

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3271/2022-ICCIFD

ATA/806/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 juillet 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_ SA

**recourante**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
8 mai 2023 (JTAPI/505/2023)**

## EN FAIT

- A.**
- a.** A\_\_\_\_\_ SA est une société anonyme de droit suisse ayant son siège à B\_\_\_\_\_.
  - b.** Elle a notamment pour but, selon le registre du commerce (ci-après : RC), des études et réalisations de projets dans les domaines de l'hôtellerie, de l'alimentation et de l'immobilier.
  - c.** Elle n'est pas soumise à un contrôle ordinaire et a renoncé à un contrôle restreint.
  - d.** C\_\_\_\_\_en est l'administrateur unique, avec signature individuelle.
  - e.** Au 31 décembre 2020, elle a comptabilisé un poste de CHF 123'000.- intitulé « Provisions et postes analogues prévus par la loi » (rubrique 260) au passif de son bilan. Ces comptes étaient joints à la déclaration fiscale 2021.
  - f.** Au 31 décembre 2021, elle a comptabilisé un poste de CHF 138'000.- intitulé « Provisions et postes analogues prévus par la loi » (rubrique 260) au passif de son bilan. Ces comptes étaient joints à la déclaration fiscale 2021.
- B.**
- a.** À la suite d'une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC-GE) du 17 mai 2022 portant sur différentes questions (dont seule une reste litigieuse), la société a expliqué le 24 mai 2022 que les « provisions et postes analogues prévus par la loi » étaient une provision constituée « depuis des années en arrière où chaque année a été augmentée de CHF 15'000.- ». Son administrateur, salarié depuis plusieurs années, travaillait presque sans rémunération pour assumer la prospérité de l'entreprise à long terme. Depuis la constitution de la provision, l'administrateur s'occupait de la gestion intégrale notamment de l'administration et des affaires commerciales. Il était âgé de 73 ans. Il fallait prévoir qu'en cas de maladie ou accident, il soit remplacé dans la direction de la société par une tierce personne avec de très bonnes connaissances professionnelles. Il fallait assurer une relève avec succès afin d'éviter des bouleversements qui mettraient en danger la structure financière de la société et sa continuité. Le coût estimé de l'éventuel remplacement de l'administrateur était d'environ CHF 100'000.-, augmenté d'environ 30% de charges sociales, soit d'environ CHF 130'000.- pour la première année. La provision serait arrêtée une fois atteint le montant de CHF 150'000.-. Si l'administrateur avait été rémunéré à ce prix entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2021, le coût supporté par la société aurait été de CHF 780'000.-, alors que le coût actuel réel selon les comptes était de CHF 22'000.-. L'entreprise avait donc économisé une charge pendant toutes ces années grâce au choix de l'administrateur-salarié de renoncer à se faire rémunérer. La provision était conforme à l'art. 960e al. 2 CO et à l'art. 958 CO.
- Les pièces comptables liées à cette provision mentionnaient un intitulé « Allocation en faveur des employés », avec un sous-intitulé « Frais de pharmacie, médecins, hôpital, interventions chirurgicales, ambulances etc. »

**b.** Par bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2021 du 10 juin 2022, l'AFC-GE a ajouté la provision de CHF 138'000.- tant au bénéfice imposable de la société (rubrique 01.122 – considérée comme non autorisée par l'usage commercial) qu'au capital imposable (rubrique 02.326 – considérée comme une réserve latente). Cela conduisait à un bénéfice net imposable corrigé de CHF 124'082.- (après prise en considération d'une perte de CHF 13'918.-) et à un capital propre total corrigé de CHF 607'154.-. Sous forme de tableau, cela donne ce qui suit en CHF :

Bénéfice net

Rubrique	Contribuable	AFC
01.110 Bénéfice net ou perte selon compte	13'918.- (recte : -13'918.-)	- 13'918.-
01.122 Provision non autorisée par l'usage commercial	0.-	138'000.-
Bénéfice net imposable	13'918.- (recte : -13'918.-)	124'082.-

Capital propre

Rubrique	Contribuable	AFC
02.320 Capital-actions	200'000.-	200'000.-
02.322 Réserve légale issue du bénéfice	5'381.-	5'381.-
02.323 Réserves facultatives issues du bénéfice	300'000.-	300'000.-
02.310 Report à nouveau	-8'391.-	-36'227.-
02.326 Réserves latentes imposées et/ou déclarées		138'000.-
02.650 Capital propre total	496'990.-	607'154.-

**c.** Le 7 juillet 2022, la société a élevé réclamation contre les bordereaux ICC et IFD précités, concluant à l'annulation des bordereaux de taxation litigieux et à la prise en compte d'un bénéfice imposable de CHF 1'082.- et d'un capital propre de CHF 484'155.-.

La provision litigieuse avait uniquement été augmentée de CHF 15'000.- en 2021. Elle avait été comptabilisée depuis 2010, sans que l'AFC réagisse. Les taxations

ICC et IFD auraient dû se limiter à une correction de CHF 15'000.-. La décision de l'AFC-GE violait l'art. 958b al. 1 CO. La société était disposée à remettre copie des états financiers 2010-2021.

**d.** Par décisions du 20 septembre 2022, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. La provision litigieuse s'apparentait à une provision pour charge future, de sorte qu'elle ressemblait à une réserve latente arbitraire qui n'était pas compatible avec les principes régissant l'établissement régulier des comptes, en particulier la sincérité du bilan. Elle ne pouvait pas être considérée comme autorisée par l'usage commercial.

**C. a.** Le 5 octobre 2022, A\_\_\_\_\_ SA a recouru au Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI), concluant à l'admission du recours et renvoyant à ses conclusions sur réclamation. Elle a repris son argumentation et ses explications précédentes, insistant sur le fait que l'AFC-GE ne pouvait plus reprendre les provisions des exercices antérieurs dont elle avait déjà admis la déduction.

**b.** Par jugement du 8 mai 2023, le TAPI a rejeté le recours.

Les art. 58 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 12 al. 1 let a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) énonçaient le principe de l'autorité du bilan commercial, qui était déterminant en droit fiscal. Les art. 63 LIFD et 16B LIPM fixaient les conditions des provisions. Les provisions injustifiées étaient ajoutées au bénéfice imposable. Seules les provisions portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent étaient déductibles fiscalement. En application du principe de l'étanchéité ou de l'indépendance des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'était pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée. Ainsi, il n'était pas possible d'assimiler la taxation erronée concernant un exercice précédent à une assurance donnée par l'autorité pour l'avenir.

La provision litigieuse avait été constituée pour financer la charge salariale du futur administrateur. Il s'agissait d'une réserve pour charges futures qui n'était pas déductible sur le plan fiscal. C'était donc à bon droit que l'AFC-GE l'avait dissoute fiscalement en 2021. La société était libre de constituer économiquement et comptablement une réserve pour ses charges futures, mais elle n'était pas déductible fiscalement.

**D. a.** Par acte du 6 juin 2023, A\_\_\_\_\_ SA a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après: la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à l'admission du recours et renvoyant à ses conclusions de première instance.

Elle a rappelé la création de la provision de CHF 3'000.- en 2010, puis son augmentation régulière (par des créations annuelles de provisions de CHF 5'000.- en 2011 et 2012, puis de CHF 10'000.- en 2013 et 2014 et enfin de CHF 15'000.- dès 2015), ce qui conduisait à un total cumulé de provision de CHF 138'000.- en 2021. Le nouveau bénéfice net imposable de 2021 devait être de CHF 61'082.-

seulement (reprise de provision de 5 [2016 à 2021] x CH 15'000.- = CHF 75'000.- seulement) au lieu de CHF 124'082.-. Le capital net imposable devait être de CHF 530'236.- (au lieu de 607'154.-).

Elle avait accepté une reprise de CHF 15'000.- correspondant à la charge portée dans l'exercice 2021, et avait refusé la réadaptation des provisions depuis 2010. En effet, l'AFC-GE avait violé les principes de délimitation périodique et du rattachement des charges et produits. L'art. 958b CO et l'art. 957a CO n'avaient pas été respectés.

Il était injuste que l'AFC-GE ne soit pas liée par les erreurs qu'elle avait pu commettre dans les taxations antérieures. Les comptes avaient été transmis en toute transparence à l'administration depuis 2010 et chaque rubrique comptable avait la même référence pendant toutes ces années. L'AFC-GE lui avait demandé des informations supplémentaires et n'avait procédé qu'ensuite à la taxation définitive. La sécurité juridique de la société ne pouvait pas être mise en cause.

En 2006, la commission cantonale de recours en matière d'impôts avait statué dans un autre dossier concernant la société et avait partiellement admis son recours. Il s'agissait d'une situation similaire, dès lors qu'elle portait sur une reprise de bénéfice au moment de la réévaluation de l'immeuble. Les corrections ne pouvaient être faites que jusqu'à l'entrée en force de la taxation.

Dans la présente procédure, l'AFC-GE avait procédé à une correction sur une période de onze ans, ce qui était « inacceptable ».

**b.** Le 19 juin 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Aucun argument nouveau n'avait été avancé et aucune pièce déterminante n'avait été produite. Le TAPI avait jugé que l'AFC-GE avait à bon droit dissous la provision litigieuse fiscalement en 2021.

**c.** Le 29 août 2023, la société a répliqué. L'art. 958b CO n'avait aucune valeur pour l'AFC-GE. Il fallait respecter les art. 21, 22, 25 et 26 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). La responsabilité de l'administration était réduite à néant, créant une insécurité juridique « accablante ». Depuis dix ans, il y avait eu des taxations définitives. Des réclamations avaient été déposées contre les taxations 2010 et 2012, qui avaient abouti à de nouvelles taxations définitives. L'AFC-GE aurait pu demander des renseignements supplémentaires sur la provision litigieuse.

Le TAPI avait relevé que, dans la mesure où les pertes de la société entre 2010 et 2020 dépassaient le montant des provisions, l'AFC-GE n'avait pas besoin de vérifier celles-ci, puisque le bénéfice était nul. Elle était perplexe au sujet d'une telle observation car elle avait généré un bénéfice en 2010, 2011, 2012, 2015, 2016, 2018, 2019 et 2020. Sa comptabilité était tenue en application des art. 957a et 958b CO.

**d.** Sur quoi, la cause a été 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 ; art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 145 LIFD).
2. L'objet du litige portait initialement sur l'admissibilité, sous l'angle fiscal, d'une provision libellée « provisions et postes analogues prévus par la loi » figurant au passif du bilan 2021 de la recourante pour un total de CHF 138'000.-, l'augmentation de la provision depuis le bilan 2020 étant de CHF 15'000.-.

Au fil de la procédure, la recourante paraît avoir accepté l'ajout à titre de provision non autorisée d'un montant de CHF 15'000.-, puis d'un montant de CHF 75'000.- (au lieu des CHF 138'000.- retenus par l'AFC) dans la rubrique du bénéfice net, puis l'ajout de montants similaires à titre de réserves latentes dans le capital propre de la recourante.

Quoi qu'il en soit, il convient de vérifier tout d'abord si, sur le principe, la provision constituée par la recourante était ou non justifiée.

3. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend : a) le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent ; b) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que : les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés ; les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ; les versements aux fonds de réserve ; la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ; les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

**3.1** Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour : a) les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ; b) les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs ; c) les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice ; d) les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10% au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

Selon l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

**3.2** Au plan cantonal, selon l'art. 12 al. 1 let. a et let. e LIPM, sont considérés comme bénéfice net imposable : a) le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes ; e) les amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, a la même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.1 ; ATA/705/2023 du 27 juin 2023 consid. 4.2 et l'arrêt cité).

**3.3** Selon l'art. 16B al. 1 LIPM, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour : a) les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ; b) les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs ; c) les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice.

Selon l'art. 16B al. 2 LIPM, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

**3.4** La recourante invoque une violation des art. 957a et 958b CO.

**3.4.1** Selon l'art. 957a al. 1 CO, la comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique). Selon l'art. 957a al. 2 CO, la comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment : 1. l'enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires au sens de l'al. 1 ; 2. la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable ; 3. la clarté ; 4. l'adaptation à la nature et à la taille de l'entreprise ; 5. la traçabilité des enregistrements comptables. Selon l'art. 957a al. 3 CO, on entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement. Selon l'art. 957a al. 4 CO, la comptabilité est tenue dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise. Selon l'art. 957a al. 5 CO, elle est tenue dans l'une des langues nationales ou en anglais. Elle peut être établie sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente.

**3.4.2** L'art. 958b CO est consacré aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits: les charges et les produits sont présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits (al. 1) ; si les produits nets des ventes des biens et des prestations de services ou les produits financiers ne dépassent pas CHF 100 000.-, il est possible de déroger au principe de la délimitation périodique et d'établir une comptabilité de dépenses et de recettes (al. 2) ; si les comptes ne sont pas présentés en francs, le cours moyen de l'exercice est déterminant pour établir la valeur fixée à l'al. 2 (al. 3).

**3.4.3** 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/626/2024 du 21 mai 2024). 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 (« true and fair »), comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, vol. 2, 2005, p. 96-97).

**3.5** La jurisprudence en matière de provision et de son lien avec les règles de la comptabilité commerciale est abondante.

**3.5.1** Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel, concret et imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). En outre, selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe (organique) avec le revenu acquis (ATF 124 II 29 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.2 et l'arrêt cité). La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte, sa nécessité effective pour l'entreprise n'étant pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 5.1 ; 2C\_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.1).

**3.5.2** L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle soit justifiée par l'usage commercial, qu'elle ait été dûment comptabilisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3) et qu'elle porte sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (principe de périodicité ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2 et les arrêts cités ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.3).

En outre, 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 précité consid. 2.1 ; 2C\_581/2010 précité 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 précité consid. 4.4 ; ATA/1238/2015 du 17 novembre 2015 consid. 3c ; Conférence suisse des impôts CSI, juin 2012, « L'imposition des personnes morales », *in Informations fiscales*, 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 du 23 août 2009 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.3 et l'arrêt cité).

En vertu du principe de périodicité, le droit fiscal n'admet pas la diminution artificielle du bénéfice par le biais de provisions injustifiées (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1101/2014 du 23 novembre 2015 consid. 3). 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 précité consid. 4.2 et les références citées = RDAF 2011 II 70 ; Robert DANON, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n. 13 *ad* art. 63 LIFD ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.3).

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 constituent 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 (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.2 ; 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1 et les références).

**3.5.3** Lorsque des provisions qui ont été passées en charge du compte de résultat ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 précité consid. 3.1). La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.2 et les arrêts cités ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.4).

**3.5.4** À teneur de l'art. 960e al. 1 CO, les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). L'art. 960e al. 2 CO prévoit que, 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 résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (al. 2). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.3 et les arrêts cités ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.5).

**3.5.5** De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées

ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (autorité du bilan commercial ou principe de déterminance ; ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est donc une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense, les règles fiscales correctrices devant également être respectées, ce dont doit s'assurer l'autorité fiscale. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_671/2022 précité consid. 6.2.1). Celles-ci permettent de reprendre dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux ; ces reprises peuvent concerner aussi bien des charges comptabilisées à tort que des produits réintégrés dans le compte de résultats (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_733/2022 précité consid. 6.2 et les arrêts cités ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.7).

**3.6** En l'espèce, après avoir requis des explications complémentaires, l'AFC-GE a refusé de prendre en compte dans la taxation fiscale 2021 de la recourante la provision en vue de financer la charge salariale de son futur administrateur, ce que le TAPI a confirmé et ce que la recourante a elle-même admis sur le principe (bien qu'elle diverge sur l'importance de la correction opérée par l'AFC-GE). Ici, la provision est une provision pour charge future, qui n'est pas admise par l'usage commercial et qu'il faut distinguer d'un risque de perte réel et imminent durant l'exercice (art. 63 al. 1 let. c LIFD). Il s'agit donc, certes, d'une provision en tant que telle, qui peut être admise selon le droit comptable mais qui fait partie du revenu de l'entreprise et, donc, de son bénéfice, dès lors qu'elle n'est pas autorisée par l'usage commercial au sens des art. 12 let. e LIPM, 16 LIPM et 63 al. 1 LIFD.

Au demeurant, l'intitulé régulier de la pièce comptable (« Frais de pharmacie, médecins, hôpital, interventions chirurgicales, ambulances etc. ») confirme le caractère hypothétique (et donc non imminent) de la provision, qui n'est donc pas justifiée par l'usage commercial au sens du droit fiscal. Elle doit donc être fiscalement comptabilisée.

Par conséquent, sur le principe, l'ajout de cette rubrique au bénéfice net et au capital propre de la recourante est acquis. Aucune critique ne peut être faite à ce sujet tant à l'AFC-GE qu'au TAPI.

**4.** Reste à examiner l'ampleur de la correction opérée par l'AFC-GE.

**4.1** La recourante considère que les exercices 2010 à 2020 ont fait l'objet d'une taxation. Elle se plaint donc implicitement d'une violation du principe de la bonne foi.

Elle souhaite que le bénéfice net imposable pour 2021 soit de CHF 61'082.- au lieu de CHF 124'082.-. Mathématiquement, cela signifie donc que la recourante s'oppose à l'ajout de la provision non autorisée par l'AFC-GE de CHF 138'000.-, mais reconnaît un montant de CHF 75'000.-. Elle souhaite également que le capital net imposable soit de CHF 530'236.- (au lieu de CHF 607'154.-).

**4.2** En premier lieu, il faut relever que formellement, la présente procédure ne concerne que les taxations ICC et IFD 2021. Il n'y a pas eu de modification concrète des taxations antérieures (ATF 147 II 155 ; 163 consid. 10.6 pour une situation presque identique). La recourante considère toutefois que, dès lors que l'augmentation de la provision entre l'exercice 2020 et l'exercice 2021 n'était que de CHF 15'000.-, la correction ne devrait être que de CHF 15'000.-, voire de CHF 75'000.- (sur cinq ans) et non pas de CHF 138'000.- (total de la provision).

**4.3** Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_626/2019 du 8 octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C\_603/2012 et 2C\_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4); ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

**4.4** En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 7.8) ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. Selon la jurisprudence rendue à propos de l'art. 63 al. 2 LIFD, il n'y a ainsi pas de droit au maintien d'une

provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée. Il n'y a par ailleurs pas de violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) lorsque l'administration fiscale procède à un examen de la justification commerciale de la provision, alors qu'un tel examen n'a pas eu lieu l'année précédente. Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

Dans l'ATF 147 II 155, le Tribunal fédéral a traité de la question de la réévaluation d'amortissement et de corrections. L'autorité fiscale avait initialement admis les amortissements litigieux durant les périodes fiscales 2005 à 2010, avant de demander des renseignements en 2010 sur la période fiscale 2007. En 2017, elle avait ensuite procédé à un redressement pour les années 2011 et 2012 ; le Tribunal fédéral a validé ce redressement correspondant à la dissolution des amortissements 2005 à 2010, car la recourante n'avait ni prétendu, ni démontré que l'autorité fiscale lui aurait donné l'assurance que les amortissements déclarés seraient admis les années suivantes.

**4.5** En l'espèce, il ressort de la jurisprudence précitée que la jurisprudence admet une correction pour une période fiscale déterminée même si les taxations antérieures peuvent être considérées comme potentiellement erronées. Sur le principe, l'AFC-GE pouvait donc dissoudre fiscalement la provision de CHF 138'000.-.

S'agissant de la quotité du redressement, il faut – en appliquant l'ATF 147 II 155 par analogie à la provision – considérer que l'AFC-GE pouvait dissoudre intégralement la provision concernée, même si certaines étapes de la constitution de la provision remontent à plus de dix ans.

La recourante n'a donc pas, conformément à la jurisprudence précitée, un droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée. Pour ces raisons, et dans la mesure également où il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait expressément promis à la recourante un certain traitement fiscal, aucune violation du principe de la bonne foi ne peut être reprochée à l'AFC-GE.

Enfin, la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 janvier 2006, dont la recourante remet une copie partielle en annexe à son écriture, ne lui est d'aucun secours, dès lors qu'elle ne concerne pas la dissolution d'une provision mais l'évaluation d'un immeuble.

Le grief devra donc être écarté.

**5.** La recourante fait valoir une violation des art. 21, 22, 25 et 26 LPFisc.

**5.1** L'art. 22 LPFisc concerne la prescription du droit de taxer.

**5.1.1** Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les articles 61 et 77 sont réservés (al. 1). Selon l'art. 22, al. 2 LPFisc, la prescription ne court pas ou est suspendue : a) pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision; b) aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné ; c) aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour. Selon l'art. 22 al. 3 LPFisc, un nouveau délai de prescription commence à courir : a) lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt ; b) lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt ; c) lorsqu'une demande tendant à l'obtention d'une remise d'impôt est déposée ; d) lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal. Selon l'art. 22 al. 4 LPFisc, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas 15 ans après la fin de la période fiscale.

**5.1.2** La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1).

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD , art. 22 al. 2 let. a LIFD).

**5.1.3** En l'espèce, le litige ne porte que sur la taxation ICC et IFD 2021 qui a fait l'objet des bordereaux du 10 juin 2022. Le délai de prescription de cinq ans a ainsi été respecté. Le droit de procéder à la taxation 2021 n'est ainsi pas prescrit. La violation de l'art. 22 LPFisc sera donc écartée.

**5.2** L'art. 21 LPFisc concerne les délais.

**5.2.1** Les délais fixés dans la législation fiscale ne peuvent être prolongés (al. 1) ; Les délais impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (al. 2) ; un délai inobservé est restitué si la personne contribuable exécute l'acte omis dans les 30 jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'elle a été empêchée d'agir en temps utile pour des motifs sérieux (al. 3).

**5.2.2** En l'espèce, il n'y a pas de problématique de délai impartie par l'autorité, de sorte que l'art. 21 al. 2 LPFisc ne s'applique pas. S'agissant de l'art. 21 al. 1 LPFisc et des délais fixés dans la législation fiscale, il y a lieu de se référer aux

considérations ci-dessus concernant l'art. 22 LPFisc. Il n'y a par conséquent pas de violation de l'art. 21 al. 1 LPFisc. Enfin, l'art. 21 al. 3 LPFisc ne s'applique pas non plus, dès lors que la recourante n'a pas été empêchée d'agir en temps utile. L'art. 21 LPFisc n'est ainsi d'aucune utilité à la recourante.

**5.3** L'art. 25 LPFisc concerne les tâches du département.

**5.3.1** Le département établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (al. 1). Il peut en particulier exiger des renseignements oraux, la production de justificatifs et de preuves, ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. Tout ou partie des frais entraînés par ces mesures d'instruction peuvent être mis à la charge du contribuable ou de toute autre personne astreinte à fournir des renseignements lorsque ceux-ci les ont rendus nécessaires par un manquement coupable à leurs obligations de procédure (al. 2). En matière d'estimation immobilière, les frais d'expertise sont à la charge de la partie qui succombe (al. 3).

**5.3.2** En l'espèce, le département a effectivement interpellé la recourante le 17 mai 2022. Il a donc exigé des informations supplémentaires que la recourante a fournies (art. 25 al. 2 LPFisc). Il n'y a pas de problématique immobilière, de sorte que l'art. 25 al. 3 LPFisc ne s'applique pas.

Par conséquent, l'art. 25 LPFisc a été respecté.

**5.4** L'art. 26 LPFisc concerne la collaboration du contribuable.

**5.4.1** Les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt (al. 1). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment : a) tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non ; b) la localité où il exerce sa profession et où il exploite un commerce, une industrie ou une entreprise. Il doit signer personnellement la déclaration et la remettre au département, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui a été imparti (al. 2). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (al. 3). Le contribuable qui dépasse le délai imparti pour remettre sa déclaration ou la retourner lorsqu'elle lui a été renvoyée pour qu'il la complète est excusé s'il établit que, par suite de service militaire, de service civil, d'absence du pays, de maladie ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de remplir cette obligation en temps utile et qu'il s'en est acquitté dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (al. 4).

**5.4.2** En l'espèce, personne n'a reproché à la recourante de ne pas avoir rempli sa déclaration d'impôt. Elle a indiqué les éléments du revenu, même si – après la demande de renseignements – l'AFC-GE a modifié certains éléments en vue de la taxation.

Par conséquent, l'art. 26 LPFisc a été respecté.

Tous les griefs ayant été écartés, le recours de la contribuable doit par conséquent être rejeté.

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

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 6 juin 2023 par A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 mai 2023 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de A\_\_\_\_\_ SA un émolument de CHF 1'000.- ;

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

communique le présent arrêt à A\_\_\_\_\_ SA, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, juge, David HOFMANN, juge suppléant.

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 :