

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/718/2024-ICCIFD

ATA/1374/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 décembre 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____ Sàrl

représenté par Me Baudouin DUNAND, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 juin 2025 (JTAPI/658/2025)**

EN FAIT

A. a. Le litige concerne la taxation 2021 de A_____ Sàrl (ci-après : A_____).

Inscrite au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) en octobre 2020, elle dispose d'un capital de CHF 20'000.-, qui se compose de 200 parts d'une valeur nominale de CHF 100.-, entièrement détenues par B_____, unique associé gérant, qui bénéficie de la signature individuelle.

b. C_____ SA (ci-après : C_____ SA) a été enregistrée au RC en 1999. Son capital-actions de CHF 100'000.-, se compose de 100 actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.-, dont D_____ est le seul détenteur.

c. Par contrat du 4 janvier 2017, D_____ a vendu à B_____ le capital-actions de C_____ SA pour le prix de CHF 2.6 millions (art. 1 et 2).

La remise des titres interviendrait par livraisons successives. Au 1^{er} janvier 2017, le vendeur s'engageait à remettre le 30 % du capital-actions contre paiement de CHF 780'000.-. Le 1^{er} janvier 2021, il devait transmettre le 70 % des actions contre versement d'un montant de CHF 1.82 million (art. 3). Jusqu'au 31 décembre 2020 ou jusqu'à la remise des dernières actions, B_____ accordait au vendeur un droit de préemption personnel sur les titres, au cas où il décidait de les vendre.

d. Le 28 septembre 2020, les deux hommes ont signé un document intitulé « Avenant à la convention de cession d'actions ».

D_____ acceptait le transfert des actions déjà détenues par B_____, en faveur d'une holding à constituer par ce dernier à cette fin. Il donnait son accord au transfert de 70 % des actions vendues en faveur de ladite holding, moyennant paiement du prix de CHF 1.82 million.

e. Par courriers des 20 mai et 4 juillet 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à la holding une demande de renseignements portant sur l'acquisition des titres de C_____ SA.

f. Le 13 juillet 2022, A_____ a remis à l'AFC-GE le contrat du 4 janvier 2017, l'avenant du 28 septembre 2020 et un rapport d'expertise du 31 mai 2016. Elle a indiqué que le vendeur et l'acquéreur n'étaient pas des proches.

g. Par bordereaux du 18 août 2022, l'AFC-GE a imposé A_____ pour l'année fiscale 2021 sur la base d'un bénéfice et d'un capital imposables de CHF 84'884.- et de CHF 780'000.-. L'ICC s'élevait à CHF 46.65, dont CHF 40.- de frais et l'IFD était nul.

h. Par bordereaux du 7 juin 2023, l'AFC-GE a taxé B_____ et son épouse pour l'année 2020.

Elle a évalué leur participation dans la holding à CHF 2.62 millions. En application de la théorie dite de la transposition, elle a rajouté CHF 2.5 millions à leur revenu. Cette somme correspondait à la différence entre la valeur vénale des titres de

C_____ SA (CHF 2.6 millions) et leur valeur nominale (CHF 100'000.-), laquelle n'avait pas été comptabilisée dans les fonds propres de la holding.

i. Par décisions du 20 octobre 2023, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation des époux B_____, ramenant la valeur de A_____ de CHF 2.62 millions à CHF 12'996.-. Elle a aussi réduit à CHF 750'000.- la reprise constituant le revenu mobilier. Celle-ci correspondait à la différence entre la valeur vénale des titres de C_____ SA (CHF 780'000.-) et leur valeur nominale (CHF 30'000.-).

j. Cette décision a été confirmée le 24 juin 2024 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) le 18 mars 2025 et, le 1^{er} octobre 2025, par le Tribunal fédéral (9C_233/2025).

B. a. Le 30 novembre 2023, A_____ a déposé auprès de l'AFC-GE une demande de révision de ses taxations s'étendant de sa création jusqu'à l'année 2022.

Le revenu attribué à titre de transposition chez B_____ provenait du fait que le montant de CHF 750'000.- n'avait pas été comptabilisé dans ses fonds propres. Afin de démontrer que le précité n'avait pas réalisé un cas de transposition, elle présentait des projets de comptes 2021 et 2022, dont les capitaux propres faisaient état d'une réserve de CHF 750'000.-.

b. Par décisions du 29 janvier 2024, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la demande de révision portant sur la taxation 2021, au motif que celle-ci ne faisait valoir aucun fait nouveau. Elle aurait pu faire valoir ses moyens par la voie de la procédure ordinaire. Subsidiairement, dès lors que la taxation 2021 était entrée en force, une modification de ses états financiers était exclue. Enfin, A_____ ne disposait pas d'un intérêt actuel à demander une augmentation de ses impôts.

c. Par acte du 27 février 2024, A_____ a recouru contre cette décision en concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE afin qu'elle rende de nouvelles taxations 2021 sur la base de ses projets de comptes modifiés.

Elle a sollicité l'audition de B_____ ainsi que de plusieurs témoins.

L'ajout de CHF 750'000.- au revenu de celui-ci à titre de transposition constituait un fait nouveau, qui résultait de la manière dont les comptes de la holding avaient été établis. À ce moment-là, le précité et A_____ en ignoraient les conséquences fiscales. L'on ne pouvait leur reprocher d'avoir ignoré les règles sur la transposition, car il s'agissait d'une figure juridique complexe et peu connue. L'AFC-GE soutenait qu'une révision des comptes ne pouvait plus intervenir, sans se fonder sur une base légale. En imposant B_____ avant la holding, l'AFC-GE les avaient mis devant le fait accompli, l'empêchant de procéder à une modification de ses états financiers avant l'entrée en force des deux décisions de taxation.

C'était à tort que l'autorité fiscale soutenait que la demande de révision ne procurerait pas davantage à A_____. Elle subirait une charge fiscale très légèrement accrue dans l'impôt sur le capital, de quelque CHF 3'000.- par an

compte tenu d'un taux effectif de 0.4 % sur CHF 750'000.-. Cependant, cette charge supplémentaire était bien inférieure au revenu (fictif) imputé à B_____. Enfin, si la demande de révision était admise, le montant de CHF 750'000.- serait de toute manière imposable comme dividende auprès du précité au moment où celui-ci le percevrait, si bien que l'AFC-GE ne subirait aucun préjudice.

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

La taxation de B_____ comprenant l'ajout d'un revenu de CHF 750'000.- à titre de transposition ne constituait pas un fait nouveau survenu antérieurement. Un jugement rendu par le TAPI le 12 octobre 2015 (JTAPI/1193/2015) était transposable au cas d'espèce.

Le motif invoqué ne procurait pas un avantage à la contribuable, puisqu'elle reconnaissait que si sa demande était admise, sa charge fiscale augmenterait. Le manque de connaissances fiscales de son associé ne permettait pas de conclure à l'existence d'un motif de révision et ne les protégeait pas des conséquences fiscales.

Il n'était nullement établi que les comptes remis en annexes à la déclaration fiscale de A_____ violeraient des règles impératives du droit commercial. Partant, une correction se révélait exclue. La production de nouveaux comptes poursuivait uniquement le but de permettre à B_____ d'éviter les conséquences de la transposition, ce que la jurisprudence avait exclu.

e. Dans sa réplique, A_____ a relevé que sa demande en révision ne se fondait pas uniquement sur la taxation accrue de B_____, mais également sur l'établissement d'états financiers corrigés. Le JTAPI/1193/2015 du 12 octobre 2015 n'était pas transposable : il visait le cas d'un salaire excessif requalifié en prestation appréciable en argent, soit un revenu effectivement perçu par le contribuable en cause, et l'intéressé avait adopté un comportement frauduleux.

S'agissant de l'absence d'avantage procuré par la révision, l'AFC-GE omettait de se prononcer sur la diminution simultanée de la charge d'impôt pesant sur B_____. L'AFC-GE ne se prononçait pas non plus sur le grief portant sur le fait qu'elle avait taxé B_____ avant la holding. La modification des états financiers n'était plus possible après le dépôt de la déclaration d'impôt.

f. Par jugement du 16 juin 2025, le TAPI a déclaré le recours irrecevable.

A_____ avait produit des projets de comptes 2021 et 2022. Les capitaux propres des bilans de ces années faisaient état d'une réserve de CHF 750'000.-, qui ne figurait pas dans les comptes transmis initialement à l'AFC-GE. Selon la holding, ces nouveaux comptes étaient aptes à démontrer que B_____ n'avait pas réalisé un cas de transposition, de sorte que l'ajout d'un montant de CHF 750'000.- à son revenu était injustifié. Elle estimait ainsi disposer d'un intérêt digne de protection à recourir.

Or, tel n'était pas le cas. L'IFD ne frappait pas le capital des personnes morales et aucun montant d'IFD ne lui était réclamé. Pour l'impôt cantonal et communal (ci-

après : ICC), A_____ admettait que sa demande aboutissait à un accroissement de sa charge fiscale. Elle sollicitait une augmentation de ses fonds propres et, partant, de son capital imposable. Elle ne pouvait donc contester sa taxation cantonale 2021. Il était sans incidence que la charge fiscale supplémentaire induite par l'augmentation des réserves de A_____ serait bien inférieure à l'impôt sur le revenu imputé de B_____, la holding et son actionnaire étant deux sujets fiscaux distincts.

- C. a.** Par acte expédié le 17 juillet 2025 à la chambre administrative, A_____ Sàrl a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à l'admission de sa demande en révision et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation de l'année fiscale 2021.

Certes, en cas d'admission de la révision, sa taxation en ICC serait légèrement augmentée. Son associé-gérant ne disposait cependant pas des moyens pour s'acquitter de sa charge fiscale. Les capacités d'emprunt de celui-ci et les siennes étaient épuisées. Le rejet de la demande en révision était susceptible de porter une atteinte sérieuse à son avenir économique. En cas d'admission, elle disposerait de fonds propres bien plus élevés, ce qui renforcerait sa crédibilité en matière commerciale et sa solvabilité.

Le TAPI avait violé son droit d'être entendue en n'examinant pas ses arguments. Il avait omis de faire preuve de souplesse en tenant compte uniquement des conséquences fiscales à court terme.

Il convenait aussi de tenir compte de la chronologie des taxations. La sienne était intervenue en août 2022, alors que celle de l'associé-gérant, pour l'année précédente (2020), n'était intervenue qu'en été 2023. Un procédé inverse ou simultané aurait été plus logique, vu leur lien. En la taxant définitivement d'abord, elle avait mis B_____ devant le fait accompli. Cette manière de faire était contraire à la bonne foi et violait le principe de l'interdiction de l'arbitraire. La modification de ses propres états financiers n'avait plus été possible avant la taxation de B_____. L'affirmation de l'AFC-GE selon laquelle la modification des états financiers après le dépôt de la déclaration fiscale n'était pas possible n'était pas fondée.

Le principe de l'égalité de traitement avait été violé. Si la recourante avait été constituée pour acquérir les actions, l'imposition litigieuse n'aurait pas eu lieu, alors qu'il s'agissait en l'espèce d'une seule transaction, qui s'était déroulée en deux temps.

Enfin, la conséquence fiscale de la manière dont ses comptes avaient été établis sur la taxation de son associé-gérant unique était un fait nouveau. Le traitement fiscal qui lui avait été réservé n'était alors pas connu.

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

c. Dans le délai imparti pour répliquer, la recourante a indiqué ne pas avoir d'autres commentaires à apporter.

d. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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. Dans un premier grief, d'ordre formel qu'il convient de traiter en premier lieu, la recourante se plaint d'un défaut de motivation du jugement querellé.

2.1 Le droit d'être entendu ancré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) implique pour l'autorité judiciaire l'obligation de motiver sa décision. Il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.3.1).

2.2 En l'espèce, le TAPI a exposé que l'existence d'un intérêt actuel au recours supposait, notamment, un intérêt juridique. Un tel intérêt faisait défaut, dès lors que l'admission de la demande en révision demeurerait sans conséquence sur l'IFD et entraînerait une augmentation de l'ICC. En outre, B_____ et la recourante constituant deux sujets fiscaux différents, il n'y avait pas lieu de tenir compte des répercussions fiscales de la demande en révision sur la situation fiscale du précité.

Cette motivation est suffisante pour permettre à la recourante de saisir le raisonnement tenu par le TAPI. Elle a d'ailleurs été en mesure de le critiquer. L'examen du TAPI, limité à la recevabilité du recours formé devant lui, pouvait se borner à traiter les arguments s'y rapportant. Les questions de savoir si la recourante, dont la taxation 2021 était entrée en force, était fondée à modifier ses états financiers après la taxation de son associé-gérant unique et si l'absence de coordination temporelle de la taxation de celui-ci et de la recourante était constitutive d'une inégalité de traitement ou d'un traitement arbitraire relèvent du fond du litige. L'on comprend de surcroît, à la lecture du jugement attaqué, que ces arguments ont implicitement été rejetés, le TAPI en retenant que la recourante et son associé-gérant représentaient deux sujets fiscaux distincts n'ayant pas à examiner davantage la coordination ou les répercussions des taxations de l'un sur l'autre.

Le grief sera donc rejeté.

3. Est litigieuse l'irrecevabilité du recours formé devant le TAPI.

3.1 La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) prévoit que les LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPA). La LPFisc ne prévoit rien de particulier au sujet de la qualité de partie.

3.2 À teneur de l'art. 60 al. 1 LPA, ont qualité pour recourir les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée (let. a) et toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. b). Les let. a et b de cette disposition doivent se lire en parallèle (ATA/805/2020 du 25 août 2020 consid. 2b et les références citées).

3.3 L'intérêt digne de protection au sens de cette disposition consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait à la partie recourante en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait (ATF 138 III 537 consid. 1.2.2). Cet intérêt doit être direct et concret (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 137 II 40 consid. 2.3 et les références citées).

3.4 En matière fiscale, est en principe sans intérêt actuel et pratique le recours du contribuable dont les conclusions n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATF 140 I 114 consid. 2.4.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_106/2024 du 14 mars 2024 consid. 3.4.1 ; 9C_611/2022 du 14 mars 2023 consid. 2.3.2.2 2D_47/2021 du 22 novembre 2021 consid. 3 ; 2C_489/2018 du 13 juillet 2018 consid. 2.2.4 ; ATA/213/2024 du 13 février 2024 consid. 2.3 ; ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12c).

La question de l'intérêt digne de protection, de fait ou de droit, actuel et pratique, se pose avant tout dans le contexte des taxations dites « taxation zéro ». Ainsi, lorsque la « taxation zéro » – malgré l'absence d'un impôt à payer durant la période fiscale litigieuse – peut déployer des effets juridiques immédiats, dont la clarification ne souffre d'être différée, l'intérêt précité peut être admis (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_611/2022 du 14 mars 2023 consid. 2.3.2.2 et les références). Il en va de même lorsque la modification requise aboutirait à une augmentation de l'impôt dû pour l'année en cause mais que celui-ci serait diminué l'année subséquente ou si l'examen de la taxation en cause est susceptible d'éviter une procédure en rappel ou soustraction fiscale (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_446/2023 du 26 juillet 2023 consid. 2.2.2 ; 9C_611/2022 précité consid. 2.3.2.3 ; 2C_1000/2021 du 29 décembre 2022 consid. 2.2 ; 2C_392/2020 du 1^{er} juillet 2020 consid. 2.4.3).

3.5 En l'espèce, la taxation dont la révision est demandée retenait l'absence d'IFD dûs pour l'année fiscale 2021. En cas d'admission de la demande en révision, aucun impôt au titre de l'IFD 2021 ne pourrait être perçu, la LIFD ne prévoyant pas de taxer le capital de la holding. Celle-ci ne soutient en outre pas qu'une modification

de sa taxation 2021 dans le sens souhaité pourrait avoir un effet sur sa taxation 2022 ou permettrait de lui éviter une procédure en rappel et soustraction de l'IFD.

En cas d'admission de sa demande en révision, une réserve latente de CHF 750'000.- serait intégrée dans ses comptes. Il en découlerait, comme elle le reconnaît elle-même, une charge fiscale en ICC plus élevée. La recourante ne soutient ni de démontre qu'elle remplirait les conditions permettant d'admettre son intérêt actuel à obtenir une nouvelle taxation 2021 en sa défaveur. En effet, elle n'allègue pas qu'une telle taxation serait de nature à lui éviter une procédure de rappel ou de soustraction d'impôts ou qu'elle aurait pour conséquence une baisse de son imposition pour l'année 2022. Ainsi, l'admission de sa demande en révision demeurerait sans conséquences fiscales positives pour elle. L'éventuel renforcement de sa solvabilité ou de sa crédibilité en matière commerciale auprès de tiers, outre le fait qu'il n'est pas démontré, ne relève pas d'un aspect fiscal.

Par ailleurs, les éventuels avantages que l'associé-gérant de la recourante pourrait déduire d'une nouvelle taxation de la recourante ne la touchent pas directement. Comme évoqué, seule sa propre situation fiscale et le bénéfice qu'elle pourrait percevoir d'une entrée en matière sur sa demande en révision sont pertinents. Or, comme cela vient d'être exposés, ceux-ci sont inexistantes en l'espèce.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a retenu, sans violer la loi ou commettre d'abus de son pouvoir d'appréciation, que la recourante ne présentait pas un intérêt digne de protection à ce que la décision de l'AFC-GE déclarant irrecevable sa demande en révision soit revue. En effet, la recourante ne tirerait d'un tel examen aucun bénéfice fiscal direct et concret. Le TAPI était ainsi fondé à déclarer son recours irrecevable.

Il est encore relevé qu'en tant que la recourante se plaint d'une inégalité de traitement, elle n'allègue pas que le TAPI ou l'AFC-GE auraient reconnu l'existence d'un intérêt digne de protection à d'autres contribuables se trouvant dans la même situation qu'elle. Son grief à cet égard est donc infondé.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 900.- 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 17 juillet 2025 par A_____ Sàrl contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 juin 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 900.- à la charge de A_____ Sàrl ;

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 recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

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

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :