activités commerciales de la recourante se déroulaient principalement à Genève, par l'intermédiaire de B_____ et de son I_____. En ces circonstances, la part des activités commerciales de la recourante déployées à l'étranger, en particulier à AP_____ et BB_____, ne saurait donc être qualifiée de prépondérante.

E. 8.6.2

Concernant la gestion effective de la recourante, celle-ci estime que son pouvoir décisionnel était exercé uniquement par ses administratrices, et non par l'intermédiaire de B_____. Elle cite pour exemple le refus de procéder à l'achat du tableau « CX_____ » en raison des séquestres la concernant à BB_____ en 2009 ou l'ouverture d'un compte auprès de la banque BZ_____. Le travail des employés de AF_____ et AN_____ à Genève était limité à certaines activités de back-office . Chacun des critères retenus par le TAPI trouvait une explication pratique. Lors de l'audience du 19 décembre 2018, sur la direction du personnel de AF_____ et AN_____, sociétés dont l'activité s'était limitée à du family office , B_____ a indiqué avoir donné des instructions pour des activités de secrétariat. À partir de 2008 ou 2009, celle-ci avait été transférée à des sociétés à BB_____ rendant des services identiques. À cette même occasion, la DAPE a demandé à B_____ - demande réitérée lors de l'audition suivante du 30 septembre 2019 - de lui fournir divers documents, dont les contrats de bail portant sur ses locaux à l'étranger et toute preuve démontrant l'existence d'un établissement stable à l'étranger pour son commerce d'œuvres d'art en lien

avec BC_____. Lors de l'audience du 11 mai 2022, B_____ a confirmé que les factures adressées à BF_____ et BG_____ au nom de la recourante avaient été établies par des employées de AN_____. Ces prestations n'avaient pas été facturées à la recourante car elles étaient de peu d'importance, de sorte qu'elles avaient été effectuées « à titre gracieux ». La direction et les tâches administratives de la recourante se trouvaient à AP_____. B_____ se rendait trois ou quatre fois par année pour présenter les dossiers aux administratrices de la recourante, lesquelles étaient libres de refuser ou accepter la transaction. Bien qu'il ait alors invoqué une audition de ces personnes et l'apport des pièces à AP_____ susceptibles de prouver qu'elles intervenaient également dans le processus de décision de l'achat/vente des œuvres d'art, aucun document n'a été remis. Outre les déclarations de B_____, les éléments figurant au dossier viennent corroborer le fait que son activité au nom de la recourante et celle de ses employées auprès de AF_____ et de AN_____ ne se limitaient pas à des opérations sporadiques soumises à l'approbation systématique des administratrices de la recourante à AP_____. En premier lieu, le procès-verbal du conseil d'administration de la recourante du 17 août 2006 indique qu'une procuration était donnée à B_____, sa tante et trois employées du I_____ à Genève, sur le compte bancaire de A_____ auprès de la banque BA_____. Cependant, ultérieurement, sur courriers à en-tête de la recourante des 10 mai 2010 et 25 janvier 2017, adressés à la banque BA_____, B_____, signant au nom de celle-ci, a révoqué lui-même (sans intervention des administratrices de la recourante) la procuration dont deux des employées du I_____ à Genève disposait sur celui-ci. Il n'est pas non plus contesté que, selon le formulaire A du compte de la recourante auprès de la banque BA_____ du 14 août 2006, B_____ y est indiqué comme en étant l'ayant droit économique, avec pour adresse celle de son I_____ à l'avenue G_____ 1_____ à H_____. Par ailleurs, il est surprenant de constater que, si BV_____ disposait également d'une procuration du 3 septembre 2009 de la part de la recourante (réplique par-devant le TAPI, pièces n° 102), il n'avait cependant aucun pouvoir sur le compte BA_____ de la recourante. Il ressort d'ailleurs de la documentation relative audit compte bancaire, versée au dossier, que nombre de transferts et prélèvements ont été effectués depuis celui-ci en faveur de B_____, de sa tante, ou d'autres sociétés également détenues par ce dernier, dont J_____. Les ordres de virement depuis le compte BA_____ de la recourante étaient signés par B_____, voire certaines de ses employées à Genève. En second lieu, CF_____ a confirmé qu'en tant qu'employée d'AN_____, ses tâches avaient trait à la gestion des sociétés offshore de B_____. Ainsi, « la gestion des sociétés offshore consistait en tout ce qui était l'administratif, la comptabilité, les documents. Chaque employé de AN_____ n'avait pas de rôle défini. Lorsqu'il y avait quelque chose à faire ou lorsqu'ils recevaient des instructions, ils le faisaient ». Ils s'occupaient de l'administratif, soit principalement de saisir la comptabilité, les entrées et les sorties du compte et établir les factures. Selon elle, « le reste » était effectué à « BB_____ ». À sa connaissance, « il n'y avait pas d'autres documents sur le serveur à BB_____ ou même à AP_____, que les documents qu'ils scannaient à Genève ». Elle n'avait jamais « eu de contact avec une employée de la recourante ou J_____ à BB_____ ou à AP_____, excepté B_____ » (audition du 19 avril 2017). Un échange de courriels – en français – du 17 février 2012, remis par la recourante, entre une employée du I_____ à Genève et un collaborateur du BX_____ de BB_____ confirme ces déclarations. En effet, la première demande au second d'adresser toutes les factures à elle-même et sa collègue à Genève, et non pas à la fiduciaire de la recourante ou ailleurs. Elle lui « ferait parvenir dans les deux semaines des instructions claires et précises pour sa facturation ». Il lui confirme

alors qu'il attendra « effectivement ses instructions car rien n'était clair et précis ». Le 20 février 2012, l'employée de Genève lui a encore précisé que « toutes les factures devaient être envoyées par mail uniquement à sa collègue et elle ». Ainsi, contrairement aux allégations de la recourante, l'activité des employées d'AN_____ ne visait pas uniquement la simple traduction des factures en français à l'attention du client. Au contraire, tel qu'indiqué précédemment, les divers échanges de courriels figurant au dossier entre B_____ et ses employées à Genève, d'une part, et lui-même et BQ_____, d'autre part, démontrent que l'activité de celles-ci consistait en réalité à établir les factures et les envoyer à B_____ qui les faisait parvenir à BC_____ en les adressant aux sociétés de ce dernier, par l'intermédiaire de BQ_____. En effet, le processus adopté pour la transmission des factures établies au nom de la recourante et non signées était le même : une employée d'AF_____ ou AM_____ la transmettait par courriel à B_____ qui l'envoyait lui-même par courriel à BQ_____. La facture était datée du jour de l'envoi du courriel par B_____ à BQ_____ (cf . courriel du 10 juillet 2007 transmettant deux factures concernant, d'une part, le « très important salon en bois sculpté, à ornement de vases fleuries, de guirlandes et de branches », « une paire d'armoires à une porte en placage d'amarante à bandes de satiné et ornementation de bronze doré représentant "Apollon et Marsyas" et "Apollon et Daphné" », une « paire de consoles » et, d'autre part, un « secrétaire en amarante, satiné, panneaux de fixé sous verre, médaillons de biscuit et ornementation de bronze doré » et un « important ensemble composé d'une commode à vantaux en ébène et laque et d'un secrétaire à abattant », en indiquant les coordonnées bancaires de la recourante auprès de la banque BA_____ pour effectuer le virement). En d'autres termes, aucun employé de la recourante à AP_____ n'établissait les factures en question. Le processus a été identique pour la transmission des factures relatives aux tableaux « DV_____ » de BO_____ le 8 octobre 2010, « DW_____ » de BO_____ le 24 avril 2008, « DX_____ » de DU_____ le 30 juin 2008, « DY_____ » de DE_____ le 31 juillet 2008, « DZ_____ » de DS_____ le 11 août 2008, « EA_____ » de EB_____ le 12 septembre 2008, « DV_____ » de BO_____ du 8 octobre 2010, « EC_____ » de DO_____ le 15 décembre 2010, « ED_____ » de EE_____ le 2 novembre 2010, « DI_____ » ou « EF_____ » de BO_____ le 1 er avril 2011, « DJ_____ » de DK_____ le 23 juin 2011, « DP_____ » de DQ_____ le 14 novembre 2011, « DB_____ » de DC_____ le 5 décembre 2011, « DD_____ » de DE_____ le 16 janvier 2012, « EG_____ » de DO_____ du 30 mars 2012, « Le DF_____ » de DG_____ du 13 septembre 2012, « CX_____ » de CY_____ le 14 février 2013, « EH_____ » de EI_____ du 3 mai 2013, « EJ_____ » de DU_____ le 16 septembre 2013 « EK_____ » de DS_____ le 8 septembre 2014, les bronzes « EL_____ » EM_____, « EN_____ » de DM_____ le 15 avril 2011, « CZ_____ » de DA_____ le 6 octobre 2011 et « DL_____ » de DM_____ le 8 mars 2012, ainsi que le marbre « EO_____ » de DM_____ le 27 juillet 2011, la « DH_____ » de DE_____ du 7 janvier 2013, deux dessins « EP_____ » et « EQ_____ » de BO_____ du 6 mars 2013. Il en est allé de même de l'« exceptionnelle petite table à décor chinois » le 20 décembre 2007, « très important salon en bois sculpté et doré, à ornement de vases fleuris, ainsi que d' « une table en bois doré sculpté à huit piliers en gaines dont le soubassement de devant est orné d'un soleil, entre deux cornes d'abondance » du 2 mars 2007. Par ailleurs, par courriel du 9 janvier 2013 concernant le paiement de la « DH_____ » de DE_____, B_____ a indiqué à BQ_____ : « le plus simple est de faire la facture au nom de la recourante et me la passer par mail uniquement », confirmant cette pratique dans le cadre de leurs échanges. Ainsi, dans une précédente

correspondance par courriels entre eux concernant l'établissement de factures et des acomptes à verser sur le compte bancaire de la recourante, B_____ avait déjà indiqué à BQ_____ que le versement devait être effectué sur « le compte habituel de A_____ » (cf . échange de courriels du 3 septembre 2008). Bien qu'il ne s'agissait pas uniquement de l'établissement de factures adressées à BG_____ ou BF_____ afin de les libeller en français, les factures établies, en anglais mais aussi parfois en français, au nom de la recourante à son en-tête de AP_____ et adressées à BF_____ ou BG_____, ne comportaient toutefois aucune signature d'une des administratrices à AP_____. D'ailleurs, tant le rapport de la DAPE que la consultation des relevés de l'agenda de B_____ montrent que des adresses de courriels BB_____ avaient été créées et étaient utilisées par les employés du I_____ à Genève, mentionnant des noms fictifs, à savoir « ER_____, ES_____, ET_____, EU_____, EV_____ ». Il n'y a donc rien de surprenant que B_____ lui-même utilisait également une adresse de courriel BB_____ dans le cadre de ces échanges. À l'inverse, cela démontre davantage une volonté de créer l'apparence que l'activité était déployée depuis BB_____, alors qu'elle l'était en réalité depuis Genève. BR_____ (audition du 19 avril 2017 par la DAPE), en charge de la direction administrative et financière de plusieurs sociétés du I_____ et d'autres sociétés offshore détenues par B_____, a confirmé recevoir ses instructions de la part de B_____ et qu'il y avait parfois des factures de prestations pour la recourante et J_____. En troisième lieu, s'agissant de ses locaux, la recourante a notamment produit des photographies de l'hôtel EW_____ à BB_____ et d'une suite s'y trouvant sur lesquelles figurent un bureau et plusieurs œuvres d'art mentionnées dans une liste à part et qui appartiendraient à B_____ ; un relevé des factures payées par elle pour la location de ladite suite du 1^{er} septembre 2008 au 30 juin 2015 (le titulaire du compte bancaire était A_____ auprès de la banque BA_____ et les ordres de paiement étaient adressés à B_____ à son adresse « c/o AF_____, avenue G_____ 1_____ » à H_____, avec la référence « B_____ ») ; et des photographies d'une galerie sur lesquelles se trouve B_____, prétendument sise au BX_____ de BB_____. Dans l'hypothèse où ces éléments devaient être considérés comme suffisamment probants pour démontrer que la recourante disposait d'une suite aménagée en bureaux et d'une galerie à BB_____, ils ne sauraient suffire à établir que ses bureaux se trouvaient effectivement à AP_____ où son personnel propre effectuait toutes les activités en charge avec sa gestion et son administration effective. Force est de constater qu'à ce stade de la procédure, la recourante persiste, à ce sujet, à invoquer sa domiciliation auprès de la fiduciaire AQ_____ pour établir son siège à AP_____. Elle ne fournit cependant aucun contrat de bail relatif aux locaux prétendument loués, ni aucun contrat de travail pour des collaborateurs employés à cet endroit. Elle n'indique pas davantage les numéros de téléphone et de fax mentionnés. Outre le fait que la location de locaux au nom de la recourante à BB_____ ne saurait induire que le siège de celle-ci se situe à AP_____, il sied de rappeler que le déploiement de l'administration effective en Suisse n'empêche aucunement l'exercice d'une activité subsidiaire à l'étranger. À cela s'ajoute que peu de correspondance rédigée par les administratrices de la recourante figure au dossier. La proportion est d'autant plus flagrante au regard de celle entre B_____, ses employées de Genève et BQ_____ en particulier. En effet, le seul échange de courriels entre AV_____ et B_____ ressortant du dossier date des 10, 20 et 27 septembre 2004 concernant l'achat du tableau « EX_____ » en lien avec la fixation du prix de celui-ci. AV_____ laisse alors le soin à B_____ de prendre la décision de l'achat ou non dudit tableau en raison de l'augmentation du prix de vente de celui-ci. Le transport de cette œuvre d'art depuis New

York vers Genève a été effectué au nom de F_____, d'après le courrier de l'entreprise EY_____ du 1^{er} novembre 2004. C'est sans compter le fait que le projet de contrat transmis par B_____ à BQ_____ par courriel du 15 décembre 2004 en vue de l'achat de ce tableau, prévoyait une clause d'élection de for en Suisse. Cette circonstance est précisément de nature à renforcer la thèse selon laquelle la part d'activités et de direction courante était exercée à Genève, et à AP_____, et par d'autres que les administratrices d'alors de la recourante. L'activité exercée à AP_____ était purement administrative, si bien que la part prépondérante de la direction de l'entreprise, à savoir l'accomplissement des actes servant à la réalisation du but statutaire, se déroulait, non pas à AP_____, mais en Suisse. Par conséquent, le dossier fait apparaître un faisceau d'indices dont il résulte avec une suffisante vraisemblance que, pour une part prépondérante, la direction courante de la recourante était exercée à Genève. La confirmation par le Tribunal fédéral de la domiciliation de B_____ à Genève durant les années 2009 à 2015 vient encore renforcer les considérations qui précèdent, compte tenu du fait que l'ensemble de l'activité de la recourante était déployée selon ses instructions et par son intermédiaire.

E. 8.6.3

Au vu des divers éléments, il est établi avec une vraisemblance prépondérante que la plupart des opérations proprement commerciales et des opérations de direction courantes de la recourante était effectuée depuis Genève. En effet, conformément au rapport de la DAPE du 2 juillet 2022, la recourante a été créée depuis Genève par B_____, constituée dans un pays à fiscalité nulle et réputé pour la domiciliation de sociétés, AP_____, et domiciliée, comme plusieurs sociétés détenues par B_____, auprès d'un bureau fiduciaire à l'étranger, AQ_____, proposant notamment des services de domiciliation de sociétés offshore. À l'évidence, la recourante ne possède pas de bureaux propres et n'utilise pas de personnel au lieu du siège. Le personnel gérant la gestion de ses affaires courantes est salarié de sociétés genevoises appartenant à B_____, soit AF_____ et AN_____. Ce personnel travaille indépendamment pour la recourante dans des locaux ne lui appartenant pas. Inversement, la recourante a échoué à établir des faits propres à détruire cette vraisemblance. Elle n'a pas su démontrer l'absence de liens de dépendance personnels ou financiers la liant à B_____. Sur la base de ces constatations, c'est à juste titre que l'instance précédente a retenu que la décision de l'AFC-GE d'assujettir la recourante de manière illimitée à l'impôt des années 2009 à 2014, en raison d'administration effective en Suisse, devait être confirmée. Au vu des bases légales susrappelées, dite décision est également conforme à l'accord CH-HK faisant également référence au lieu de situation du siège de direction effective, et non pas du siège officiel selon le RC.

E. 9

À titre subsidiaire, la recourante fait valoir un statut de société auxiliaire prévu par les anciens art. 28 al. 4 LHID et 23 LIPM, afin de bénéficier de l'exonération fiscale sur le bénéfice résultant de l'activité économique déployée à l'étranger.

E. 9.1

Conformément à son intitulé, l'art. 28 LHID règle le calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales dans certains cas particuliers, notamment en réglementant, à ses al. 3 et 4 (abrogés à compter du 1^{er} janvier 2020 [RO 2019 2395 ; RO 2019 2413]), le statut des sociétés de domicile, d'administration ou de base, appelées aussi sociétés auxiliaires, qui se caractérisent par le fait qu'elles sont implantées en Suisse, où elles ont une activité

essentiellement administrative, tandis que leur activité économique produit ses effets à l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2C_420/2009 du 4 décembre 2009 consid. 2.1). Selon l'ancien art. 28 al. 3 LHID, les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit : a) le rendement des participations au sens de l'al. 1, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt ; b) les autres recettes de source suisse sont imposées de façon ordinaire ; c) les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse ; d) les charges justifiées par l'usage commercial, en relation économique avec des rendements et des recettes déterminés, doivent être déduites de ceux-ci en priorité. Les pertes subies sur des participations au sens de la let. a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés à la let. a. Cette réglementation est reprise à l'ancien art. 23 al. 1 LIPM, complété par ses al. 2 à 4 pour la question de la déduction prévue à la let. d précitée. À teneur de l'ancien art. 28 al. 4 aLHID, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice conformément à l'al. 3. Les autres recettes de source étrangère, mentionnées à l'al. 3 let. c, sont imposées selon l'importance de l'activité commerciale exercée en Suisse. Son pendant au niveau cantonal est l'art. 23 al. 1 aLIPM. Les al. 3 et 4 de l'art. 28 aLHID réglaient le statut des sociétés de domicile, d'administration ou de base, appelées aussi sociétés auxiliaires. Ces sociétés se caractérisaient, selon le Tribunal fédéral, par le fait qu'elles étaient implantées en Suisse où elles avaient une activité essentiellement administrative, tandis que leur activité économique (commerciale) produisait ses effets à l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2C_420/2009 du 4 décembre 2009 consid. 2.1).

E. 9.2

Faisant partie de la section 2 « Calcul de l'impôt » du Chapitre II « Impôt sur le bénéfice » de la LIPM, l'art. 21 est consacré à la « réduction pour participations ayant une influence déterminante », l'art. 22 aux sociétés holding et l'art. 23 aux sociétés auxiliaires. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 janvier 2019, cette dernière norme disposait que les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, de même que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice de la manière suivante (al. 1) : le rendement des participations ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt (let. a) ; les autres recettes de source suisse sont imposées selon le barème ordinaire (let. b) ; les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse (let. c). Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés (al. 2). Si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie particulière de revenus, les charges financières sont réparties proportionnellement à la valeur comptable des participations et des autres actifs ; les frais généraux, après déduction des charges financières, sont répartis proportionnellement aux recettes de sources suisse et étrangère (al. 3). Les pertes subies sur des participations au sens de l'al. 1 let. a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés dans cette disposition (al. 4).

E. 9.3

À Genève, la tolérance de l'activité commerciale exercée en Suisse par rapport à l'activité exercée à l'étranger était de 30% de la marge commerciale brute (ATA/486/2011 du 27 juillet 2011 consid. 6). Selon les travaux préparatoires de la LIPM, entrée en vigueur en 1995, l'art. 23 al. 1 aLIPM, dont la teneur d'alors ne faisait pas expressément référence à l'exercice d'une activité commerciale à l'étranger, visait « les sociétés qui, tout en étant basées à Genève, ne déployaient pas d'activité commerciale sur sol suisse, mais qui servaient de base administrative, de centre de communication d'ordres, de point de contact ou encore de centre de gestion des liquidités d'un groupe multinational ». La raison d'être de leur imposition privilégiée était de « fixer à Genève des entités qui en temps ordinaire n'auraient pas de raisons particulières de s'y établir plutôt qu'en un autre emplacement offrant les mêmes facilités logistiques et financières, la charge fiscale modérée étant pour ces entités un critère important du choix de leur emplacement » (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1994, 34/IV, p. 3883 ; ATA/486/2011 précité consid. 5).

E. 9.4

En l'espèce, après avoir soutenu que son administration effective se trouvait à AP_____, la recourante invoque, subsidiairement, le statut de société auxiliaire, impliquant que seule son administration se situait en Suisse, en particulier à Genève, la majorité de son activité commerciale étant déployée à l'étranger. Outre le fait que cette argumentation subsidiaire paraît en contradiction avec la position principale de la recourante, elle l'est également avec les considérants qui précèdent retenant son administration effective en Suisse pour les années 2009 à 2014. En effet, ledit raisonnement suggère que, non seulement sa gestion effective était effectuée à Genève, mais également que la part prépondérante de son activité commerciale (le « day to day business ») y était déployée. Il s'ensuit que, dès lors que l'assujettissement illimité de la recourante doit être admis sur la base des art. 52 al. 1 LIFD et 4 al. 1 LIPM, celle-ci ne peut se voir reconnaître le statut de société auxiliaire au sens des anciens art. 28 al. 4 LHID et 23 LIPM.

E. 10

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante sera condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 9'000.-, lequel tient compte en particulier de l'importance et de la complexité de la procédure et de l'ampleur particulière du présent arrêt. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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