

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2395/2007-FIN

ATA/535/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 28 octobre 2008**

dans la cause

**C \_\_\_\_\_ SARL**

représentée par Ernst & Young S.A., mandataire

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. La société C\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : C\_\_\_\_\_ ou la contribuable) a été inscrite le 21 novembre 2000 au registre du commerce de Genève. Elle a pour but la diffusion de la télévision, de la radio et autres informations, ainsi que l'exploitation de tous moyens de communication. Son capital-actions s'élève à CHF 2'000'000.-. Elle a été constituée par la transformation sans liquidation de la société anonyme C\_\_\_\_\_ S.A., à Genève, selon bilan de transformation du 30 septembre 2000.

La contribuable est une filiale, détenue à 100%, du groupe A\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : A\_\_\_\_\_), dont le siège est à Zurich. C'est le lieu de préciser que ce groupe a fait l'objet de plusieurs réorganisations depuis 2000.

2. A\_\_\_\_\_ détient également à 100% la société A\_\_\_\_\_ management Sàrl (ci-après : A\_\_\_\_\_ management), sise à Zurich. Cette dernière a pour but social l'apport de toutes sortes de prestations dans le secteur des télécommunications ainsi que dans celui de la stratégie, des finances, du personnel et de l'informatique en faveur du groupe A\_\_\_\_\_. Elle peut également détenir des participations dans d'autres entreprises ainsi qu'acquérir et revendre des terrains. Son capital-actions est de CHF 500'000.-.

3. La contribuable a joint à sa déclaration fiscale pour l'année 2001, datée du 19 juillet 2002, un bilan au 31 décembre 2001, un compte d'exploitation 2001, un compte de profits et pertes 2001, et des annexes aux comptes.

- a. A l'actif de son bilan au 31 décembre 2001, C\_\_\_\_\_ a indiqué un prêt à A\_\_\_\_\_ management d'un montant de CHF 5'301'436.70. Ce prêt avait été mentionné pour CHF 1'183'630.60 dans le bilan au 31 décembre 1999 et pour CHF 1'592'083.35 dans le bilan au 31 décembre 2000. Au bilan au 31 décembre 2002, il y figurait pour un montant de CHF 7'699'181,25.

- b. Au passif de son bilan au 31 décembre 2001, la contribuable a indiqué sous la rubrique "Fonds étrangers à court terme" une "provision pour lettre de soutien envers sociétés du groupe" de CHF 5'301'000.-.

- c. Quant au compte de profits et pertes 2001, il montrait la provision susmentionnée, ainsi qu'une charge de CHF 350'000.- nommée "charges sur exercices antérieurs".

- d. La contribuable a réalisé une perte de l'exercice de CHF 2'287'546,50.

4. Le 17 décembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à C\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation provisoire ICC 2001. Cette taxation a

été suivie d'un bordereau rectificatif, en date du 8 avril 2003, d'un montant de CHF 862'600,65 fondé sur un bénéfice imposable de CHF 3'363'454.- et un capital imposable de CHF 17'014'024.-.

Ni la provision de CHF 5'301'000.- ni la charge de CHF 350'000.- n'ont été prises en considération. L'AFC a dès lors corrigé les comptes de la contribuable en ajoutant ces deux montants au résultat net de l'exercice 2001.

5. Les 30 avril et 20 mai 2003, la contribuable a élevé réclamation contre ledit bordereau rectificatif.

a. Elle avait octroyé un prêt de CHF 5'301'437.- à A\_\_\_\_\_ management selon les conditions commerciales usuelles. Ainsi, au moment de l'octroi du prêt, il était attendu que celui-ci soit remboursé et que les intérêts soient payés conformément au contrat. Lors de l'exercice 2001, A\_\_\_\_\_ management avait subi une perte de CHF 54'967.-. A la clôture de l'exercice commercial 2001, la perte s'élevait à CHF 7'537'209.-. Sans une déclaration de postposition, A\_\_\_\_\_ management se serait retrouvée dans une situation de surendettement au 31 décembre 2001.

Au vu de la situation financière particulièrement difficile de A\_\_\_\_\_ management, le remboursement du prêt précité paraissait incertain, au 31 décembre 2001. La contribuable avait donc comptabilisé une provision d'un montant de CHF 5'301'000.- dans le compte de profits et pertes.

b. Quant à la provision pour "charges sur exercices antérieurs" de CHF 350'000.-, elle avait été constituée au cours de l'exercice 2001 afin de couvrir une possible augmentation des taxes d'utilisation par X\_\_\_\_\_. La contribuable ne disposait pas de son propre réseau de lignes de fibres optiques, et était contrainte d'utiliser celui appartenant à X\_\_\_\_\_. Courant 2001, la contribuable avait été informée que A\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ étaient en négociations au sujet de l'augmentation desdites taxes. La différence entre celles déjà payées par A\_\_\_\_\_ à X\_\_\_\_\_ et les nouvelles taxes en vigueur, avait été directement imputée rétroactivement aux sociétés du groupe.

Au 31 décembre 2001, n'ayant toujours pas reçu de facture liée à l'augmentation des taxes pour la période 2000 et en application du principe de précaution, la société avait été contrainte de constituer une provision de CHF 350'000.- pour les taxes inhérentes à l'année commerciale 2000.

6. Par décision du 5 avril 2004, l'AFC a rejeté la réclamation de C\_\_\_\_\_.

La constitution d'une provision de CHF 5'301'100.- pour parer à des risques de pertes possibles dans le futur correspondait en réalité à l'affectation du montant précité à un fonds de réserve, opération devant être considérée comme du bénéfice net imposable selon l'article 12 lettre b de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Pour être admise, une provision

devait couvrir un risque de perte ou de charge pouvant être qualifié de certain. Or, au vu de la situation financière de A\_\_\_\_\_ management, le remboursement dudit prêt apparaissait incertain et hypothétique au 31 décembre 2001.

Quant à la charge de CHF 350'000.-, elle avait économiquement pris naissance au cours de l'exercice commercial 2000. L'opération consistant à comptabiliser en 2001 des charges concernant des exercices antérieurs était contraire au principe de la spécificité des exercices, selon lequel à chaque exercice devait correspondre les produits et les charges qui lui étaient propres afin de dégager le résultat qui y trouvait son origine.

En sus, le principe de précaution avait été violé, car la contribuable ne pouvait ignorer les prétentions de X\_\_\_\_\_ en matière d'augmentation des taxes, dès lors qu'elle était membre du groupe A\_\_\_\_\_, et qu'elle participait, directement ou indirectement, aux négociations engagées avec l'opérateur. Sa position de faiblesse, ne disposant pas de son propre réseau de lignes de fibres optiques face à X\_\_\_\_\_, qui, elle, avait la haute main en la matière, impliquait nécessairement l'obligation d'imputer dans ses états financiers arrêtés en 2000 le montant de CHF 350'000.- correspondant à un risque hautement probable sinon quasi certain.

7. Par mémoire du 3 mai 2004, la contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC) contre cette décision en reprenant en substance l'argumentation développée dans sa réclamation.

a. De plus, au 31 décembre 2001, le risque de non remboursement du prêt qui avait été accordé à A\_\_\_\_\_ management devait être considéré comme certain en raison de son surendettement. Les réviseurs de la contribuable avaient d'ailleurs exigé la constitution à cette date-là d'une provision de CHF 5'301'000.- afin d'obéir au principe de précaution, cette provision était dès lors justifiée par l'usage commercial. Le principe de périodicité était également respecté dès lors que les faits susmentionnés étaient survenus pendant l'année commerciale 2001.

b. Elle n'avait pas participé aux négociations entre X\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ sur les taxes d'utilisation. Bien que faisant partie du même groupe, C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ étaient deux entités juridiques indépendantes. Au 31 décembre 2000, la contribuable ne savait donc pas si elle allait également devoir participer à l'augmentation des taxes par X\_\_\_\_\_. Le 29 octobre 2001, X\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ avaient conclu un contrat portant sur les taxes à payer. A cette date-là, la révision des comptes annuels pour l'exercice 2000 était achevée. Au 31 décembre 2001, les réviseurs de la contribuable avaient exigé la constitution de la provision litigieuse pour les taxes inhérentes à l'année commerciale 2000, le risque de charge étant désormais considéré comme certain. En vertu du principe selon lequel le bilan commercial était également déterminant en droit fiscal, elle était en droit de

"rattraper" au 31 décembre 2001 la provision, qui a défaut d'informations suffisantes fin décembre 2000, n'avait pas pu être constituée au 31 décembre 2000.

La contribuable a conclu à ce que la provision et la charge en question soient admises en déduction de son bénéfice réalisé en 2001.

8. Le 14 septembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.
  - a. La contribuable n'avait pas démontré que la provision qu'elle avait constituée était justifiée par l'usage commercial, ni prouvé son incapacité à rembourser le prêt. En effet, il ressortait du dossier en possession de l'AFC que le prêt était passé en 2001 de CHF 1'592'083,35 à CHF 5'301'000.-. La situation de A\_\_\_\_\_ management ne pouvait donc pas être particulièrement difficile ou aggravée, puisque la société avait augmenté le montant du prêt de plus de 300%. De plus, en 2002, la contribuable avait encore rallongé le prêt de CHF 5'301'436,70 à CHF 7'699'181,25, soit une augmentation de près de 50%. Si un risque de perte avait été certain au 31 décembre 2001, la contribuable n'aurait jamais persisté à prêter.
  - b. Le recours en tant qu'il mettait en cause le refus de la charge de CHF 350'000.- devait être rejeté pour cause de tardiveté.
9. Les parties ont encore dupliqué et répliqué les 9 décembre 2005 et 20 janvier 2006.
10. La CCRICC a, par décision du 7 mai 2007, rejeté le recours.
  - a. Sur la base des comptes 2001 de A\_\_\_\_\_ management, il était établi que celle-ci avait subi des pertes importantes, de sorte que le recouvrement de la créance en cause était mis en péril. Il était donc justifié sous l'angle du droit commercial de constituer une provision pour risque de perte, le principe de périodicité avait ainsi été respecté.

En revanche, le prêt litigieux devait être réintégré dans le bénéfice imposable en application de l'article 12 lettre h LIPM. Cette disposition prévoyait en effet la réintégration de prestations faites à un tiers touchant de près l'actionnaire d'une société.

Selon la CCRICC, le prêt accordé par la contribuable à A\_\_\_\_\_ management n'aurait pas été octroyé à une société tierce indépendante pour les raisons suivantes ;
  - aa. la justification commerciale de l'opération en question n'avait pas été démontrée dès lors que le montant du prêt avait immobilisé l'essentiel des

liquidités de la contribuable pour une opération qui ne ressortait pas de son but social ;

ab. les circonstances dans lesquelles le prêt litigieux, initialement accordé à A\_\_\_\_\_, avait été repris par A\_\_\_\_\_ management, n'avaient pas été éclaircies ni documentées. Au vu de l'aggravation du risque de perte sur débiteur, des garanties supplémentaires auraient dû être obtenues ;

ac. l'observation des mouvements en compte entre A\_\_\_\_\_ management et la contribuable, montrait que celle-ci avait avancé des liquidités nécessaires au fonctionnement de celle-là qu'elle n'avait manifestement pas été à même d'obtenir de tiers indépendants (banques) ;

ad. l'augmentation du prêt à CHF 5'300'000.- ne reposait sur aucun document contractuel valable, preuve supplémentaire qu'il n'aurait pas été accordé entre tiers indépendants.

b. Quant à la charge de CHF 350'000.-, elle ne pouvait être admise en déduction du bénéfice 2001 de la contribuable, dès lors que ledit montant avait été comptabilisé en 2001 comme étant une charge de l'exercice 2000.

11. Par acte du 15 juin 2007, C\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à son annulation et à une taxation conforme à la déclaration 2001.

a. L'imposition du bénéfice des personnes morales reposait sur le bénéfice tel qu'il découlait du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial était donc déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial liaient les autorités fiscales.

Le but social de A\_\_\_\_\_ management justifiait que la contribuable mette ses liquidités à la disposition de sa société sœur pour garantir le développement et la croissance économique du groupe.

Les fonctions administratives et la gestion financière de A\_\_\_\_\_ avaient été reprises par A\_\_\_\_\_ management. Il était ainsi naturel que le prêt ait été transféré à A\_\_\_\_\_ management et non à une autre société du groupe. De plus, il était commun que des financements de grands projets, tel que celui de l'établissement de réseaux de lignes de fibres optiques, se fassent sans garanties au sein d'un groupe. Enfin, la situation financière de A\_\_\_\_\_ management s'était aggravée fin décembre 2001 en raison de la résiliation prématurée d'un prêt accordé par une banque. Le prêt octroyé par la contribuable et ses augmentations successives courant 2001 n'étaient donc pas critiquables.

Selon le bilan 2001 de A\_\_\_\_\_ Management, le montant des prêts bancaires n'avait pas diminué au cours de cette année-là, et les intérêts y relatifs avaient continué à être payés. Certes, au cours de l'année 2001, la situation financière de A\_\_\_\_\_ s'était aggravée en raison des événements du 11 septembre 2001 et ses conséquences sur la bourse. De plus, le secteur des télécommunications n'avait pas prospéré autant que l'on avait espéré. Dans ce contexte, il était justifié que la contribuable mette à disposition de A\_\_\_\_\_ management les moyens dont elle disposait dans l'intérêt du groupe.

b. La charge de CHF 350'000.- relative à l'année 2000, avait été "rattrapée" en 2001 ce qui était conforme aux principes de "la réalisation et de l'imparité", ainsi qu'au principe de "l'imposition selon les capacités économiques du contribuable". Le rattrapage n'enfreignait pas non plus le principe de périodicité. Au 31 décembre 2000, la contribuable n'avait en effet pas connaissance des négociations en cours entre A\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ relatives à l'augmentation du prix d'utilisation des réseaux suscités. La contribuable n'était pas non plus en position de faiblesse par rapport à X\_\_\_\_\_ car elle n'était pas contrainte d'accepter l'augmentation des frais d'utilisation. Ainsi, en 2000, la contribuable était en train de constituer son propre réseau de lignes de fibres optiques à l'aide de A\_\_\_\_\_ management. En septembre 2001, elle possédait son propre réseau de lignes de fibres optiques, soit avant même l'accord conclu entre X\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_. En 2001, elle n'était plus contrainte d'utiliser le réseau de X\_\_\_\_\_ et n'avait plus de problèmes liés au paiement des frais d'utilisation.

c. C\_\_\_\_\_ a joint à son recours de nombreuses pièces dont les éléments seront repris ci-après en tant que de besoin dans les développements ultérieurs du présent arrêt.

12. Le 9 juillet 2007, la CCRICC a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

13. L'AFC a répondu le 3 août 2007 en concluant au rejet du recours.

a. Lorsque des sociétés apparentées effectuaient des opérations juridiques, la question de la comparaison avec des tiers devait se poser systématiquement. Dans la mesure où ces opérations ne supportaient pas la comparaison avec des tiers, la question de l'attribution d'avantages entre sociétés apparentées devait être examinée. Le prêt consenti par la contribuable à sa société sœur n'aurait pas été octroyé par un tiers, aucune garantie, par exemple, n'ayant été donnée. De ce fait, la société mère avait effectué un prélèvement anticipé de bénéfice dans sa société fille, la contribuable, afin d'effectuer un apport dans une autre société fille, A\_\_\_\_\_ management, raison pour laquelle la provision comptabilisée dans les comptes de la contribuable de CHF 5'301'000.- devait être refusée.

b. La reprise en bénéfice de CHF 350'000.- à titre de charge sur exercice antérieur avait été refusée à juste titre pour les motifs suivants. Durant l'exercice 2000, X\_\_\_\_\_ avait annoncé au groupe A\_\_\_\_\_ qu'il allait y avoir une augmentation des taxes d'utilisation du réseau, augmentation qui n'avait pas été acceptée par A\_\_\_\_\_, raison pour laquelle les taxes en vigueur avant l'augmentation avaient continué à être payées. Le groupe n'ayant pas informé la contribuable de l'augmentation décidée par X\_\_\_\_\_, la société n'avait pas constitué de provision en 2000, mais en 2001, provision refusée fiscalement. Le recours confirmait un problème de communication au sein du groupe. Cette provision avait été refusée à juste titre en 2001 car elle aurait dû être constituée durant l'exercice commercial 2000 selon les principes d'étanchéité des périodes fiscales et de périodicité de l'impôt.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le présent litige se circonscrit à l'ICC pour l'année fiscale 2001.
3.
  - a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1<sup>er</sup> janvier 2001.
  - b. En application de cette loi, est entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 1995, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales.
  - c. Est également entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2002, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).
4. Une réclamation peut être faite dans les trente jours dès la notification de la taxation (art. 39 al. 1 LPFisc). Au-delà du délai de 30 jours précité, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc).
5. Les dispositions susmentionnées correspondent à la règle générale énoncée à l'article 16 alinéa 1<sup>er</sup> LPA, selon lequel les délais de réclamation et de recours

fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés, restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22 et références citées ; ATA/322/2007 du 19 juin 2007 consid. 4a ; ATA/581/2006 du 7 novembre 2006 consid. 4 ; ATA/928/2004 du 30 novembre 2004 consid. 2a), les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>ème</sup> phrase, LPA).

6. Pour des raisons de coût, l'AFC n'envoie pas - sauf exception - les bordereaux et les décisions sur réclamation par pli recommandé. Ce faisant, elle prend le risque de ne pas pouvoir rapporter la preuve qui lui incombe, selon une jurisprudence constante (ATA/549/2001 du 28 août 2001). Or, si la notification ou sa date est contestée et qu'il existe un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a, p. 402 ; 120 III 117 consid. 2 p. 118).

En l'espèce, l'AFC a envoyé sous pli simple, le 11 avril 2007, le bordereau rectificatif de taxation ICC 2001. Elle est ainsi dans l'incapacité d'établir à quelle date la recourante l'a reçu.

Celle-ci a adressé le 30 avril 2007, une première réclamation à l'AFC, portant sur la reprise de la déduction de CHF 5'301'000.- au titre de "provision pour lettre de soutien", puis une seconde la complétant, le 20 mai 2007, contre la reprise de la déduction de CHF 350'000.- au titre de "charges sur exercices antérieurs". Cette dernière ayant été formulée dans les 30 jours suivant première date certaine de réception du bordereau litigieux par la contribuable, soit le 30 avril 2007, elle était recevable et l'AFC a, à juste titre, renoncé à alléguer sa tardiveté devant le tribunal de céans comme elle l'avait fait devant la CCRICC.

7. Selon l'article 11 LIPM, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend notamment les sommes affectées à des fonds de réserves (art. 12 let. b LIPM), les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 let. e LIPM) et les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. h LIPM).

8. a. Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève - Bâle - Munich 2007, 3<sup>e</sup> édition, p. 145). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal

---

fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004 ; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ; X. OBERSON op. cit. p. 145). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéficiaire et ne sont, partant, pas imposables.

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; 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 (ATA/31/2004 précité).

9. En l'espèce, s'agissant de la provision de CHF 350'000.-, force est de constater que la cause du risque de perte est survenue en 2000, à l'annonce par X\_\_\_\_\_ à A\_\_\_\_\_ Sàrl, de l'augmentation des taxes relatives à l'utilisation de son réseau de lignes de fibres optiques. En effet, à ce moment-là et jusqu'en septembre 2001, la recourante, selon ses propres allégations, était contrainte d'utiliser le réseau de cet opérateur, puisqu'elle ne disposait pas encore du sien. Dès lors, même si A\_\_\_\_\_ Sàrl avait entamé des négociations avec X\_\_\_\_\_, elle savait qu'elle aurait à régler un montant supérieur à ce qu'il était en 1999 pour cette prestation. A supposer que l'absence de communication alléguée avec sa société-mère sur le contenu des négociations en cours ait été avérée - ce que la recourante ne démontre pas -, il lui incombait alors de se renseigner à ce sujet puisqu'elle était directement concernée. Il n'en demeure pas moins que le risque de perte était déjà quasi certain. C'est donc bien lors de l'exercice 2000 et non 2001 que la provision aurait dû être constituée, comme l'ont retenu l'AFC et la CCRICC.

10. Concernant la provision de CHF 5'301'000.- constituée par la recourante pour couvrir un risque allégué de non recouvrement d'un prêt à A\_\_\_\_\_ management, le tribunal de céans retiendra, au vu des éléments ressortant du dossier, que ni la réalité du risque ni la certitude de sa réalisation ne sont démontrées. En effet, selon la contribuable, ce sont des ajustements comptables qui, au printemps 2002, ont fait passer A\_\_\_\_\_ management d'une situation légèrement bénéficiaire à une situation largement déficitaire. La créance de C\_\_\_\_\_ - qui avait considérablement augmenté au cours de l'année 2001 - a alors été postposée au bilan de l'emprunteuse, permettant à cette dernière de présenter un résultat moins mauvais. Ce n'est donc pas l'appréciation de la réalité économique qui a amené la recourante à estimer qu'il y avait un risque de perte, mais uniquement des choix comptables au sein du groupe dont elle fait partie. En outre, C\_\_\_\_\_ a encore augmenté son prêt en 2002, puisqu'il apparaît pour CHF 7'699'000.- dans son bilan au 31 décembre 2002, ce qui contredit l'existence

d'un risque de perte avéré. Les conditions pour admettre la constitution d'une provision ne sont ainsi pas réalisées.

11. Même si l'on avait admis qu'une provision pouvait être constituée selon les règles du droit commercial, elle aurait été, en tout état, sous l'angle fiscal, réintégrée dans le bénéfice imposable au titre de prestation à l'actionnaire ou à un tiers le touchant de près (art. 12 let. h LIPM). Entrent dans cette dernière catégorie les prêts accordés entre des sociétés dominées par le même actionnaire et qui ne l'auraient pas été à des tiers indépendants.

Dans le cas particulier, C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ management appartiennent au même groupe. La première a pour but social la diffusion de la télévision, de la radio et autres informations, ainsi que l'exploitation de tous moyens de communication. Elle n'a donc pas pour vocation de fournir des prestations financières, contrairement à la seconde dont c'est l'une des fonctions au sein du groupe. C'est pourtant ce qu'elle a fait en octroyant, sur la base d'un contrat écrit, un prêt de CHF 4'000'000.- à A\_\_\_\_\_ Holding. La dette de cette dernière a été reprise en 2000 par A\_\_\_\_\_ management, sans le moindre document écrit. Durant l'année 2001, le solde de ce prêt a atteint CHF 5'301'000.-, puis, en 2002, a frôlé CHF 7'700'000.-, cela sans qu'aucun contrat écrit ne soit établi ni qu'aucune garantie ne soit demandée. Or il ressort du dossier qu'à cette période, le groupe A\_\_\_\_\_ avait engagé tous ses actifs en garantie de prêts bancaires, de sorte qu'il ne pouvait plus trouver de liquidités ailleurs qu'au sein des entités le composant. Dans ce contexte, C\_\_\_\_\_ a joué le rôle de "banquier interne", mettant à disposition de A\_\_\_\_\_ management un montant dont le solde a fini par atteindre plus de deux fois et demi son bénéfice d'exploitation. Force est de constater que la recourante n'aurait pas accordé un prêt présentant de telles modalités à une société tierce indépendante. La provision pour un tel engagement ne peut donc être admise sur le plan fiscal.

12. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Il ne sera pas alloué d'indemnité.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 15 juin 2007 par C\_\_\_\_\_ Sàrl contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 7 mai 2007 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'500.- ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Ernst & Young S.A., mandataire de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :