

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2488/2024-ICCIFD

ATA/196/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 février 2026

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Nicolas ROUILLER, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
2 juin 2025 (JTAPI/595/2025)**

EN FAIT

A. a. A_____ (anciennement B_____), (ci-après : la société), avec siège à Genève, a pour but le négoce de tout type de produits, en particulier de produits pétroliers ou gaziers et d'engrais. Elle disposait jusqu'en 2023 d'un organe de révision.

Depuis le 16 février 2024, C_____ en est administrateur, avec signature individuelle.

Selon une déclaration du 27 juin 2023, il est renoncé à un contrôle restreint.

b. Dans sa déclaration fiscale 2018, déposée le 28 juin 2019, la société a déposé ses comptes de l'exercice 2018 établis en USD. Ceux-ci faisaient ressortir un bénéfice de l'exercice de USD 9'844'381.80, soit CHF 9'680'129.36.

Dans les actifs de la société figurait notamment un poste intitulé « *Advance payments to suppliers* » pour un montant de USD 203'591'087.10, soit CHF 200'194'192.05.

c. Par courrier du 3 mars 2022, intitulé « demande de renseignements », l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité la société à lui confirmer, d'ici au 31 mars 2022, que les comptes avaient été établis dans une monnaie fonctionnelle étrangère et à lui indiquer le montant des écarts de conversion.

d. Par courrier du 30 mars 2022, la société a sollicité un délai au 30 avril 2022 pour répondre à l'AFC-GE, expliquant avoir changé de comptable en 2020.

L'AFC-GE n'a reçu aucune réponse dans le délai prolongé.

e. Par courrier recommandé du 12 mai 2022, l'AFC-GE a envoyé un rappel à la société, en attirant son attention sur le fait que, conformément aux art. 37 et 68 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le contribuable qui, malgré sommation, n'aura pas rempli une obligation peut être taxé d'office et s'expose, en outre, à une amende. Le contenu des art. 37 al. 1 et 68 LPFisc, de même que celui des art. 130 al. 2 et 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) était mentionné en gras au dos de la page.

Ce courrier a été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé.

f. Par courrier recommandé du 2 septembre 2022, l'AFC-GE a renvoyé la demande de renseignements.

g. Le 30 septembre 2022, la société a sollicité un nouveau délai au 31 octobre 2022 pour les mêmes motifs que ceux figurant dans son courrier du 30 mars 2022.

L'AFC-GE n'a reçu aucune réponse dans le délai prolongé.

h. Par courrier recommandé du 10 novembre 2022, l'AFC-GE a envoyé un nouveau rappel à la société, en attirant à nouveau son attention sur le fait que, conformément aux art. 37 et 68 LPFisc, le contribuable qui, malgré sommation, n'aura pas rempli

une obligation peut être taxé d'office et s'expose, en outre, à une amende. Le contenu des art. 37 al. 1 et 68 LPFisc, de même que celui des art. 130 al. 2 et 174 LIFD était mentionné en gras au dos de la page.

Ce courrier a été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé.

- B. a.** Le 15 décembre 2022, l'AFC-GE a émis un bordereau de taxation d'office 2018 de la société. Pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), le bénéfice net taxé s'élevait à CHF 9'909'385.- et une amende de CHF 200.- était fixée. Pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), le bénéfice net total était fixé à CHF 9'909'085.- dont une part imposable de CHF 2'111'189.-. Le capital propre imposé s'élevait à CHF 12'982'352.- et une amende de CHF 300.- était fixée. Les avis de taxation annexés aux bordereaux mentionnaient une reprise au titre de taxation d'office partielle dans la détermination du bénéfice imposable de CHF 224'198.-, compte tenu des taux de change utilisés pour la conversion des fonds propres.

Seule une reprise pour une prestation à un prix de faveur de CHF 5'058.- était effectuée.

Le montant de l'impôt s'élevait, pour l'IFD, à CHF 842'490.50, y compris une amende de CHF 200.- et, pour l'ICC, à CHF 530'534.-, y compris une amende de CHF 300.- et des frais de CHF 130.-.

b. Par courrier recommandé du 19 janvier 2023, la société a formé réclamation contre ce bordereau.

La réponse à la demande de renseignements avait été préparée et un projet avait été soumis aux auditeurs pour revue et validation. Celle-ci parviendrait prochainement à l'AFC-GE.

c. Par courrier du 10 mars 2023, l'AFC-GE lui a accordé un délai au 14 avril 2023 pour répondre à sa demande de renseignements.

d. Par courrier du 12 mai 2023, la société a répondu que ses comptes étaient tenus en USD depuis l'exercice 2018. Au moment de l'établissement du bilan d'ouverture, le même taux de change avait été utilisé pour les actifs et les passifs, si bien qu'il n'y avait eu aucun écart de conversion enregistré. À la clôture, un gain de CHF 27'690.- (montant arrondi) avait été comptabilisé dans le poste « *financial income - foreign exchange gain, net* » dans le compte de résultat.

e. Par décisions sur réclamation du 13 juin 2024, l'AFC-GE a admis la réclamation et rectifié les taxations litigieuses en conséquence. Le principe de la taxation d'office et les amendes étaient maintenus.

Elle a abandonné le redressement fiscal de CHF 224'198.- qui avait été ajouté au bénéfice pour tenir compte du taux de change utilisé pour la conversion des fonds propres. Pour l'IFD, le bénéfice net taxé était ramené à CHF 9'685'187.-. Pour l'ICC, le bénéfice imposé était également ramené à CHF 9'685'187.-, dont un

montant de CHF 1'939'598.- soumis à l'ICC. Le capital propre total restait, quant à lui, inchangé.

Le montant de l'impôt s'élevait, pour l'IFD, à CHF 823'433.50, y compris une amende de CHF 200.- et, pour l'ICC, à CHF 490'370.30, y compris une amende de CHF 300.- et des frais de CHF 50.-.

- C. a.** Par acte du 22 juillet 2024, la société a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à ce que le bénéfice imposable soit nul et que l'impôt sur le bénéfice et sur le capital soit adapté pour en tenir compte.

Son bénéfice résultait notamment de la prise en compte, à sa valeur nominale, d'une créance de l'ordre de CHF 10'000'000.- contre une société russe. Agir contre celle-ci impliquerait l'engagement d'une procédure onéreuse devant les tribunaux anglais nécessitant l'engagement de frais s'élevant au moins à GBP 200'000.-. Elle avait dû conclure le 12 mars 2024 une convention avec une société qui financerait le procès moyennant la conservation par cette dernière de 60% du résultat obtenu. Il aurait dès lors fallu enregistrer une provision d'au moins CHF 6'000'000.- en diminution du résultat de l'exercice litigieux.

Elle a produit un courrier qu'elle avait envoyé le même jour au service des personnes morales de l'AFC-GE demandant un délai de paiement et décrivant en détail la procédure qui devrait être engagée devant les tribunaux britanniques, un échange de courriels avec des avocats anglais intervenus en mai 2024 ainsi qu'une copie de la convention précitée du 12 mars 2024. La comptabilité établie ne reflétait pas sa véritable situation économique. Par application également du principe de la capacité contributive, il convenait de tenir compte des frais de procédure et de la participation de 60% convenue avec la société de financement du procès.

Enfin, les décisions sur réclamation n'indiquaient pas pourquoi le principe de la taxation d'office était maintenu. Les amendes devaient être annulées.

- b.** Dans sa réponse du 24 octobre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle avait respecté la procédure préalable à une taxation d'office. Le maintien de la taxation d'office et de l'amende se justifiaient sur le plan procédural.

La créance litigieuse dont la société faisait mention ne ressortait pas clairement des états financiers 2018. Elle comprenait que celle-ci était englobée dans le poste « *Advance payments to suppliers* » qui s'élevait à CHF 200'000'000.-. Ces avances aux fournisseurs avaient produit des intérêts de l'ordre de CHF 16'900'000.- en 2018. Sous réserve d'une reprise mineure non contestée, le bénéfice taxé correspondait à celui qui ressortait des comptes établis, la société ne prétendant pas que ceux-ci n'étaient pas conformes à la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220). En vertu du principe de la détermination, c'était bien le bénéfice imposable comptable résultant des états financiers qui devait servir de base à la taxation. L'autorité de taxation n'était pas habilitée à corriger les comptes qui lui avaient été remis. Une correction de comptes

était quoi qu'il en soit manifestement infondée au vu des pièces produites, qui plus était en 2024, alors que le litige portait sur la période fiscale 2018.

c. Par réplique du 3 février 2025, la société a expliqué avoir, dans son bilan au 31 décembre 2018, une dette et une créance contre la société russe dont le solde net s'élevait à USD 9'487'449.45. Sa débitrice avait décidé de ne pas honorer ses dettes. Dès 2018, la créance contre cette société aurait dû être dépréciée, mais cela aurait présenté des risques en raison de pressions personnelles subies par certains propriétaires de raffineries, auxquels s'ajoutaient les grandes difficultés de procéder à une évaluation consensuelle, la créance étant manifestement fondée en droit, mais factuellement confrontée à la résistance de « forces puissantes ».

Rappelant avoir pu bénéficier depuis lors d'un financement de son procès moyennant un coût extrêmement important, elle considérait que sa comptabilité 2018 était viciée et violait plusieurs règles impératives du CO, notamment le principe de prudence. L'autorité fiscale avait l'obligation de procéder à la correction d'états financiers viciés. Ceux-ci auraient dû présenter au plus un bénéfice de USD 3'410'090.69, comme cela ressortait du nouveau compte de résultat établi exclusivement en USD, produit à l'appui de sa réplique.

Elle a également produit différentes coupures de presse relatant des affaires liées au domaine pétrolier en Russie.

Enfin, les sommations reçues ne répondaient pas aux conditions de forme exigées pour déclencher une taxation d'office.

d. Par duplique du 3 avril 2025, l'AFC-GE a rappelé qu'il ne lui incombait pas de rétablir la comptabilité défaillante de la contribuable. Les comptes produits étaient incomplets en l'absence de bilan et d'annexe et ne respectaient pas non plus les prescriptions de forme du CO, ne comprenant pas les contrevaleurs en CHF. La société se référait largement à des événements postérieurs à la période fiscale litigieuse pour justifier le risque de défaut de sa débitrice. Or, ceux-ci ne pouvaient pas être pris en considération. C'était une provision et non un amortissement définitif qui aurait dû être enregistré sur la créance. Enfin, le nouveau document produit par la société n'était ni daté, ni signé et n'avait, de ce fait, aucune force probante.

e. Par jugement du 2 juin 2025, le TAPI a rejeté le recours.

Les conditions formelles fixées par la loi (art. 130 al. 2 LIFD et 37 LPFisc) pour procéder à une taxation d'office avaient été parfaitement respectées.

La justification d'une provision en raison d'un risque du recouvrement contre un débiteur n'avait pas été apportée. La société avait attendu son recours du 22 juillet 2024 pour soulever ce point. Or, les articles de presse qu'elle avait produits ne concernaient pas sa situation. Des considérations très générales sur la politique de l'État russe et la situation de certains acteurs de l'industrie pétrolière ne justifiaient pas à eux seul l'existence d'un risque survenu en 2018 sur le recouvrement de la créance litigieuse. Il en allait de même des échanges avec des avocats anglais et la

convention conclue avec une société de financement de litiges, qui remontaient à l'année 2024. Enfin, la société n'avait produit aucun document confirmant que les comptes corrigés avaient été soumis à son assemblée générale. Elle n'avait enfin effectué un *opting-out* qu'en 2023, si bien que les comptes corrigés de son exercice 2018 auraient dû être soumis à son organe de révision, ce qui n'avait manifestement pas été le cas.

Enfin, la société n'avait, malgré plusieurs sommations, pas répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE, laquelle portait sur des éléments nécessaires à établir une taxation. Les amendes de CHF 300.- et CHF 200.- étaient donc justifiées et respectaient le principe de proportionnalité.

- D. a.** Par acte du 7 juillet 2025, la société a recouru devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à ce qu'il soit réformé, en ce sens que le bénéfice relatif à l'année 2018 était nul et l'impôt sur le bénéfice et le capital adapté pour en tenir compte. À titre préalable, elle a sollicité l'audition de son administrateur.

Les conditions relatives à la constitution d'une provision pour l'année fiscale 2018 étaient réalisées. Les échanges de courriers montraient que la société D_____ (ci-après : D_____) n'avait plus reconnu inconditionnellement sa dette au 31 décembre 2018 et n'avait, de ce fait, plus exécuté sa dette. Le problème datait de 2018. Ainsi, en application du principe de prudence, il s'imposait de constituer une provision adéquate au titre du solde impayé litigieux. Les comptes 2018, qui ne comprenaient pas de provisions, s'en absteinaient à tort. La comptabilité souffrait donc d'un vice grave. Ses comptes auraient dû présenter au plus un bénéfice de USD 3'410'090.69 au lieu de USD 9'844'381.80. L'absence d'une provision d'au moins 60% violait les règles impératives du droit comptable et du droit fiscal.

La procédure relative à l'établissement d'une taxation d'office n'avait pas été respectée, de sorte que celle-ci devait être frappée de nullité, ou à tout le moins annulée. Elle n'avait en effet jamais fait l'objet d'une sommation.

Elle a notamment produit une copie de la requête (rédigée en anglais) déposée auprès de la *High Court of Justice* à Londres en date du 10 janvier 2025, une copie de sa réplique (rédigée en anglais) déposée devant la *High Court of Justice* à Londres le 26 mars 2025, un rapport (rédigé en anglais) de la professeure E_____ exposant les méthodes employées pour lancer « l'appropriation » de la Raffinerie F_____ et une annonce de suspension des livraisons de ladite raffinerie du 4 décembre 2018.

- b.** Par réponse du 7 août 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La procédure pour l'établissement d'une taxation d'office avait été respectée. Les rappels recommandés qui avaient été retournés, faute d'avoir été retirés, étaient réputés lui être parvenus à l'échéance du délai de garde.

Elle s'est référée pour le reste à ses précédentes écritures.

c. Par écriture du 28 novembre 2025, la recourante a répliqué.

Elle avait démontré par une argumentation étayée et des pièces nouvelles que la détermination du bénéfice imposable reposait sur une violation manifeste des dispositions légales impératives en matière d'évaluation d'actifs. Elle avait également exposé de manière intelligible les circonstances prévalant en 2018 et qui auraient dû conduire à la constitution d'une correction de valeur dans les comptes de son exercice. Or, l'intimée restait muette sur cette question. Elle persistait ainsi à ignorer la réalité économique à laquelle la recourante avait été confrontée, soit un environnement économique-politique particulièrement hostile aux acteurs privés du secteur des raffineries russes.

d. Sur quoi, la cause a été gardée à juger, 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).

2. La recourante sollicite l'audition de son administrateur.

2.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire 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. L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 et les références citées).

2.2 En l'espèce, la recourante demande l'audition de son administrateur actuel au sujet de la situation exceptionnelle qui a caractérisé l'exercice 2018. Elle a toutefois pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Elle a eu l'occasion de faire valoir ses arguments et produire toute pièce utile. Il n'apparaît pas que l'audition de son administrateur soit de nature à influencer sur l'issue du litige, ce dernier n'ayant pris ses fonctions qu'en 2024, soit plus de six ans après l'exercice fiscal concerné par la présente procédure. Les éléments au dossier, notamment les pièces produites et les explications fournies par la recourante, permettent enfin de trancher les questions pertinentes.

Dans ces circonstances et la chambre administrative étant en possession d'un dossier complet, il ne sera pas procédé à l'audition de l'administrateur de la recourante.

3. La recourante soutient que les prescriptions légales pour procéder à une taxation d'office n'étaient pas respectées.

3.1 Le contribuable doit faire ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc) et fournir, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc).

3.2 L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc). La sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de 10 jours et à ses frais (art. 37 al. 2 LPFisc).

Selon l'art. 1 du règlement fixant les émoluments de l'administration fiscale cantonale du 29 août 2018 (REm AFC - D 3 19.03), le département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, perçoit les émoluments, les frais et le prix des documents selon le tarif prévu à l'art. 2. Le tarif d'une demande de renseignements est de CHF 200.- max l'heure (art. 2 let. d ch. 1 REm AFC).

Condition nécessaire à la taxation d'office, la sommation mentionne les conséquences qui découleront de l'exécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêts du Tribunal fédéral 2C_84/2018 du 10 août 2018 consid. 6.1 ; 2C_292/2011 du 31 août 2011 consid. 3.1 ; 2C_463/2009 du 21 décembre 2009 consid. 3). En l'absence de sommation préalable à la taxation d'office, l'art. 132 al. 3 LIFD, qui limite les griefs recevables dans le cadre de la procédure de réclamation, ne s'applique pas (ATF 137 I 273 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_84/2018 du 10 août 2018 consid. 6.1 ; 2C_467/2017 du 5 juillet 2018 consid. 5.4 ; 2C_618/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 ; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3). Il n'en demeure pas moins qu'en vertu du principe de la bonne foi, on peut attendre de l'administré qu'il indique dès que possible les vices de procédure, tel qu'un défaut de sommation avant une taxation d'office, dont il peut soupçonner l'existence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_84/2018 du 10 août 2018 consid. 6.1 ; 2C_463/2009 du 21 décembre 2009 consid. 3; voir aussi ATF 125 I 203 consid. 3a).

3.3 Les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit (art. 46 al. 2 1^{re} phr. LPA).

La notification d'un acte soumis à réception, comme une décision ou une communication de procédure, est réputée faite au moment où l'envoi entre dans la sphère de pouvoir de son destinataire (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., 2011, p. 302 s n. 2.2.8.3). La preuve de la notification d'un acte et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité qui veut contrer le risque d'un échec de la preuve de la notification peut communiquer ses décisions par pli recommandé. En tel cas, lorsque le destinataire de l'envoi n'est pas atteint et qu'un avis de retrait est déposé dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, l'envoi est considéré comme notifié au moment où il est retiré. Si le retrait n'a pas eu lieu dans le délai de garde, il est réputé notifié le dernier jour de celui-ci (ATF 134 V 49 consid 4 ; 130 III 396 consid. 1.2.3 ; ATA/588/2024 du 14 mai 2024 consid. 2.3).

3.4 Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, sa réclamation devant être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 39 al. 2 LPFisc). L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1). Le contribuable ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, qui ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. Ainsi, le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle. Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 2.2.2 ; 2C_509/2015 précité consid. 6.1 ; 2C_292/2011 précité consid. 3.1).

3.5 La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédures strictes. En particulier, l'autorité doit procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une pareille taxation (art. 130 al. 2 LIFD), tandis que ce dernier doit motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 132 al. 3 LIFD ; ATF 123 II 552).

3.6 D'après l'art. 174 al. 1 LIFD, sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui

incombe en vertu de la LIFD ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner. L'amende est de CHF 1'000.- au plus ; elle est de CHF 10'000.- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (art. 174 al. 2 LIFD). Les art. 55 LHID et 68 LPFisc punissent également la violation des obligations de procédure d'une amende de CHF 1'000.- au plus.

3.7 D'emblée, on peut se demander si la recourante a véritablement un intérêt à formuler ce grief. En effet, la taxation d'office prononcée le 15 décembre 2018 n'est que partielle, dans la mesure où elle ne porte que sur le montant de CHF 224'198.-, intégré au bénéfice imposable de la société, compte tenu des taux de change utilisés pour la conversion des fonds propres. Or, l'autorité fiscale est entrée en matière sur la réclamation formée par la recourante, et l'a admise, puisqu'elle a abandonné le redressement fiscal de CHF 224'198.- qui avait été ajouté au bénéfice. Cette question souffre toutefois de rester indécise au vu de ce qui suit.

Par courrier du 3 mars 2022, l'intimée a adressé une « demande de renseignements » à la recourante, en l'invitant à lui expliquer, d'ici au 31 mars 2022, si les comptes avaient été établis dans une monnaie fonctionnelle étrangère et de lui indiquer le montant des écarts de conversion. Après avoir sollicité un délai de réponse au 30 avril 2022, la recourante n'a pas répondu à la demande de l'intimée dans le délai prolongé. Par courrier recommandé du 12 mai 2022, intitulé « rappel – demande de renseignements », l'intimée a à nouveau invité la recourante à répondre aux questions posées dans son courrier du 3 mars 2022, en lui impartissant un délai au 2 juin 2022. Ce courrier indique expressément que le contribuable qui, malgré sommation, n'aurait pas rempli une obligation qui lui incombait peut être taxé d'office et s'expose à une amende. Le contenu des art. 37 al. 1 et 68 LPFisc, de même que celui des art. 130 al. 2 et 174 LIFD, a également été mentionné en gras au dos de la page. Ce courrier a toutefois été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé. Par courrier recommandé du 2 septembre 2022, l'intimée a à nouveau invité la recourante à répondre à sa demande de renseignements d'ici au 3 octobre 2022. Après avoir sollicité un délai de réponse au 31 octobre 2022, la recourante n'a toujours pas répondu à la demande de l'intimée. Ainsi, par courrier recommandé du 10 novembre 2022, intitulé « rappel – demande de renseignements », l'intimée a à nouveau invité la recourante à répondre à ses questions, en lui impartissant un « dernier délai » au 1^{er} décembre 2022. Ce courrier indique, lui aussi, expressément que le contribuable qui, malgré sommation, n'aurait pas rempli une obligation qui lui incombait peut être taxé d'office et s'expose à une amende et le contenu des dispositions topiques (art. 37 al. 1 et 68 LPFisc et art. 130 al. 2 et 174 LIFD) figure en gras au dos de la page. Ce courrier a également été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé.

L'intimée a ainsi adressé quatre demandes de renseignements à la recourante. Or, celle-ci, après avoir sollicité deux prolongations de délai pour produire sa réponse,

n'a finalement répondu à aucune de ces demandes avant l'établissement des bordereaux de taxation du 15 décembre 2022. Contrairement à ce que soutient l'intéressée, il n'est pas contestable que la recourante a reçu deux sommations préalables à la taxation d'office du 15 décembre 2022. Les courriers recommandés des 12 mai 2022 et 11 novembre 2022 fixent en effet des délais clairs pour la transmission des réponses et contiennent la mention expresse qu'après sommation, la contribuable pouvait être taxée d'office et qu'elle s'exposait à une amende. Ils reprennent au demeurant le contenu des dispositions topiques en matière de taxation d'office. Contrairement à ce que soutient la recourante, le fait que l'intimée ait renoncé à fixer des frais en application de l'art. 2 let. d ch. 1 REmAFC ne modifie en rien le fait que les courriers des 12 mai 2022 et 11 novembre 2022 constituent des sommations au sens des art. 130 LIFD et 37 LPFisc.

Dans la mesure où ces courriers n'ont pas été retirés par la recourante, ils sont réputés notifiés le dernier jour du délai de garde. Partant, contrairement à ce que soutient l'intéressée, la décision de taxation d'office a bien été précédée de deux sommations, dûment notifiées à la recourante, et auxquelles celle-ci n'a pas donné suite. La chambre de céans relèvera au demeurant que la recourante n'a jamais fait état d'une éventuelle absence de sommation dans le cadre de la procédure de réclamation. Elle s'en est plainte pour la première fois devant la juridiction précédente. Or, conformément à la jurisprudence précitée, à supposer qu'il existait un prétendu vice de notification – ce qui n'est pas établi – celui-ci aurait de toute manière été invoqué tardivement.

Il n'est, au demeurant, pas contesté que la recourante n'a pas satisfait à ses obligations de procédure et que l'autorité de taxation n'a pas pu établir tous les éléments pour effectuer la taxation. C'est partant à bon droit que le TAPI a considéré que la procédure de taxation d'office, soumise à des exigences de procédure strictes, avait été respectée *in casu*. Il s'ensuit que les amendes prononcées par l'autorité fiscale sur la base des art. 174 al. 1 LIFD, 55 LHID et 68 LPFisc sont justifiées, puisque la recourante a été dûment sommée de déposer sa déclaration d'impôt et de fournir des renseignements complémentaires, ce qu'elle n'a pas fait. Ce point n'est d'ailleurs plus contesté par l'intéressée devant la chambre de céans.

4. La recourante reproche ensuite à l'intimée de n'avoir pas pris en compte une provision qui n'avait pas été comptabilisée dans l'exercice commercial 2018.

4.1.1 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_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

4.1.2 En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD de la recourante pour l'année 2018. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD 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) et de la LHID.

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).

4.2 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). Le contenu de cette disposition correspond à la règle édictée pour les personnes physiques indépendantes, à l'art. 27 LIFD (ATF 143 II 8 consid. 3 ; 113 Ib 114 consid. 2c). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance, « *Massgeblichkeitsprinzip* »), 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).

4.3 Aux termes de l'art. 29 al. 1 let. a 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. Les véritables provisions au sens de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD se distinguent par le fait qu'elles sont constituées pour un engagement fondé sur la loi ou sur un contrat (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1). La provision permet d'imputer au bénéfice de l'exercice en cours une charge ou une perte effective ou à tout le moins vraisemblable, mais dont le montant n'est pas encore connu avec précision et qui ne sera déterminé que dans une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1).

Lorsqu'il existe un risque de perte sur une créance, en particulier lorsque la solvabilité du débiteur est douteuse, une correction de valeur doit être enregistrée dans les comptes du créancier sous la forme d'une provision qui est prise en considération sur le plan fiscal (ATF 115 Ib 55 consid. 6a, confirmé en matière fiscale *in* arrêts du Tribunal fédéral 2A.55/2007 du 6 juillet 2007 consid. 4.2 et 2A.99/2004 du 27 octobre 2004, *in* RF 60/2005 p. 117, consid. 4.2 et 4.3). Les intérêts sur les montants dus sont en principe soumis au même régime.

Selon la jurisprudence, l'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose la réalisation de deux conditions cumulatives. Il faut d'une part qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et d'autre part qu'elle ait été dûment comptabilisée. Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. L'admission au plan fiscal d'une provision non comptabilisée doit

néanmoins intervenir si cette absence de comptabilisation viole une norme du droit commercial impérative sous l'angle du droit fiscal, comme l'art. 960e al. 2 CO (sur cette disposition, arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.3). Une telle correction du bilan (« *Bilanzberichtigung* ») ne peut toutefois être admise qu'à titre exceptionnel. Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment souligné qu'une correction du bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.4 ; 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3 ; aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, *in* RF 67/2012 p. 756). Il a en revanche admis qu'il fallait corriger une provision pour impôt qui avait bien été comptabilisée, mais qui était devenue insuffisante en raison d'une reprise effectuée dans le bénéfice imposable (ATF 141 II 83 consid. 5.5 ; aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.4).

La comptabilisation est soumise à un certain nombre de principes, lesquels sont exposés, depuis le 1^{er} janvier 2013, aux art. 958 et ss CO. Le principe de prudence incite à une approche pessimiste dans les différents aspects de la démarche comptable ; en cas d'hésitation sur l'évaluation, c'est ainsi la valeur la plus basse qui doit être retenue (art. 958c al. 1 ch. 5 CO ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.2 et les références citées).

4.4 En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 5.2).

4.5 Devant la chambre de céans, la recourante explique avoir conclu des contrats portant sur la vente de gazole sous vide avec D_____. En dépit des préparations effectués, D_____ avait décidé de ne plus honorer ses engagements. Une provision devait donc impérativement être inscrite dans son exercice 2018. Les comptes auraient dû présenter, au plus, un bénéfice de USD 3'410'090.69 au lieu de USD 9'844'381.80. L'absence d'une provision d'au moins 60% violait les règles impératives du droit comptable.

Ce raisonnement ne saurait être suivi. Comme l'a relevé l'intimée, la créance litigieuse ne figure pas clairement dans les états financiers de la recourante pour l'exercice commercial 2018. Celui-ci mentionne toutefois expressément que l'intéressée a réalisé un bénéfice de CHF 9'680'129.36. Conformément au principe de déterminance qui vient d'être rappelé, il s'agit du bénéfice imposable de la recourante, sous réserve de normes correctrices fiscales.

Il n'est pas contesté qu'aucune provision pour risque de perte n'a été enregistrée dans ses états financiers pour l'exercice 2018. Or, selon la jurisprudence précitée, pour qu'une provision soit admise au plan fiscal, il faut qu'elle ait été dûment

comptabilisée. Sa prise en compte est donc en principe exclue, à moins que l'absence de comptabilisation viole une norme du droit commercial impérative sous l'angle du droit fiscal, étant rappelé qu'une telle correction du bilan ne peut être admise qu'à titre exceptionnel. Or, aucune norme impérative du droit commercial n'a été violée. La recourante se prévaut des art. 958c al. 1 ch. 5 et 960 al. 2 CO, mais n'indique pas en quoi le principe comptable de prudence qu'ils contiennent aurait été violé *in casu*. Elle a certes déposé une requête auprès de la *High Court of Justice* à Londres le 10 janvier 2025 à l'encontre de D_____. Or, quoi qu'elle en dise, ce document, rédigé en anglais, ne suffit pas à retenir que l'absence de provisions viole une norme impérative du droit commercial, qu'il conviendrait de corriger. Il en va de même des considérations très générales sur la politique de l'État russe et la situation de certaines entreprises de l'industrie pétrolière. Il apparaît, en définitive, que l'absence de provisions est due à une omission comptable imputable à la recourante. Or, selon la jurisprudence bien établie, une correction du bilan ne peut pas intervenir pour compenser une telle omission.

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 juillet 2025 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 juin 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge d'A_____ ;

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

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

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

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

J. PASTEUR

la présidente siégeant :

M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :