

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2488/2024 ICCIFD

JTAPI/595/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 2 juin 2025

dans la cause

A_____ SA, représentée par Me Nicolas ROUILLER, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige porte sur les impôts 2018 de A_____ SA (anciennement B_____ AG - ci-après : la contribuable ou la recourante).
2. D'après le registre du commerce, la contribuable, qui a son siège social 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 et a opéré un opting-out le 27 juin 2023.
3. Les comptes de l'exercice 2018 annexés à sa déclaration fiscale établis en USD et convertis en CHF font ressortir un bénéfice de l'exercice de USD 9'844'381.80, soit CHF 9'680'129.36.
4. Ayant reçu cette déclaration, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a, par un courrier du 3 mars 2022, demandé à la contribuable de lui confirmer que les comptes avaient été établis dans une monnaie fonctionnelle étrangère et de lui indiquer quel était le montant des écarts de conversion.
5. Par un courrier du 30 mars 2022, la contribuable a demandé un délai au 30 avril pour répondre, ayant changé de comptable en 2020 et la nouvelle personne en charge ayant besoin de temps.
6. N'ayant reçu aucune réponse, l'AFC-GE a envoyé à la contribuable un rappel recommandé le 12 mai 2022, qui a été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé, suivi d'une nouvelle demande identique de renseignements par pli simple du 2 septembre 2022 à la réception duquel la contribuable a demandé un nouveau délai au 31 octobre pour les mêmes motifs que ceux figurant dans son courrier du 30 mars 2022.
7. Toujours sans réponse, un nouveau rappel recommandé a été envoyé le 10 novembre 2022 et qui a également été retourné à l'AFC-GE faute d'avoir été réclamé.
8. Les rappels recommandés des 12 mai 2022 et 10 novembre 2022 contiennent notamment le paragraphe suivant : "Enfin, nous portons à votre connaissance que, conformément aux dispositions des articles 37 et 68 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 et 130 et 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, le contribuable qui, malgré sommation, n'aura pas rempli une obligation qui lui incombe en vertu de chacune des lois fiscales précitées peut être taxé d'office et s'expose, en outre, à une amende".
9. Le 15 décembre 2022, l'AFC-GE a émis des bordereaux de taxation d'office 2018 de la recourante. Pour l'IFD, le bénéfice net taxé s'élevait à CHF 9'909'385.- et une amende de CHF 200.- était fixée. Pour l'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 mentionnent une reprise au titre de taxation d'office partielle dans la détermination du bénéfice imposable de CHF 224'198.-.

10. Par un courrier recommandé du 19 janvier 2023, le mandataire de la contribuable a formé une réclamation contre ces bordereaux. Il indiquait que la réponse à la demande de renseignements avait été préparée et que le projet était soumis aux auditeurs pour revue et validation et que celle-ci parviendra prochainement.
11. Accusant réception de cette réclamation, l'AFC-GE a, par un courrier du 10 mars 2023, accordé un délai au 14 avril 2023 pour répondre à sa demande de renseignements.
12. Par un courrier du 12 mai 2023, le mandataire de la recourante a répondu à cette demande et confirmé que les comptes sont tenus en USD depuis l'exercice 2018. Au moment de l'établissement du bilan d'ouverture, le même taux de change a été utilisé pour les actifs et les passifs, si bien qu'il n'y a eu aucun écart de conversion enregistré. A la clôture, un gain de CHF 27'690.- (montant arrondi) a été comptabilisé dans le poste "financial income - foreign exchange gain, net" dans le compte de résultat.
13. Par des décisions du 13 juin 2024, l'AFC-GE a admis la réclamation déposée tout en maintenant le principe de la taxation d'office et les amendes. Le bénéfice imposé était ramené à CHF 9'685'187.-, dont un CHF 939'598.- soumis à l'ICC. Seule une reprise pour une prestation à un prix de faveur de CHF 5'058.- était effectuée. Le capital propre total restait, quant à lui, inchangé.
14. Contre ces décisions qu'il allègue avoir reçu au plus tôt le 25 juin 2024, le mandataire de la contribuable a formé un recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) par un courrier recommandé du 22 juillet 2024. Il conclut, avec suite de frais et dépens, 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.

Après avoir rappelé le déroulement de la procédure, la recourante indique que son bénéfice résulte notamment de la prise en compte, à sa valeur nominale, une importante 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 a dû conclure le 12 mars 2024 une convention avec une société qui financera 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.

La recourante produit un courrier qu'elle a 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 d'e-mails avec des avocats anglais intervenus en mai 2024 ainsi qu'une copie de la convention précitée du 12 mars 2024. Elle considère que la comptabilité

établie ne reflète pas sa véritable situation économique et que, par application également du principe de la capacité contributive, il faut tenir compte des frais de procédure et de la participation de 60% convenue avec la société de financement du procès.

Enfin, la recourante se plaint du fait que les décisions sur réclamation n'indiquent pas pourquoi le principe de la taxation d'office est maintenu. Elle indique qu'il faudrait également supprimer les amendes.

15. Dans sa réponse du 24 octobre 2024, l'AFC-GE conclut au rejet du recours. Après avoir rappelé le déroulement des faits, elle indique en premier lieu avoir respecté la procédure préalable à une taxation d'office et que celles-ci sont dès lors valables. Leur maintien dans leur principe et, surtout, des amendes se justifie sous l'angle procédural.

Sur le fond, l'AFC-GE relève que tous les documents produits sont datés de 2024 et qu'aucune provision n'a été comptabilisée dans les états financiers 2018 de la recourante. Sous réserve d'une reprise mineure non contestée, le bénéfice taxé correspond à celui qui ressort des comptes établis, la recourante ne prétendant pas que ceux-ci ne sont pas conformes au CO, soulignant que l'Autorité de taxation n'est pas habilitée à corriger les comptes qui lui ont été remis. Elle relève enfin que l'octroi de facilités de paiement demandé simultanément au dépôt du recours ne modifie pas la situation juridique du débiteur de l'impôt.

16. Dans une réplique du 3 février 2025, la recourante explique avoir dans son bilan au 31 décembre 2018 une dette et une créance contre la société russe dont le solde net s'élève à USD 9'487'449.45. Se référant au contexte général existant en Russie et les pressions effectuées contre différentes sociétés actives dans le domaine pétrolier en 2018, elle indique que 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 d'un financement de son procès moyennant un coût extrêmement important, la recourante considère que sa comptabilité 2018 était viciée et violait plusieurs règles impératives du CO, notamment le principe de prudence. Estimant que l'Autorité fiscale a l'obligation de procéder à la correction d'états financiers viciés, elle indique que ceux-ci auraient dû présenter au plus un bénéfice de USD 3'410'090.69 et produit un nouveau compte de résultat établi exclusivement en USD et se soldant par ce montant. Elle produit également différentes coupures de presse relatant des affaires liées au domaine pétrolier en Russie, mais dont aucune ne porte apparemment, ni sur la recourante, ni sur sa débitrice.

Revenant enfin sur la procédure, la recourante estime en particulier que les sommations reçues ne répondent pas aux conditions de forme exigées pour déclencher une taxation d'office, relevant toutefois qu'il s'agit d'une question très subsidiaire.

17. Dans sa duplique du 3 avril 2025, l'AFC-GE rappelle qu'il ne lui incombe pas de rétablir la comptabilité défailante de la contribuable et que les comptes produits sont incomplets en l'absence de bilan et d'annexe et ne respectent pas non plus les prescriptions de forme du CO, ne comprenant pas les contrevaleurs en CHF. Elle relève pour le surplus que la recourante se réfère largement à des événements postérieurs à la période fiscale litigieuse pour justifier le risque de défaut de sa débitrice. Elle conteste qu'ils puissent être pris en considération et relève en outre que c'est une provision et non pas un amortissement définitif qui aurait dû être enregistré sur la créance, soulignant enfin que le nouveau document n'est ni daté, ni signé et n'ayant dès lors aucune force probante.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. La recourante critique en premier lieu la procédure effectuée par l'AFC-GE et conteste en particulier son droit de procéder à une taxation d'office.
4. Le tribunal relève à cet égard que cette question n'a aucun enjeu matériel s'agissant des taxations litigieuses, puisque le bénéfice taxé correspond à celui qui ressort des comptes déposés par la recourante, sous réserve d'une correction minimale qui n'est contestée, ni dans son principe, ni dans sa quotité.
5. Il convient toutefois de souligner que les rappels recommandés qui avaient été envoyés le 12 mai et le 10 novembre 2022 à la recourante mentionnent expressément que, faute de réponse à la demande de renseignements, une taxation d'office pourra être opérée avec la citation des dispositions légales pertinentes. Contrairement à ce qu'affirme cette dernière, les conditions formelles fixées par la loi (art. 130 al. 2 LIFD et 37 LPFisc) ont été parfaitement respectées en l'espèce par l'AFC-GE.
6. Sur le fond, la recourante demande la déduction d'une provision ou d'une perte sur une débitrice qui n'a pas été enregistrée dans les comptes 2018 annexés à sa déclaration.

7. "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 (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2e éd. 2017, n° 7 ss ad art. 29 DBG; REICH/VON AH, in op. cit., n° 20 ad art. 10 StHG; DANON, in op. cit., n° 9 ad art. 63 LIFD). Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. Selon LOCHER, l'admission au plan fiscal d'une provision non comptabilisée doit néanmoins intervenir si cette absence de comptabilisation viole une norme impérative du droit commercial (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2004, n° 17 ad art. 29 LIFD; cf. aussi JÜRIG STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, p. 231). Une telle correction du bilan ("Bilanzberichtigung") ne peut toutefois être admise qu'à titre exceptionnel, étant donné la liberté d'appréciation du contribuable (cf. REICH/ZÜGER/BETSCHART, in op. cit., n° 7 ad art. 29 DBG). 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 (arrêt 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3; cf. aussi arrêt 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756, où le Tribunal fédéral a jugé qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan ont un but fiscal). 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 p. 89 s.; cf. aussi arrêt 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.5, in RDAF 2015 II 267)." (ATF 2C_455/2017 du 17.09.2018 consid. 6.3).
8. Le tribunal relève en premier lieu que, ni à l'occasion de ses demandes de délai pour répondre aux renseignements sollicités par l'AFC-GE durant l'année 2022, ni dans sa réclamation formulée par son mandataire en janvier 2013 la recourante a invoqué le fait qu'une provision aurait été omise dans les comptes qu'elle avait déposés. Ce n'est qu'à l'occasion de son recours du 22 juillet 2024 que, pour la première fois, elle a soulevé ce point.
9. Aucune explication intelligible n'a été donnée sur de très importants retards mis à invoquer un élément qui, aux dires de la recourante dans ses dernières écritures, lui était connu depuis plusieurs années.
10. Il convient par ailleurs de rappeler que, pour être admissible, une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 2C_723/2021 du 16.08.2022 consid. 5.2 et réf.). En l'espèce, le tribunal considère que cette preuve, qui incombe à la recourante, n'a pas été apportée par cette dernière. En particulier, les articles de presse qu'elle produit ne la concerne pas, ni sa débitrice. Des considérations très générales sur la politique de l'Etat russe et la situation de certains acteurs de l'industrie pétrolière ne sauraient à eux seuls justifier l'existence d'un risque survenu en 2018 sur le recouvrement de la créance litigieuse.

Il en est de mêmes des échanges avec des avocats anglais et la convention conclue avec une société de financement de litiges, que tous remontent à l'année 2024.

11. Indépendamment du fait que, conformément à l'arrêt précité du Tribunal fédéral du 17 septembre 2018, une éventuelle omission comptable ne peut être réparée que dans des circonstances exceptionnelles, force est de constater que la justification d'une provision en raison d'un risque du recouvrement contre un débiteur n'a pas été apportée par la recourante.
12. Il convient de souligner, sous l'angle formel, que la recourante n'a produit aucun document justifiant que les comptes corrigés ont été soumis à son assemblée générale. Le tribunal relève enfin que la recourante n'a 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'a manifestement pas été le cas.
13. Le recours sera rejeté sur ce point.
14. Bien que n'ayant pas pris de conclusion formelle, la contribuable mentionne dans son acte de recours que les amendes infligées dans le cadre des taxations d'office doivent être supprimées.
15. Conformément aux art. 174 LIFD et 68 LPFisc, sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint, intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe, notamment en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner. 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.
16. En l'espèce, la recourante n'a, malgré des sommations conformes à la loi, pas répondu à une demande de renseignements portant sur des éléments nécessaires à établir une taxation conforme. Les amendes de CHF 300.- et CHF 200.- qui lui ont été infligées sont par conséquent justifiées et respectent le principe de proportionnalité. Elles seront également confirmées.
17. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante qui succombe, est condamnée au paiement d'un émoluments s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 juillet 2024 par A_____ SA contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 13 juin 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Jean-Marc WASEM et Jean-Marie HAINAUT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière