

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2037/2025-ICCIFD

ATA/734/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 juillet 2026

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

recourante

représentée par Mes Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Alexandre STEINER, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 janvier 2026 (JTAPI/57/2026)**

EN FAIT

- A.** **a.** Inscrite au registre du commerce de Genève depuis le 8 décembre 1997, A_____ SA (ci-après : A_____) a notamment pour buts la gestion de patrimoines et le financement d'opérations immobilières et mobilières. Elle est propriétaire de plusieurs immeubles sis à Genève, dont celui situé au 1_____-2_____, rue du B_____ (ci-après : l'immeuble).
- b.** Le 1^{er} juin 2017, lors d'un contrôle des systèmes de climatisation installés sur le toit de l'immeuble, l'office cantonal de l'énergie (ci-après : OCEN) a constaté que ceux-ci n'étaient pas conformes aux prescriptions légales.
- c.** Par décision du 7 août 2018, après plusieurs échanges de correspondance avec A_____, l'OCEN lui a imparti un délai au 31 octobre 2018 pour procéder à la mise en conformité des installations de climatisation de confort de l'immeuble.
- d.** A_____ a obtenu de l'OCEN plusieurs prolongations de délai jusqu'en 2022 pour procéder à l'exécution des travaux. La climatisation concernée, installée par un locataire qui occupait trois des huit étages de l'immeuble et y disposait d'installations informatiques importantes devant être climatisées, ne pouvait être remplacée sans une approche globale des besoins énergétiques de l'immeuble, ce qui nécessitait des modifications structurelles du bâtiment, un ensemble d'interventions plus importantes et un investissement financier significatif.
- e.** Le 29 juillet 2022, A_____ a déposé une demande d'autorisation de construire en vue de l'assainissement énergétique et de la mise en conformité des installations techniques du bâtiment. La demande portait également sur l'installation de panneaux solaires, d'une pompe à chaleur et d'une climatisation de confort.
- L'autorisation a été délivrée le 5 décembre 2022, et les travaux ont pu débuter.
- f.** Le 16 octobre 2023, A_____ a sollicité une autorisation de construire complémentaire, qui lui a été accordée le 2 mai 2024.
- g.** Les travaux ont repris au début de l'été 2024 et se sont achevés en juillet 2025. Leur coût s'élève au total à environ CHF 9'150'000.- (frais de pilotage du projet et indemnités versées aux locataires non compris).
- B.** **a.** Dès 2009, A_____ a constitué une provision forfaitaire pour la réfection de ses immeubles.
- b.** Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2015, elle a indiqué une provision pour réfection d'immeubles de CHF 12'743'042.-.
- c.** Dans ses comptes 2019, 2020, 2021 et 2022, joints à ses déclarations fiscales pour ces années, elle a comptabilisé une provision pour « réfection immeubles » de respectivement CHF 12'425'397.-, CHF 10'489'683.-, CHF 10'489'683.- et CHF 10'489'683.-.

d. Le 11 mars 2022, dans le cadre de la taxation 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à A_____ de justifier la provision de CHF 12'425'397.- en produisant un contrat « ferme » signé avant le 31 décembre 2019 pour les travaux et, le cas échéant, une autorisation de construire délivrée avant cette date.

e. Le 10 mai 2022, la contribuable a demandé à l'AFC-GE de la mettre au bénéfice des règles contenues dans son information n° 1/2018 intitulée « abrogation de la pratique en matière de provisions pour grands travaux d'entretien » (dans sa version du 18 janvier 2019).

Elle avait déposé sa déclaration fiscale 2019 avant d'avoir reçu les taxations pour les années 2014 à 2018 et ne connaissait ainsi pas le sort des provisions comptabilisées antérieurement à l'exercice 2019. La taxation 2019 n'était pas encore intervenue, et aucun motif sérieux devait la priver de choisir cette alternative, dès lors notamment qu'elle avait maintenu les provisions antérieures dans ses comptes 2019. Par ailleurs, la pandémie de Covid-19 avait « bloqué et retardé » tous ses projets pendant plus de douze mois. Malgré cela, des travaux avaient pu être entrepris en 2020 et 2021, consistant en la rénovation de locaux et d'appartements dans les « différents immeubles » pour près de CHF 1'000'000.-. La nature des travaux qui devaient encore être exécutés consistait essentiellement en la rénovation des bâtiments dont elle était propriétaire.

f. Par bordereaux du 15 novembre 2024 portant sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2019 ainsi que sur l'ICC 2020, 2021 et 2022, l'AFC-GE a dissout la provision pour « réfection immeubles » à concurrence de CHF 9'491'223.-, en application de l'information n° 1/2018, rajoutant ce montant au bénéfice imposable 2019 et au capital imposable des années 2019 à 2022.

g. Par réclamations du 20 décembre 2024, A_____ a contesté les bordereaux portant sur l'ICC et l'IFD 2019 ainsi que sur l'ICC 2020, 2021 et 2022.

h. Par cinq décisions sur réclamation du 2 mai 2025, l'AFC-GE a confirmé son refus d'admettre la provision de CHF 9'491'223.-.

La première hypothèse visée par l'information n° 1/2018 n'était pas réalisée, puisque la contribuable s'était elle-même prévalue, dans son courrier du 10 mai 2022, de la seconde option prévue par cette directive, ce qui sous-entendait que la provision avait été évaluée sur une base forfaitaire, conformément à l'ancienne pratique, et en l'absence d'un contrat au 31 décembre 2019, ce qui était confirmé par les explications fournies dans les réclamations. Or, les conditions de cette seconde option n'étaient pas non plus données, la provision n'ayant pas été dissoute dans son intégralité à la fin de la période fiscale 2023. Le fait que la finalisation des travaux ait été retardée par des éléments externes à la société n'y changeait rien. Il s'agissait d'une provision constituée de manière forfaitaire au sens de l'ancienne pratique. Il convenait donc d'en dissoudre le solde non utilisé en 2023

(CHF 9'491'223.-), conformément à la nouvelle pratique actée par l'information n° 1/2018.

La provision ne se justifiait pas non plus sous l'angle des règles générales applicables. En effet, elle avait un caractère forfaitaire et ne constituait donc pas une provision pour risque « économiquement identifiable ». De plus, créée en vue de charges futures, elle constituait des réserves imposables. Il n'y avait eu en 2019 aucun risque certain ou quasi-certain, dans la mesure où la première demande d'autorisation de construire avait été déposée en 2022 et car les travaux avaient débuté seulement en 2023 et été finalisés en 2025. Ainsi, il ne pouvait être admis qu'il existait un risque de charge supplémentaire imputable à l'exercice 2019. Il s'agissait donc d'une provision pour charges futures, non admissible fiscalement.

C. a. Par cinq actes déposés le 5 juin 2025, dont elle sollicitait la jonction, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation et précisant qu'elle n'avait pas formé réclamation contre les bordereaux IFD 2020, 2021 et 2022.

b. Dans sa réponse, l'AFC-GE a accepté d'annuler les décisions sur réclamation relatives à l'IFD 2020, 2021 et 2022 et a conclu au rejet du recours pour le surplus.

c. Après un nouvel échange d'écritures puis une réplique spontanée de la contribuable, le TAPI a, par un seul jugement du 19 janvier 2026, donné acte à l'AFC-GE de son engagement à annuler les décisions sur réclamation relatives à l'IFD 2020, 2021 et 2022 et a rejeté le recours pour le surplus.

D. a. Par acte remis à la poste le 19 février 2026, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant principalement à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour l'émission de nouveaux bordereaux portant sur l'ICC et l'IFD 2019 ainsi que sur l'ICC 2020, 2021 et 2022. Elle a conclu préalablement à l'audition de C_____, administrateur-président de la société qui avait piloté les travaux exécutés sur l'immeuble.

Quand bien même elle avait été constituée sur une base forfaitaire, la provision couvrait non pas seulement un risque mais une obligation, imposée par une autorité publique, de mener rapidement un chantier de rénovation majeur. Le coût définitif du chantier s'était révélé proche du montant de la provision, ce qui démontrait que la provision telle qu'elle avait été maintenue dans les comptes n'était pas excessive. Elle devait donc être admise.

A_____ a notamment produit une attestation écrite de C_____, rédigée le 18 février 2026.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

c. Après que la recourante a répliqué, la cause a été gardée à juger, y compris sur mesures d'instruction, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le litige porte sur la question de savoir si, pour l'ICC et l'IFD 2019 ainsi que pour l'ICC 2020, 2021 et 2022, l'intimée était fondée à dissoudre la provision pour « réfection immeubles » à concurrence de CHF 9'491'223.-, et à rajouter, dans la taxation de la recourante, ce montant au bénéfice imposable 2019 et au capital imposable des années 2019 à 2022.
3. La recourante sollicite l'audition de C_____.

3.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas la juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier si elle 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). En outre, le droit d'être entendu n'implique pas le droit d'être entendu oralement, l'intéressé devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_462/2025 du 23 janvier 2026 consid. 3.1 ; 2C_340/2024 du 13 mars 2025 consid. 3.1 ; Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, Manuel de droit administratif, 3^e éd., 2025, p. 559 n. 1537). Il ne comprend pas non plus le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral du 13 mars 2026 consid. 4.1.1).

3.2 En procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est 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/1256/2025 du 11 novembre 2025 consid. 4.2).

3.3 En l'espèce, la recourante estime que l'audition de C_____ est indispensable pour expliquer les raisons techniques démontrant que les travaux exécutés étaient strictement nécessaires pour satisfaire aux exigences de l'OCEN.

Or, comme cela sera exposé dans la suite du présent arrêt, le litige peut être tranché sans qu'il soit nécessaire de répondre à cette question.

Au demeurant, la recourante a produit une attestation écrite de C_____, rédigée le 18 février 2026, dans laquelle celui-ci s'exprime sur le déroulement de la procédure ayant mené à l'exécution des travaux sur l'immeuble. Elle n'indique pas quels éléments supplémentaires et pertinents, que C_____ n'aurait pas pu exprimer dans son attestation, celui-ci pourrait apporter oralement. Par ailleurs, contrairement à ce que semble considérer la recourante, un témoignage écrit peut apporter autant d'éléments qu'un témoignage oral et n'est pas nécessairement dénué de toute force probante.

Pour le surplus, la recourante s'est vu offrir la possibilité de faire valoir ses arguments par écrit devant la chambre de céans. Elle s'est ainsi exprimée de manière circonstanciée sur l'objet du litige et a produit les pièces auxquelles elle s'est référée dans ses écritures. Il en va de même de l'intimée. La chambre de céans dispose dès lors d'un dossier qui lui permet de statuer en connaissance de cause.

Pour ces raisons, l'audition de C_____ n'apparaît pas nécessaire.

Il ne sera donc pas procédé à l'acte d'instruction sollicité.

4. Sur le fond, se pose au préalable la question du droit applicable.

4.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_290/2025 du 16 septembre 2025 consid. 4.2).

4.2 En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD de la recourante pour les années 2019 à 2022, l'IFD n'étant concerné que par l'année 2019. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Pour le surplus, la question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.3 ; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

5. La recourante conteste le bien-fondé de la dissolution de la provision pour « réfection immeubles ».

5.1 L'art. 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. D'après l'art. 58 al. 1 LIFD (par renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD), le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let b).

L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale ne peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable que lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent, parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 147 II 209 consid. 3.1.1 ; 141 II 83 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_452/2024 du 15 juillet 2025 consid. 4.1). Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation, et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., 2017, n. 51 *ad* art. 57-58). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal, et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (ATA/90/2025 du 21 janvier 2025 consid. 7.3 ; Pierre-Marie GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, vol. 2, 2005, p. 89).

5.2 Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées). Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle, comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.7 ; ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022 consid. 4b ; Pierre-Marie GLAUSER, *op. cit.*, p. 96 s.).

5.3 Selon l'art. 12 al. 1 let. a LIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits, augmenté notamment des amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. e ; également dans ce sens l'art. 16B al. 2 LIPM). L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1207/2024 du 15 octobre 2024 consid. 2.1 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.1).

5.4 Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore

indéterminé (let. a), pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b) ou pour les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). L'art. 63 al. 2 LIFD prévoit que les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

L'art. 16B LIPM a une teneur quasiment identique.

5.4.1 Une provision sert à comptabiliser, durant l'exercice commercial, une dépense ou une perte effective ou en tous cas probable comportant un élément d'incertitude quant à son montant et qui ne se réalise financièrement que lors d'un exercice commercial postérieur (ATF 141 II 83 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 5.5.2). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (principe de périodicité). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée. La société supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; 140 II 248 consid. 3.5). Le point de savoir si la justification commerciale d'une provision doit être admise s'examine à la lumière de la situation prévalant au jour de la clôture du bilan. Pour ce faire, peuvent être pris en considération tous les faits intervenus jusqu'au jour où le bilan est établi, dans la mesure où ils éclairent les circonstances telles qu'elles étaient effectivement à la date de clôture du bilan et qui exercent une influence sur le bilan et les comptes de pertes et profits (arrêts du Tribunal fédéral 9C_452/2024 du 15 juillet 2025 consid. 4.2.1 ; 9C_380/2024 du 3 avril 2025 consid. 4.2).

Le principe de périodicité interdit de réduire artificiellement le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.1). Par conséquent, les résultats des exercices ne sauraient être compensés entre eux par la diminution ou l'augmentation des résultats des périodes en faveur ou à la charge d'autres périodes. Ainsi, des corrections fiscales doivent être entreprises lorsque le principe de périodicité est violé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2009 consid. 4.2 et les références citées = RDAF 2011 II 70 ; Robert DANON, *op. cit.*, n. 13 *ad* art. 63 LIFD).

5.4.2 Les provisions pour les engagements de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD sont des provisions dont la comptabilisation est exigée par l'art. 960e al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220 ; Robert DANON, *op. cit.*, n. 16 *ad* art. 63 LIFD). Elles sont autorisées pour les engagements existant au cours de l'exercice et dont le montant n'est pas encore déterminé ; sont en particulier visés par cette disposition les engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours. Ceux-ci doivent pour le surplus reposer sur un contrat ou sur une loi. Les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses

que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, représentent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.2).

D'après l'art. 960e al. 2 CO, mentionné *infra*, lorsqu'en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultats, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire. Les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 CO sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.3 ; 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 4.3).

5.4.3 Le cas de figure envisagé à l'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même ; des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause (« durant l'exercice » ; « nel corso dell'esercizio » ; « die im Geschäftsjahr bestehen » ; ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_452/2024 du 15 juillet 2025 consid. 4.2.2 ; 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.3). Selon un avis doctrinal, la seconde condition susmentionnée est discutable. Tout d'abord, cette seconde exigence ne peut être déduite du texte légal. Ensuite, le principe de périodicité commande uniquement d'examiner si la constitution de la provision concerne des faits se rapportant à la période de calcul. En revanche, le point de savoir si ou quand ce risque se réalise effectivement importe peu. Il suffit que le risque de pertes paraisse imminent au moment de la clôture des comptes (Robert DANON, *op. cit.*, n. 35 *ad* art. 63 LIFD et les références citées).

Dans la mesure où une provision ne peut avoir pour objet que des pertes imminentes (art. 63 al. 1 let. c LIFD), les provisions pour des charges futures ainsi que pour risques ou investissements futurs ne sont pas admissibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues, et non pas couvrir des risques aléatoires (ATA/705/2023 du 27 juin 2023 consid. 4.4 ; Division Études et supports/AFC, juin 2012,

« L'imposition des personnes morales », in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56). Le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes, et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (arrêts du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3.1 ; 2C_392/2009 précité consid. 2.1 et les références citées ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.3).

5.5 S'agissant en particulier des provisions pour gros travaux de réparation d'immeubles, la jurisprudence a précisé qu'elles ne se justifiaient en principe que si l'entretien des immeubles a été négligé par le passé, que cette situation n'a pas été prise en compte par des amortissements suffisants et qu'il faut par conséquent s'attendre, en raison de la nécessité d'effectuer des travaux de rénovation importants, à des dépenses élevées qui ne pourront pas être activées, ou seulement partiellement, en raison de l'insuffisance des amortissements. Lorsque l'entretien n'a pas été négligé mais qu'il existe des dépenses d'amélioration activables, il peut aussi y avoir à court terme la nécessité de prendre en considération, sur le plan comptable, les investissements correspondants dans la phase préliminaire des travaux déjà, en constituant une provision (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.2 et 5.1.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.3.3). Les provisions pour grosses réparations futures sont, par exemple, autorisées lorsque l'on peut compter avec une certaine certitude que des réparations importantes sur un immeuble sont à prévoir sur un laps de temps relativement important (rénovations de façades, changement des installations de chauffage ou encore d'ascenseur). En toute hypothèse, de telles provisions ne peuvent être admises que lorsque le contribuable peut prouver, avec un concept et des offres à l'appui, que ces provisions sont tout à fait nécessaires (Robert DANON, *op. cit.*, n. 34 *ad art.* 63 LIFD et la référence citée).

L'affaire traitée dans l'ATF 147 II 209 précité concernait un contribuable qui avait fait valoir, dans le canton de Bâle-Ville, une provision forfaitaire pour gros travaux d'entretien correspondant à 1% de la valeur d'assurance de ses immeubles commerciaux. Le Tribunal fédéral a retenu que le canton de Bâle-Ville était fondé à refuser le principe d'une provision forfaitaire pour grosses réparations, ce refus n'étant pas contraire aux dispositions légales en matière de provisions (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.3) et jugé que le contribuable n'était pas parvenu à prouver que la provision litigieuse était justifiée (ATF 147 II 209 consid. 5.3). Dans un *obiter dictum*, il a relevé qu'il n'était pas d'emblée exclu que, pour les grandes entreprises immobilières procédant régulièrement à des rénovations importantes de leur parc immobilier, une « forfaitisation » de provisions pour travaux d'entretien puisse avoir un sens du point de vue de la gestion de l'entreprise dans certaines constellations factuelles, pour autant qu'elles soient attribuées individuellement aux immeubles concernés et que cela ne conduise pas à la constitution de réserves latentes arbitraires. Il a toutefois laissé cette question indécise puisqu'à la différence d'autres cantons, le canton de Bâle-Ville ne prévoyait de toute manière pas une telle

possibilité (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_419/2023 précité consid. 4.3.3).

5.6 L'AFC-GE avait pour pratique d'admettre les provisions forfaitaires pour gros travaux d'entretien. Depuis le 17 septembre 2018, cette pratique a été abrogée par l'information n° 1/2018 du 17 septembre 2018 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.7.2). Selon le ch. 3 de cette circulaire (p. 2 s.), intitulée « abrogation de la pratique en matière de provisions pour grands travaux d'entretien », de nouvelles dotations sur la base de cette ancienne pratique ne sont plus admises fiscalement. L'intégralité des provisions existantes à ce jour qui ont été constituées forfaitairement sur la base de l'ancienne pratique doit être utilisée, ou dissoute sur le plan comptable, au plus tard à la fin de la période fiscale 2019. Demeurent réservés les cas alternatifs suivants :

- (i) Les provisions comptabilisées en raison de l'existence d'un contrat ferme signé avant le 31 décembre 2019 pour la réalisation de travaux faisant l'objet, le cas échéant, d'une autorisation de construire délivrée avant cette date pourront être maintenues car elles sont identifiables économiquement à la date de clôture du bilan. Elles devront ensuite être utilisées en 2020, voire en 2021 si les travaux déjà entrepris en 2020 ne sont pas entièrement réalisés à la fin 2020. Le cas échéant, une copie de ces documents sera jointe à la déclaration d'impôts de la période fiscale 2019.
- (ii) Sur demande du contribuable uniquement, la provision existante au 31 décembre 2019 pourra également être maintenue aux conditions suivantes : 1) Le contribuable s'engage formellement à réaliser et terminer les travaux d'ici la fin de la période fiscale 2023. 2) La demande du contribuable devra être faite par écrit et jointe à la déclaration d'impôts de la période fiscale 2019. Elle exposera brièvement la nature des travaux envisagés. 3) La provision devra être dissoute sur le plan comptable à due concurrence et au fur et à mesure des travaux réalisés. 4) La taxation de la période fiscale 2019 (et possiblement des périodes fiscales suivantes) sera suspendue jusqu'à la dissolution totale de la provision, mais au plus tard jusqu'à la taxation de la période fiscale 2023. 5) Si, au bouclage des comptes de la période fiscale 2023, les travaux annoncés à l'autorité de taxation n'ont pas été entièrement terminés, l'éventuel solde de la provision 2023 sera dissout sur le plan fiscal.

En cas de non-respect de ce qui précède, les provisions pour grands travaux d'entretien figurant au bilan 2019 seront réintégrées dans le bénéfice ou le revenu imposable, respectivement le capital ou la fortune imposable dès la période fiscale 2019.

5.7 Récemment, le Tribunal fédéral a estimé qu'il était *a priori* fortement douteux que l'ancienne pratique de l'AFC-GE, qui admettait de manière générale la constitution de provisions forfaitaires pour grands travaux d'entretien à concurrence de 10% des loyers encaissés, ait été conforme au droit. Cette question n'avait

toutefois pas à être approfondie puisque la justiciable ne soutenait pas le contraire, pas plus qu'elle ne remettait en cause, sur le principe, le bien-fondé du changement de pratique. En outre, en tant que l'information n° 1/2018 conditionnait l'admission d'une provision pour grands travaux d'entretien à la nécessité qu'elle corresponde à un risque de perte imminent durant l'exercice (information n° 1/2018 ch. 2), elle instaurait une nouvelle pratique qui était clairement conforme au droit (arrêt du Tribunal fédéral 9C_419/2023 précité consid. 4.3.4, citant l'ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.3).

5.8 En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, qui sont applicables par analogie au domaine fiscal (ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 ; 147 II 338 consid. 3.2), impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver ceux qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; 121 II 257 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_606/2025 du 24 février 2026 consid. 7.3 ; 9C_181/2024 du 27 mars 2025 consid. 5.1 ; ATA/1429/2025 du 19 décembre 2025 consid. 9.4).

5.9 D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives (appelées également directives), dont les destinataires sont les agents de l'État. Celles-ci n'ont pas force de loi, ne peuvent contraindre les administrés à adopter un certain comportement (Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER/Maya HERTIG RANDALL/Alexandre FLÜCKIGER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 4^e éd., 2021, p. 618 n. 1674) et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (ATF 148 V 144 consid. 3.1.3 ; 145 II 2 consid. 4.3 ; 133 II 305 consid. 8.1). Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_183/2024 du 14 novembre 2024 consid. 6.3). Toutefois, du moment que les directives tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi ou ne seraient pas conformes à des principes généraux (ATF 138 V 50 consid. 4.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_190/2017 du 15 septembre 2017 consid. 3.3.3).

Les règles rappelées dans les directives ont certes un caractère interne mais leur application peut avoir des effets sur des personnes étrangères à l'administration (Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, n. 331 ss). Les ordonnances administratives peuvent ainsi affecter la situation juridique des particuliers, parfois même directement. On parle alors d'ordonnances administratives à portée externe (ATF 142 II 113 consid. 9.1).

5.10 Les autorités disposent d'un pouvoir d'appréciation important pour déterminer le moment de l'application d'une nouvelle pratique ou pour instaurer un régime transitoire. Elles devraient en faire usage de manière à atténuer les effets du changement de pratique lorsque cela est possible. Lorsque la nouvelle pratique est

moins favorable que l'ancienne pour l'administré, lorsque le changement n'était pas prévisible et qu'il n'y a pas d'intérêt public prépondérant à une application immédiate de la nouvelle pratique, l'autorité est obligée d'assortir le changement de mesures permettant d'adoucir, pour les administrés, les effets négatifs du changement qui ne seraient pas absolument nécessaires. Une telle obligation découle des exigences posées par les principes de la bonne foi (dans sa composante d'interdiction des comportements contradictoires), de la proportionnalité et de la sécurité du droit (ATA/1200/2023 du 7 novembre 2023 consid. 2.5 et les arrêts cités ; Aurélie GAVILLET, La pratique administrative dans l'ordre juridique suisse, 2018, n. 708).

6. En l'espèce, dans ses comptes 2019, 2020, 2021 et 2022, la recourante a comptabilisé une provision pour « réfection immeubles » de respectivement CHF 12'425'397.-, CHF 10'489'683.-, CHF 10'489'683.- et CHF 10'489'683.-.

L'AFC-GE a dissous cette provision à concurrence CHF 9'491'223.-, rajoutant ce montant au bénéfice imposable 2019 et au capital imposable des années 2019 à 2022. Selon elle, les conditions des deux options prévues par l'information n° 1/2018 n'étaient pas réunies. Pour la seconde option, la provision n'avait pas été dissoute dans son intégralité à la fin de la période fiscale 2023. Le fait que la finalisation des travaux ait été retardée par des éléments externes à la société n'y changeait rien. Il s'agissait d'une provision constituée de manière forfaitaire au sens de l'ancienne pratique. Il convenait donc d'en dissoudre le solde non utilisé en 2023 (CHF 9'491'223.-). Par ailleurs, la provision ne se justifiait pas non plus sous l'angle des règles générales applicables. En effet, elle avait un caractère forfaitaire et ne constituait donc pas une provision pour risque « économiquement identifiable ». De plus, créée en vue de charges futures, elle constituait des réserves imposables. Il n'y avait eu en 2019 aucun risque certain ou quasi-certain, dans la mesure où la première demande d'autorisation de construire avait été déposée en 2022 et car les travaux avaient débuté seulement en 2023 et été finalisés en 2025.

6.1 L'information n° 1/2018 règle la question de l'admissibilité des provisions pour grands travaux d'entretien. Il s'agit ainsi d'une ordonnance administrative à portée externe, puisque son application a des effets directs et concrets sur les contribuables.

Cette directive ne lie pas le juge. En revanche, selon le Tribunal fédéral, la nouvelle pratique instaurée par cette directive est conforme au droit (*cf. supra* consid. 5.7). Celle-ci fait suite à un changement de pratique, et, dans ce contexte, l'intimée a instauré ce qui peut être assimilé à un régime transitoire, en prévoyant deux cas faisant exception à l'obligation d'utiliser ou de dissoudre sur le plan comptable, au plus tard à la fin de la période fiscale 2019, l'intégralité des provisions existantes qui avaient été constituées forfaitairement sur la base de l'ancienne pratique. Au regard de la jurisprudence précitée, il s'agit ainsi d'une mesure permettant d'adoucir, pour les contribuables, les effets négatifs du changement de pratique. Il

convient donc d'examiner si la recourante peut bénéficier d'un des deux cas « transitoires » prévus par l'information n° 1/2018.

6.2 Les parties ne contestent pas que la recourante ne remplit pas les conditions de la première option prévue par l'information n° 1/2018. Il n'y a donc pas lieu d'approfondir davantage ce point.

Le 10 mai 2022, la recourante a demandé à l'AFC-GE de la mettre au bénéfice de la seconde option prévue par ladite information. Or, comme elle l'a elle-même relevé dans son courrier du 10 mai 2022, elle n'a déposé aucune demande en ce sens dans sa déclaration fiscale 2019.

En outre, les travaux concernant l'immeuble n'ont pas été terminés au moment du bouclage des comptes de la période fiscale 2023, puisqu'ils n'ont été achevés qu'en juillet 2025. Certes, la situation induite par la pandémie de Covid-19 a, de façon générale en Suisse, bloqué et retardé l'avancement des chantiers. Or, les travaux concernant l'immeuble n'ont commencé qu'en juillet 2023, si bien qu'on ne saurait considérer que la pandémie de Covid-19 a eu une influence décisive sur leur déroulement. Il apparaît bien plus, à teneur des courriers envoyés par les mandataires de la recourante à l'OCEN, que le « retard » pris dans le début des travaux résulte de circonstances inhérentes à tout projet de construction, soit en l'occurrence le temps nécessaire à des négociations avec les locataires concernés et avec l'OCEN ainsi que le temps nécessaire à l'étude de faisabilité du projet. Ainsi, on ne saurait reprocher à l'AFC-GE de ne pas avoir tenu compte de la situation induite par la pandémie de Covid-19 et d'avoir refusé de prolonger le délai mentionné dans l'information n° 1/2018, ce d'autant moins que ledit délai est prévu dans un « régime transitoire » institué par une directive ayant pour objet d'abroger une ancienne pratique dont la conformité au droit a été considérée comme fortement douteuse par le Tribunal fédéral et qu'il apparaît suffisamment long.

La recourante ne remplit donc aucune des deux hypothèses prévues par le régime transitoire institué par l'information n° 1/2018. C'est ainsi à juste titre que l'intimée a estimé que la provision litigieuse ne pouvait être maintenue sur la base de cette directive.

6.3 Reste à examiner si la provision pouvait être maintenue en application des règles générales de droit fiscal applicables en matière d'admissibilité des provisions.

6.3.1 Jusque-là, la jurisprudence a traité la question des provisions pour grosses réparations futures sous l'angle de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD (cf. art. 16B al. 1 let. c LIPM en droit genevois). Il convient donc de déterminer en premier lieu si la provision litigieuse peut être admise sur cette base.

Au regard de cette disposition, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même. Autrement dit, la provision doit se trouver dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause. Or, tel n'apparaît pas être le cas en l'espèce. Comme l'a relevé à juste titre le TAPI, la provision litigieuse

existait depuis 2009 déjà et s'élevait à CHF 12'743'042.- en 2015, soit un montant proche de celui que la recourante a maintenu au 31 décembre 2019 (CHF 12'425'397.-). Alors que l'OCEN lui a imparti, par décision du 7 août 2018, un délai au 31 octobre 2018 pour procéder à la mise en conformité des installations de climatisation de confort sises sur l'immeuble, la recourante n'a constitué, ni pour la période fiscale 2018 ni pour les années postérieures, de provision attribuée individuellement à l'immeuble concerné. S'ajoute à cela que, selon les comptes de la recourante, le but de la provision a été libellé comme « réfection immeubles », et que, dans son courrier du 10 mai 2022, elle a précisé qu'elle avait maintenu les provisions antérieures dans ses comptes 2019. Il y a donc lieu de constater que la provision concernait plutôt l'entier de son parc immobilier, et non pas seulement l'immeuble visé par l'OCEN. Il s'agissait ainsi d'une provision de nature forfaitaire qui ne portait pas spécifiquement sur des faits dont l'origine s'est déroulée durant la période de taxation 2019.

La recourante fait valoir qu'elle n'avait aucune raison de modifier la provision litigieuse dans ses comptes, puisque la provision existant dans ses comptes ne couvrait plus un risque hypothétique mais une obligation concrète de procéder à des travaux d'envergure. Or, cet argument se heurte au fait que la provision n'a pas été individualisée dans les comptes, ce qui était nécessaire. En outre, dans la mesure où la recourante a précisé, dans son courrier du 10 mai 2022, qu'elle avait maintenu les provisions antérieures dans ses comptes 2019 et que les travaux à exécuter concernaient l'ensemble des bâtiments dont elle était propriétaire (et non pas uniquement l'immeuble), il lui aurait appartenu d'adapter le montant de la provision, compte tenu de l'obligation signifiée par l'OCEN de procéder à des travaux sur l'immeuble.

Pour le surplus, dans l'ATF 147 II 209, le Tribunal fédéral a relevé qu'il n'était pas d'emblée exclu que, pour les grandes entreprises immobilières procédant régulièrement à des rénovations importantes de leur parc immobilier, une « forfaitisation » de provisions pour travaux d'entretien puisse avoir un sens du point de vue de la gestion de l'entreprise dans certaines constellations, pour autant qu'elles soient attribuées individuellement aux immeubles concernés. Il a toutefois laissé indécise la question de la conformité au droit d'une telle pratique. Il en ira de même ici, la provision litigieuse n'ayant en toute hypothèse pas été attribuée individuellement à l'immeuble situé au 1_____-2_____, rue du B_____.

La provision litigieuse ne pouvait donc pas être admise sur la base de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD.

6.3.2 Il doit en aller de même sous l'angle de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD. En effet, pour les raisons qui ont été exposées ci-avant, la provision ne portait pas spécifiquement sur des faits dont l'origine s'est déroulée durant la période de calcul 2019 ou postérieurement. Cette condition cumulative n'étant pas remplie, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres conditions de cette disposition sont réalisées,

en particulier celle de l'imminence du risque, ni si celles relatives aux provisions pour gros travaux de réparation d'immeubles le sont.

Ainsi, l'intimée était fondée à dissoudre la provision pour « réfection immeubles » à concurrence CHF 9'491'223.-, et à rajouter, dans la taxation de la recourante, ce montant au bénéfice imposable 2019 et au capital imposable des années 2019 à 2022.

6.4 Pour le surplus, la recourante reproche au TAPI de ne pas avoir déterminé si le maintien de la provision était justifié en application des art. 63 LIFD et 16B LIPM.

Ce reproche n'est toutefois pas fondé, le TAPI ayant expressément indiqué, au consid. 19 de son jugement, que la provision litigieuse pour travaux ne pouvait pas être considérée comme ayant été comptabilisée en lien avec des engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours (art. 63 al. 1 let. a LIFD) ou en relation avec un risque de pertes qui ne reposerait pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernaient pas les actifs circulants (art. 63 al. 1 let. c LIFD), dans la mesure notamment où il la provision ne portait pas sur des faits dont l'origine se déroulait durant la période fiscale 2019, soit une condition nécessaire à l'admissibilité de la provision. Au vu de ce qui précède, le raisonnement du TAPI ne prête d'ailleurs pas le flanc à la critique.

Les griefs seront donc écartés, ce qui conduit au rejet du recours.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 février 2026 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 janvier 2026 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A_____ SA ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit

public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature de la recourante ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Alexandre STEINER, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :