



2C 48/2022

Arrêt du 8 décembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz, Hänni, Beusch et Hartmann.

Greffier : M. Wiedler.

Participants à la procédure

A. _____,
recourante,

contre

1. Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève,
2. Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Objet

Impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal pour les années 2010 à 2015,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 30 novembre 2021 (ATA/1315/2021).

Faits :

A.

A. _____, domiciliée à l'étranger, est l'une des trois filles, avec B. _____ et C. _____, de D. _____, qui, auparavant domicilié à U. _____, a quitté la Suisse en 1988. A cette occasion, il a transmis un patrimoine immobilier à ses filles.

Depuis la reprise de ce patrimoine immobilier, A. _____ exerce avec sa soeur, B. _____, une activité indépendante dans le domaine immobilier sous la forme d'une société simple.

D. _____ et sa soeur, E. _____, domiciliée au V. _____, sont les actionnaires et ayants droit de la société F. _____ SA, société dont le siège est sis au W. _____.

Le 29 décembre 2006, G. _____ Limited a accordé à A. _____ et B. _____ une avance ferme de 51'950'000 fr., destinée à refinancer un prêt accordé par H. _____ SA. Ce prêt de G. _____ Limited était octroyé pour une durée d'un an, renouvelable à l'échéance par reconduction tacite sauf avis contraire un mois avant l'échéance. Les intérêts étaient fixés à 5% par année, payables semestriellement. Les conditions générales de la banque étaient pour le surplus applicables. Ce prêt était garanti par E. _____.

Par courrier du 27 décembre 2007, la société F. _____ SA a confirmé à A. _____ et B. _____ qu'elle acceptait de reprendre une créance d'un montant de 5'000'000 fr. dès le 1er

décembre 2008, dans le but de les libérer d'engagements pris envers la banque I. _____ selon une convention passée avec cet établissement. Les intérêts débiteurs du prêt consenti par la société F. _____ SA étaient de 5% par année, payables annuellement. Les modalités de remboursement seraient fixées en tenant compte des capacités financières des emprunteuses et seraient revues d'année en année jusqu'à extinction de la dette.

Le 30 novembre 2009, G. _____ Limited a adressé aux deux soeurs un avis de non-reconduction du prêt de 51'950'000 fr. et a requis le remboursement de celui-ci au 30 décembre 2009.

Le 29 décembre 2009, la société F. _____ SA a confirmé à A. _____ et B. _____ mettre à leur disposition une avance ferme de 51'950'000 fr., destinée à refinancer le prêt octroyé par G. _____ Limited. Ce prêt était accordé pour une durée d'une année, renouvelable à l'échéance par reconduction tacite sauf avis contraire un mois avant l'échéance. Les intérêts étaient de 5% par année, payables semestriellement.

A cette même date, C. _____, troisième fille de D. _____, a bénéficié d'un prêt de plus de 21'000'000 fr. accordé par la société F. _____ SA.

B.

B.a. Les 11 juillet 2011 et 17 octobre 2012, A. _____ a transmis à l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) sa déclaration fiscale respectivement pour l'année 2010 et l'année 2011. Dans les bilans de la société simple de A. _____ et de B. _____ annexés, figuraient à l'actif plusieurs immeubles sis à la route X. _____ à U. _____. Au passif, apparaissaient notamment le prêt consenti par la société F. _____ SA en décembre 2009 pour un montant de 51'950'000 fr. en 2010 et 53'270'395.85 fr. en 2011, ainsi que la reconnaissance de dette d'un montant de 5'000'000 fr. en 2010 et 2011. Les comptes de résultat comprenaient un poste concernant les intérêts d'emprunts de 3'152'544.55 fr. pour les deux années concernées.

Le 18 décembre 2012, l'Administration fiscale cantonale a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt concernant l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD), les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt à la source (ci-après: IS) pour les années 2007 à 2009, ainsi que d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD, les ICC et l'IS pour les années 2010 et 2011.

Les 15 octobre 2013, 10 août 2014, 6 août 2015 et 23 août 2016, la contribuable a déposé sa déclaration fiscale respectivement pour les années 2012, 2013, 2014 et 2015. Dans les bilans de la société simple de A. _____ et de B. _____ annexés, figuraient à l'actif les immeubles sis route X. _____. Au passif, apparaissaient notamment le prêt de la société F. _____ SA à hauteur de 56'005'131.90 fr. en 2012, 55'613'038.70 fr. en 2013, 57'034'260.80 fr. en 2014 et 59'250'000 fr. en 2015, ainsi que la reconnaissance de dette pour un montant de 5'250'000 fr. en 2012, 2013 et 2014 et de 5'000'000 fr. en 2015. Selon les comptes de résultat, les intérêts d'emprunts se montaient à 3'036'182.87 fr. en 2012, 3'160'746.05 fr. en 2013, 3'107'723.50 fr. en 2014 et 3'213'370.91 fr. en 2015.

Le 10 juillet 2017, A. _____ et B. _____ ont relancé l'Administration fiscale cantonale concernant les procédures de taxation en cours.

Les 17 novembre 2017 et 30 janvier 2018, l'Administration fiscale cantonale a reçu en entretien le conseil de la contribuable.

B.b. Par bordereaux du 16 mai 2018, l'Administration fiscale cantonale a taxé la contribuable s'agissant de l'IFD et des ICC pour l'année 2010. Dans l'avis de taxation de l'activité indépendante pour cette période, l'Administration fiscale cantonale avait effectué plusieurs reprises notamment concernant les prêts accordés par la société F. _____ SA.

Par bordereaux de taxation du 12 novembre 2018, l'Administration fiscale cantonale a fixé l'IFD et les ICC dus par la contribuable pour les périodes fiscales 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015. A teneur des avis de taxation de l'activité indépendante, l'Administration fiscale cantonale avait notamment effectué des reprises concernant les prêts accordés par la société F. _____ SA.

B.c. Par décision sur réclamation du 6 février 2020, l'Administration fiscale cantonale, saisie par la contribuable, a rectifié en sa défaveur les taxations concernant l'IFD et les ICC pour l'année 2010 et a maintenu les taxations s'agissant de l'IFD et des ICC pour les années 2011 à 2015.

Par jugement du 12 avril 2021, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) a partiellement admis le

recours formé par A. _____ contre la décision sur réclamation du 6 février 2020 sur un point qui n'est plus litigieux et a confirmé cette décision pour le surplus.

Par arrêt du 30 novembre 2021, la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a rejeté le recours interjeté par la contribuable à l'encontre du jugement du 12 avril 2021 du Tribunal administratif de première instance.

C.

A. _____ dépose un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral. Elle conclut à l'annulation de l'arrêt du 30 novembre 2021 de la Cour de justice pour violation du principe de célérité et du droit d'être entendu, subsidiairement à l'annulation des intérêts moratoires et autres intérêts négatifs compensatoires en lien avec les charges fiscales relatives aux périodes fiscales 2010 à 2015 en raison de la violation du principe de célérité. Plus subsidiairement, elle requiert le renvoi de la cause à l'Administration fiscale cantonale afin qu'elle détermine la valeur vénale du parc immobilier en 2012 et, plus subsidiairement encore, la réforme de l'arrêt attaqué en ce sens que les déductions fiscales dont elle se prévaut sont admises.

La Cour de justice s'en rapporte à justice quant à la recevabilité du recours et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et cognition

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 333 consid. 1).

1.1. Le présent recours est dirigé contre un arrêt confirmant le refus de porter en déduction plusieurs éléments invoqués par la recourante s'agissant de l'IFD et des ICC, pour les périodes fiscales 2010 à 2015. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est dès lors ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

1.3. Pour le reste, l'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). La recourante, qui est destinataire de l'arrêt attaqué, dispose d'un intérêt digne de protection à la modification de celui-ci. Partant, la qualité pour recourir doit lui être reconnue (art. 89 al. 1 LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient dès lors d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

1.4. Dans son mémoire, la recourante formule des critiques à l'encontre des bordereaux de taxation des 16 mai et 12 novembre 2018 et de la décision sur réclamation du 6 février 2020 de l'Administration fiscale cantonale, ainsi que contre le jugement du 12 avril 2021 du Tribunal administratif de première instance. Il n'en sera pas tenu compte, en raison de l'effet dévolutif complet du recours devant la Cour de justice (ATF 136 II 539 consid. 1.2).

1.5. En outre, dans un grief portant sur une reprise effectuée par l'autorité de taxation en lien avec le remboursement d'un montant de 153'192 fr. par une locataire durant l'année 2010, la recourante se contente de reprendre mot pour mot la même motivation que celle présentée devant l'instance précédente. Il n'y a dès lors pas de lien entre l'arrêt attaqué et les critiques exposées dans le recours de sorte que celles-ci sont inadmissibles sous l'angle de l'art. 42 al. 2 LTF (cf. ATF 145 V 161 consid. 5.2; 134 II 244 consid. 2.3). Il ne sera donc pas entré en matière sur ce grief.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, 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 (ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 I 73). Cependant, lorsque la loi précitée laisse une marge de manoeuvre aux cantons, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 1.3 et les références citées). Ces exigences accrues de motivation s'appliquent également aux griefs de violation des droits fondamentaux (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1; 141 I 36 consid. 1.3).

2.2. En l'espèce, la recourante fait valoir que l'arrêt attaqué porterait atteinte au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., sans dire en quoi cette disposition aurait été violée. Son argumentation ne répond pas aux exigences de motivation qualifiée de l'art. 106 al. 2 LTF. Il n'y a donc pas lieu d'examiner la question plus avant.

2.3. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

2.4. En l'occurrence, dans une partie "Faits" de son mémoire de recours, ainsi qu'à l'appui de son raisonnement juridique, la recourante présente sa propre vision des événements qui diverge de l'état de fait retenu par la Cour de justice. En tant que les faits ainsi allégués ne sont pas constatés dans l'arrêt attaqué, sans que la recourante ne s'en plaigne de manière circonstanciée, il n'en sera pas tenu compte. Seuls les griefs suffisamment motivés en lien avec l'établissement des faits par la Cour de justice seront donc examinés (cf. *infra* consid. 4).

II. Grief formel

3.

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 141 V 557 consid. 3), la recourante se plaint d'une violation du principe de célérité, laquelle justifierait l'annulation des intérêts moratoires et autres intérêts négatifs compensatoires en lien avec les charges fiscales relatives aux périodes fiscales 2010 à 2015.

3.1. En vertu de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Cette disposition consacre notamment le principe de la célérité ou, en d'autres termes, prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 144 I 318 consid. 7.1; 135 I 265 consid. 4.4; 131 V 407 consid. 1.1; 130 I 312 consid. 5.1).

3.2. Le caractère raisonnable de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale. Entre autres critères sont notamment déterminants le degré de complexité de l'affaire, l'enjeu que revêt le litige pour l'intéressé ainsi que le comportement de ce dernier et celui des autorités compétentes (ATF 144

II 486 consid. 3.2; 135 I 265 consid. 4.4; 130 I 312 consid. 5.2). Il appartient en effet au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le principe vaut dans tous les types de causes, étant précisé que le comportement du justiciable s'apprécie avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil (ATF 130 I 312 consid. 5.2; arrêts 2C_44/2020 du 3 mars 2022 consid. 12.6.1; 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 7.1, non publié in ATF 140 I 271). Cette règle découle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), qui doit présider aux relations entre organes de l'Etat et particuliers. Il serait en effet contraire à ce principe qu'un justiciable puisse valablement soulever ce grief devant l'autorité de recours, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche auprès de l'autorité précédente, afin de remédier à cette situation (ATF 125 V 373 consid. 2b/aa; arrêts 1B_309/2021 du 3 septembre 2021 consid. 4; 2C_227/2016 du 13 février 2017 consid. 3.1; 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid.7.1, non publié in ATF 140 I 271 et la référence).

3.3. En l'occurrence, l'Administration fiscale cantonale a émis les bordereaux litigieux concernant la période fiscale 2010, le 16 mai 2018, et s'agissant des périodes fiscales 2011 à 2015, le 12 novembre 2018. Il s'est donc écoulé près de sept ans entre le dépôt par la recourante de sa déclaration fiscale pour l'année 2010 en juillet 2011 et la décision de taxation. Les années suivantes ont été taxées dans des délais moins longs. L'arrêt attaqué explique la durée des procédures de taxation par le fait que l'Administration fiscale cantonale devait traiter de manière coordonnée, pour chaque année fiscale, le dossier de la recourante avec les dossiers fiscaux de ses soeurs, C. _____ et B. _____ (dont les taxations font l'objet des procédures 2C_66/2022 et 2C_68/2022), qui ont également profité de prêts de la société F. _____ SA. Quoi qu'il en soit, il n'est pas déterminant en l'espèce de savoir si la complexité du dossier de la recourante, liée notamment à sa connexité avec d'autres affaires, justifiait un tel délai pour procéder aux taxations. En effet, il ressort de l'arrêt attaqué que la recourante n'a relancé l'Administration fiscale cantonale qu'en juillet 2017. Avant cette date, la recourante ne peut pas se prévaloir d'une violation du principe de célérité, sous l'angle du principe de la bonne foi, faute d'avoir entrepris des démarches pour que l'autorité traite sa cause avec diligence. L'Administration fiscale cantonale ayant donné suite à la relance de la recourante, des échanges de courriels et des entretiens en novembre 2017 et janvier 2018 s'en étant suivi et ayant mené au prononcé des bordereaux litigieux, le Tribunal fédéral ne perçoit pas de violation du principe de célérité.

3.4. Partant, ce grief doit être rejeté, sans qu'il y ait lieu d'examiner si, dans le cas contraire, la recourante aurait pu prétendre à une annulation des intérêts moratoires et autres intérêts négatifs compensatoires en lien avec les charges fiscales relatives aux périodes fiscales 2010 à 2015.

III. Grief relatif à l'établissement des faits

4.

La recourante invoque un établissement manifestement inexact des faits et une appréciation arbitraire des preuves.

4.1. Il y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 146 IV 88 consid. 1.3.1; 144 II 281 consid. 3.6.2). Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (ATF 133 II 249 consid. 1.4.3).

4.2. En l'occurrence, la recourante considère que la Cour de justice a arbitrairement retenu qu'elle n'avait pas réussi à démontrer que la valeur vénale du parc immobilier qu'elle détient avec sa soeur, B. _____, était connue en décembre 2009, lorsque la société F. _____ SA leur a octroyé le prêt de 51'950'000 fr. Ce serait donc à tort que l'autorité précédente a examiné sur la base de la valeur comptable des biens immobiliers de la recourante et de sa soeur les circonstances et les conditions dans et auxquelles le prêt a été octroyé. D'après l'intéressée, les constatations de la Cour cantonale seraient contredites par les plus-values obtenues lors de ventes de certains biens immobiliers réalisées en 2008, 2010 et 2011, qui prouveraient que la valeur vénale des immeubles est supérieure à leur valeur comptable. Quoi qu'en dise la recourante, ces éléments ne démontrent pas que la valeur vénale du parc immobilier était connue par les parties lors de la conclusion du contrat de prêt en

décembre 2009. On ne perçoit donc pas en quoi l'état de fait de l'arrêt attaqué serait arbitraire sur ce point.

4.3. Le grief tiré de l'établissement inexact des faits et de l'appréciation arbitraire des preuves doit partant être écarté. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits retenus par la Cour de justice.

IV. Objet du litige

5.

Le litige porte sur les déductions admissibles à titre de passifs et de charges commerciaux pour les périodes fiscales 2010 à 2015 s'agissant de l'IFD et des ICC. Sont litigieux la déductibilité du prêt accordé par la société F. _____ SA, dont le montant a varié entre 51'950'000 fr. et 59'250'000 fr. pendant les années concernées, et des intérêts y relatifs, la déductibilité de la reconnaissance de dette portant sur un montant de 5'000'000 fr. pour les années 2010, 2011 et 2015, respectivement de 5'250'000 fr. pour les années 2012, 2013 et 2014, et des intérêts y relatifs, ainsi que le refus de prendre en compte des frais de liquidation d'une société immobilière à hauteur de 932'287 fr. pour la fixation du coût de revient total des immeubles sis à la route X. _____. La recourante ne conteste pas que l'Administration fiscale cantonale a valablement suspendu la prescription du droit de procéder aux taxations pour les années litigieuses, de sorte que les décisions de taxations sont intervenues en temps utile (cf. art. 120 al. 1 LIFD et 47 al. 1 LHID).

V. Impôt fédéral direct

6.

La recourante conteste le refus de porter en déduction les intérêts relatifs au prêt de 51'950'000 fr. accordé par la société F. _____ SA dans le cadre de l'activité de promotrice immobilière qu'elle exerce avec sa soeur pour le calcul de l'impôt sur le revenu s'agissant de l'IFD.

6.1. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment partie de ces frais les intérêts des dettes commerciales (art. 27 al. 2 let. d LIFD).

6.2. Il ressort de l'arrêt attaqué que le prêt octroyé par la société F. _____ SA constitue une dette commerciale de la recourante. Les intérêts en découlant devraient, en principe, être déduits pour déterminer le revenu imposable s'agissant de l'IFD. Cependant, cette déduction a été refusée par la Cour de justice, cette dernière ayant retenu l'existence d'une évasion fiscale.

6.3. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1 et les références).

Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1 et les références).

L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier

pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1 et les références).

6.4. En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que, le 29 décembre 2009, la société F. _____ SA, société "offshore" détenue par le père et la tante de la recourante, a accordé à cette dernière et à sa soeur un prêt de 51'950'000 fr., destiné à rembourser le prêt dénoncé par G. _____ Limited contracté dans le cadre de leur activité de promotrices immobilières. Ce prêt était soumis à des intérêts annuels de 5%, payables semestriellement, et était conclu pour une année, avec reconduction tacite d'année en année sauf avis contraire dans le délai prévu. Selon l'arrêt litigieux, sous ces aspects, le prêt de la société F. _____ SA est identique à celui qui l'a précédé, accordé par G. _____ Limited. Cependant, le contrat du prêt concédé par la société F. _____ SA ne prévoit aucune garantie et ne contient aucune autre disposition, alors que le prêt de G. _____ Limited était garanti par la tante de la recourante et était soumis aux conditions générales de la banque auxquelles le contrat renvoyait. Les conditions de financement de la société F. _____ SA diffèrent donc sur des points essentiels des conditions qui prévalaient au moment du financement par G. _____ Limited. Comme l'a relevé à juste titre la Cour de justice, il est pour le moins inadapté de ne prévoir aucune garantie et de conclure un contrat aussi concis pour un prêt d'un montant aussi élevé - près de 52'000'000 fr. -, cela d'autant plus dans le contexte de la crise économique qui s'était déclarée en 2008 et qui avait conduit G. _____ Limited à résilier le contrat de prêt et au vu des comptes de la société simple des deux soeurs.

En effet, selon les constatations cantonales, le bilan de l'activité de la recourante et de sa soeur au 31 décembre 2009 enregistrait une perte de 1'805'115 fr., qui s'ajoutait aux pertes reportées de 47'731'600.64 fr. Il présentait des fonds propres négatifs de 52'769'996.86 fr. Leurs dettes hypothécaires se montaient à 40'553'450 fr. et le total de leurs dettes à long terme à 103'007'119.40 fr., pour des actifs immobilisés de 47'514'672.60 fr. et des actifs de 50'490'758.54 fr. La Cour de justice a constaté, d'une manière dénuée d'arbitraire (cf. *supra* consid. 4), que la recourante n'avait pas réussi à démontrer que les représentants de la société F. _____ SA avaient connaissance de la valeur vénale des biens immobiliers propriété de la recourante et de sa soeur. Ainsi, au moment de conclure le prêt, la société F. _____ SA ne connaissait que la valeur comptable des immeubles. Or, les comptes de la recourante et de sa soeur étaient largement déficitaires. La recourante soutient qu'un organisme de prêt se fonde sur la valeur vénale des biens immobiliers pour établir la capacité d'emprunter d'un débiteur, de sorte que la Cour de justice n'aurait pas dû fonder son raisonnement sur la valeur comptable des immeubles. Ce faisant, la recourante admet qu'un organisme de prêt ne lui aurait pas octroyé de financement sans avoir fait évaluer les biens immobiliers au préalable. Ce prêt inusuel - qui a permis aux soeurs de s'endetter de manière très importante et sans immobiliser d'actifs en garantie - n'a donc été possible qu'en raison du fait que la société prêteuse est détenue par leur père et leur tante.

Par ailleurs, il ressort de l'arrêt attaqué que la société F. _____ SA a continué, après la conclusion du contrat, de se comporter de manière économiquement inadaptée par rapport au comportement qu'aurait adopté un organisme de prêt tiers, en acceptant de capitaliser les intérêts du prêt à certaines occasions, ce qui a conduit à une augmentation significative de la somme prêtée, celle-ci s'élevant à 59'250'000 fr. à la fin de l'année 2015, alors que le prêt initial en 2009 portait sur 51'950'000 fr. Partant, c'est à juste titre que la Cour de justice a retenu que la société F. _____ SA avait accordé à la recourante et à sa soeur un prêt de faveur dans des circonstances et à des conditions auxquelles un tiers n'aurait jamais accepté d'en octroyer un. Ainsi, la forme juridique choisie par les parties apparaît comme inadaptée au but économique poursuivi, au vu des circonstances particulières du cas d'espèce.

La première condition de l'évasion fiscale est donc réalisée.

6.5. Il convient encore d'examiner si la forme juridique choisie par les parties au contrat de prêt avait pour unique but d'économiser des impôts.

Il ressort de l'arrêt attaqué que, pour tenter de justifier ce choix, la recourante a indiqué que la solution du financement par des proches avait permis d'assurer la pérennité de l'entreprise et le maintien du patrimoine familial, dans un contexte de détérioration économique. Elle a ainsi admis que, dans les circonstances qui prévalaient en 2009 lors du refinancement, la société F. _____ SA, dépourvue de garantie, ne pouvait pas compter avec certitude sur le remboursement du prêt. Cela est confirmé par la capitalisation des intérêts acceptée par la société prêteuse pour un montant supérieur à 7'000'000 fr.

Dans ce contexte, on peut se demander pourquoi le père et la tante de la recourante n'ont pas procédé à des donations en faveur de leur trois filles, respectivement nièces, qui ont toutes bénéficié de prêts de montants supérieurs à 21'000'000 fr. Or, le choix de procéder à un prêt, bien qu'étant inadapté au but économique poursuivi en l'espèce, ne peut avoir comme objectif que d'économiser des impôts. En effet, contrairement à une donation, le prêt est déductible de la fortune imposable et les intérêts du revenu imposable. En outre, les créances résultant du prêt et du revenu découlant du paiement des intérêts ne sont pas taxées en Suisse, la société F. _____ SA ayant son siège à l'étranger.

La deuxième condition de l'évasion fiscale est ainsi également réalisée.

6.6. Enfin, s'agissant de la dernière condition, on ne saurait nier que l'admission de la déduction de la moitié du prêt concédé à la recourante et à sa soeur par la société F. _____ SA, dont le montant a augmenté de 51'950'000 fr. en 2010 à 59'250'000 fr. en 2015, et des intérêts annuels à 5% sur ce montant conduirait à une économie substantielle d'impôt. Ainsi, quoi qu'en dise la recourante, le procédé choisi permettrait effectivement une notable économie d'impôt s'il était accepté par l'autorité fiscale, la situation dans laquelle elle se trouverait si le prêt avait été concédé par une banque n'étant pas déterminante, puisque précisément l'intéressée n'a pas opté pour cette voie et n'a d'ailleurs pas établi, à teneur de l'arrêt, qu'une banque aurait été d'accord de reprendre le prêt de G. _____ Limited.

6.7. Dans ces circonstances, la Cour de justice pouvait retenir que les conditions de l'évasion fiscale étaient réunies et confirmer les reprises d'impôt litigieuses effectuées par l'Administration fiscale cantonale pour les périodes fiscales 2010 à 2015, dont les montants ne sont au demeurant pas contestés par la recourante.

6.8. Par ailleurs, le fait que l'Administration fiscale cantonale n'ait pas reconnu un cas d'évasion fiscale s'agissant de l'année 2009 n'est d'aucun secours pour la recourante. En effet, en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1).

6.9. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de trancher si le prêt conclu entre la société F. _____ SA et la recourante doit être appréhendé comme un prêt simulé, comme l'a retenu le Tribunal administratif de première instance, ou sous l'angle de l'évasion fiscale, comme l'a retenu la Cour de justice. En effet, même s'il n'y avait pas de simulation, le montage juridique mis en place par la recourante relèverait de l'évasion fiscale.

7.

La recourante fait également valoir que la Cour de justice aurait dû admettre la déductibilité sous l'angle de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2015 des intérêts relatifs à la dette de 5'000'000 fr. (5'250'000 fr. certaines années) que la recourante et sa soeur ont contractée envers la société F. _____ SA.

7.1. En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Savoir si un fait est ou non prouvé relève de l'établissement des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (cf. arrêt 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les références citées).

7.2. En l'occurrence, la Cour de justice a, à juste titre, considéré qu'il appartenait à la recourante de démontrer de manière crédible l'existence de la dette dont elle souhaitait déduire les intérêts passifs du revenu imposable (cf. *supra* consid. 6.1). Or, elle a retenu, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que les allégations de la recourante pour justifier l'existence de cette dette n'étaient appuyées par aucune pièce au dossier. Sur la base de ce constat, que la recourante ne conteste pas sous l'angle de l'arbitraire, la Cour de justice était légitimée à considérer que la contribuable n'avait pas réussi à démontrer l'effectivité de la dette alléguée.

En outre, comme précédemment mentionné, le principe de l'étanchéité des exercices comptables et des périodes fiscales (cf. *supra* consid. 6.8) rend dénuée de pertinence l'argumentation de la recourante qui se fonde sur les taxations précédant les exercices litigieux. En conséquence, ce grief doit être rejeté.

8.

La recourante se plaint de ce que la Cour de justice a refusé de déduire les frais de liquidation d'une société immobilière pour un montant de 932'287 fr. pour déterminer les coûts de construction des immeubles sis à la route X._____. Ce refus a des conséquences sur les plus-values de ventes effectuées entre 2011 et 2013 et sur la valeur des actifs immobilisés pour les années 2010 à 2015.

8.1. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2, 1ère phrase LIFD).

8.2. S'agissant d'un élément diminuant la charge fiscale (cf. *infra* consid. 10.2), la Cour de justice a considéré, à raison, qu'il appartenait à la recourante d'établir par pièces les coûts de construction, et plus particulièrement de la liquidation de la société créée pour la promotion immobilière. Or, il ressort de l'arrêt attaqué que tous les coûts de construction des immeubles sis route X._____ ont été justifiés par pièces, de sorte qu'ils ont été admis, à l'exception du montant de 932'287 fr., dont la prise en compte aurait diminué la valeur comptable des immeubles pour les exercices 2010 à 2015 et augmenté les plus-values enregistrées lors des ventes immobilières survenues dans ces immeubles en 2011, 2012 et 2013. La Cour de justice a constaté que la recourante n'avait produit aucune pièce probante établissant des coûts de 932'287 fr. liés à la liquidation de la société immobilière. Cette constatation n'étant pas contestée par la recourante sous l'angle de l'arbitraire devant le Tribunal fédéral, le refus de la Cour de justice d'imputer ce montant sur les coûts de construction doit être confirmé.

Partant, ce grief doit également être rejeté.

VI. Impôts cantonal et communal

9.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, la teneur de l'art. 27 al. 1 et 2 let. d LIFD correspond à celle des art. 10 al. 1 let. e LHID et 30 let. j de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RSGE D 3 08) et la teneur de l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD à celle des art. 7 al. 1 et 8 al. 1 LHID et de l'art. 19 al. 1 et 2 LIPP.

Partant, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi aux ICC.

10.

Reste à examiner les conséquences des conclusions qui précèdent sur les ICC sous l'angle de l'impôt sur la fortune.

10.1. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID; art. 46 LIPP). La fortune inclut les éléments composant la fortune commerciale (art. 47 let. f LIPP). Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 2, 1ère phrase LIPP).

En l'occurrence, le prêt de la société F._____ SA, dont le montant a varié entre 51'950'000 fr. et 59'250'000 fr., constitue, en principe, une dette devant être déduite de la fortune pour déterminer la fortune imposable. La Cour de justice a toutefois refusé, à juste titre, cette déduction, ce prêt étant constitutif d'une évasion fiscale (cf. *supra* consid. 6). En outre, c'est également de manière conforme au droit que la Cour de justice a refusé de déduire de la fortune de la recourante la dette de 5'000'000 fr. (5'250'000 fr. certaines années) alléguée, son existence n'ayant pas été établie (cf. *supra* consid. 7).

10.2. Les immeubles sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune (cf. art. 13 al. 1 LHID; art. 47 let. a LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID; art. 49 al. 2 LIPP). Tout propriétaire qui fait construire un bâtiment nouveau ou qui, par des travaux quelconques,

augmente la valeur d'un bâtiment ou d'une propriété, est tenu de faire au département compétent, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de la construction ou des travaux, une déclaration indiquant la nature, l'importance et la valeur des modifications ou des nouvelles constructions (art. 51 al. 1 LIPP). Le coût de ces constructions et travaux est intégré à la valeur fiscale (art. 51 al. 2 LIPP). En l'espèce, la recourante n'ayant pas établi les coûts allégués de construction des immeubles sis route X. _____ à hauteur de 932'287 fr., alors qu'une telle preuve lui incombait (cf. *supra* consid. 8), la Cour de justice a refusé, à raison, de déduire lesdits coûts de la valeur fiscale de ces immeubles.

VII. Conclusions, frais et dépens

11.

Sur le vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, tant s'agissant de l'IFD que des ICC pour les périodes fiscales 2010 à 2015.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2010 à 2015.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal pour les périodes fiscales 2010 à 2015.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et à la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 8 décembre 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. Wiedler