RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2473/2021-ICCIFD **ATA/1032/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 octobre 2022

4ème section

dans la cause

A_____ SA
représentée par Me Olivier Nicod, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 avril 2022 (JTAPI/332/2022)

EN FAIT

1) A_____ SA a été inscrite au registre de commerce de Genève du 16 mars 2000 au 30 avril 2019, date à laquelle elle a déplacé son siège dans le canton de Vaud. Elle a pour but statutaire la détention de participations ainsi que l'activité financière et commerciale. Monsieur B_____, domicilié depuis 2010 à C_____, en est administrateur et salarié. Il a la signature individuelle et détient 90 % de son capital-actions. La société possède l'intégralité du capital-actions de D_____SA (ci-après : D_____), dont M. B_____ est directeur financier et des achats.

2) À teneur d'une convention de prestations de services conclue le 5 janvier 2009, A_____ SA devait réaliser des prestations commerciales et de gestion financière au profit de sa société D_____ en contrepartie d'une redevance.

3) Dans le cadre de sa taxation pour l'année 2014, A_____ SA a expliqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) avoir constitué des « provisions pour risques et litiges » en raison d'une procédure fiscale ouverte à l'encontre de M. B_____ par les autorités françaises. Le fisc français avait imputé à celui-ci les prestations qu'elle avait effectuées en 2009 à D_____ et considéré que la rémunération des services en cause était uniquement imposable dans le chef de M. B_____. Elle risquait de devoir supporter solidairement les impôts réclamés à ce dernier et, sous un autre angle, de devoir faire face dans ce cadre à un litige prud'homal avec M. B_____. Il résultait du dossier qu'elle avait produit que le fisc français avait indiqué à M. B_____, par pli du 14 novembre 2012, qu'il était susceptible de faire l'objet de rectifications fondées sur les dispositions de l'art. 155A du Code général des impôts (ci-après : CGI) et l'avait invité à produire des justificatifs sur ce point. Le 18 décembre 2012, le précité s'était vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par la contribuable au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de la contribuable, au bénéfice de D_____. Il avait présenté ses observations le 16 février 2013, en concluant au rejet de la proposition en question. Le 18 avril 2013, le fisc avait maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités. Cette position avait été confirmée par décision du 22 octobre 2013. Un avis d'imposition daté du 12 mars 2014 lui avait alors été adressé. Sa réclamation contre ledit avis d'imposition avait été rejetée le 3 novembre 2014. Il avait formé, le 13 janvier 2015, une « requête introductive d'instance » en vue d'obtenir la « décharge des compléments d'imposition » mis à sa charge pour l'année 2009 auprès du Tribunal administratif de Grenoble, lequel avait rejeté sa requête par jugement du 6 février 2017. Il avait fait appel de ce jugement le 27 mars 2017 auprès de la Cour administrative d'appel de Lyon.

4) Dans ses comptes de résultats 2015 et 2016, A_____ SA a inscrit à charge des « provisions pour risques et litiges », respectivement « provisions pour risques » à concurrence de respectivement CHF 834'561.- et CHF 922'099.-.

5) Par bordereaux des 11 août 2016 et 24 août 2017, l'AFC-GE a taxé la contribuable pour les années 2015 et 2016 en réintégrant dans son bénéfice les provisions susmentionnées à concurrence de CHF 514'153.- (2015) et CHF 87'538.- (2016), précisant que malgré les dispositions du droit français, les redressements opérés en lien avec l'activité déployée par M. B_____ pour la filiale française ne pouvaient pas être considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial en droit suisse.

6) Les 9 septembre 2016 et 21 septembre 2017, A_____ SA a formé réclamation contre ces bordereaux, renvoyant l'AFC-GE aux explications qu'elle avait données dans le cadre de sa taxation 2014.

Elle n'avait pas comptabilisé lesdits redressements, non encore définitifs, comme charges justifiées par l'usage commercial, mais avait uniquement pris en compte, par le biais d'une provision, le risque de redressement. Celle-ci se fondait sur le droit comptable suisse, qui exigeait de provisionner les risques fondés sur le droit fiscal et sur le droit du travail, ce dernier contraignant l'employeur à prendre en charge le dommage subi par son salarié du fait de ses activités. Les redressements concernaient, non pas D_____, mais elle-même et M. B_____.

7) Par décisions du 17 juin 2021, l'AFC-GE a rejeté ces réclamations, relevant que cette issue était conforme à ce que le Tribunal fédéral avait retenu à l'égard de la provision que la contribuable avait comptabilisée en 2014, pour les mêmes motifs (arrêt 2C_900/2020 du 20 mai 2021).

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a retenu que la contribuable n'avait pas prouvé le défaut d'actifs suffisants détenus par M. B_____ en France, ni que l'autorité française aurait fait valoir la solidarité passive auprès d'elle, qu'elle n'était menacée d'aucune action judiciaire ou demande extra-judiciaire intentée par le précité tendant au remboursement des impôts dus par lui au fisc français et qu'il ne pouvait donc y avoir aucun risque de perte imminent (consid. 4.2 s.).

8) Par acte du 19 juillet 2021, A_____ SA a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions du 17 juin 2021, concluant à leur annulation et à l'admission des provisions « sur litige fiscal France » à concurrence de CHF 544'797,18 (2015) et CHF 97'898,87 (2016).

Entre 2010 et 2011, elle avait effectué des prestations en faveur de D_____, en lui facturant des honoraires de EUR 749'212.- (2010) et EUR 747'519.- (2011). Le 6 décembre 2013, le fisc français avait ouvert une procédure

visant à imposer M. B_____ sur ces honoraires. Le 30 avril 2015, le fisc français avait mis en recouvrement les impôts qu'il considérait être dus par M. B_____ en raison de son activité pour elle en 2010 et 2011. À la demande de M. B_____, elle avait accepté de payer en 2015 l'acompte réclamé à ce dernier par le trésor public français dans la mesure où ces frais étaient directement liés à l'exécution de son travail et en vertu de la solidarité prévue à l'art. 155A al. 3 du CGI. Le paiement de cet acompte était nécessaire pour permettre à M. B_____ de pouvoir déposer une réclamation contre les avis d'imposition français. Elle avait donc comptabilisé une créance de CHF 647'249,90 envers le trésor public français. L'issue de cette réclamation paraissant défavorable, elle s'était trouvée devant un risque important de ne pas recouvrer cette créance, raison pour laquelle elle avait provisionné pour l'année 2015 un montant de CHF 544'797,18. En avril 2016, dite réclamation avait été rejetée. Pour tenir compte de cette nouvelle déconvenue procédurale et de l'augmentation du risque de ne pas recouvrer sa créance, elle avait augmenté la « provision sur litige fiscal France » de CHF 97'898,87.

Ces montants étaient en lien direct avec les honoraires qu'elle avait facturés à D_____ et qui avaient été imposés en Suisse, même si l'administration fiscale française avait considéré, à tort, qu'ils devaient être imposés en France comme revenus de M. B_____. Principale source de ses recettes, ces honoraires constituaient également la base de calcul de son bénéfice imposable. Pour « démontrer la bonne réalisation de ces honoraires » et « leur correcte imposition en Suisse », son intervention auprès de son employé était nécessaire. Il s'agissait « d'une dépense de bonne foi » et, donc, justifiée par l'usage commercial. De cette façon, elle avait agi de façon prudente et dans son intérêt « primaire ». En ce sens, son comportement ne pouvait souffrir d'aucun reproche, car elle avait agi conformément à son obligation de rembourser tous les frais imposés à son employé dans l'exécution de son travail. En tant que son directeur, M. B_____ était notamment chargé de superviser les prestations qu'elle fournissait à D_____, pour lesquelles elle percevait d'importants honoraires. Dans la mesure où le litige fiscal en France portait sur l'imposition de ces honoraires auprès de M. B_____, les frais y relatifs étaient en lien direct avec l'exécution du travail de ce dernier dans son intérêt à elle. En l'absence de toute violation du contrat ou d'un acte illicite par M. B_____, elle devait prendre en charge les frais imposés par le litige en France et verser, pour le compte de ce dernier, l'acompte requis par le trésor public français. La solidarité entre elle et M. B_____ était imposée par l'art. 155A al. 3 CGI. En décembre 2019, ce dernier avait été définitivement condamné, sur la base de l'art. 155A CGI, à payer au fisc français des suppléments d'impôts en raison des rémunérations perçues par elle. Elle avait donc définitivement perdu sa créance de CHF 647'249,90 contre les finances publiques françaises.

Le principe de périodicité avait été respecté. Les provisions litigieuses devaient en outre être considérées comme des corrections de valeur de ses actifs et acceptées à ce titre.

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

Aucune action judiciaire ni même demande extrajudiciaire de rembourser l'employé au sens de l'art. 327a de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (CO - RS 220) n'avait été intentée par M. B_____ à l'encontre de A_____ SA. Les rappels d'impôts français infligés à ce dernier ne constituaient manifestement pas des frais imposés par l'exécution du travail, au sens de l'art. 327a CO. Ces impôts étant intrinsèquement liés à la situation personnelle de M. B_____, l'on ne pouvait pas exclure qu'ils correspondaient à des frais de nature privée de l'employé, ce qui les écarterait également du champ d'application de cette disposition légale. Il ressortait de cette disposition que le remboursement des frais devait avoir lieu en même temps que le paiement du salaire, sur la base du décompte établi par le travailleur. Or, la contribuable n'avait produit aucun décompte ou justificatif qu'elle aurait reçu de M. B_____, dans le but de lui rembourser les frais effectifs qu'il aurait pris en charge. L'on n'était manifestement pas en présence d'un remboursement car les rappels d'impôts français n'avaient pas été payés par M. B_____, avant de lui être remboursés, mais avaient été directement pris en charge par A_____ SA.

M. B_____ avait plusieurs « casquettes », soit celles de directeur, d'actionnaire majoritaire et d'administrateur de la société suisse. Il ressortait de la procédure en recouvrement française qu'il était également le « directeur de fait » de D_____, étant précisé qu'il figurait alors en tant que directeur financier et des achats de cette société (cf. https://www.verif.com/societe/D_____). Si M. B_____ n'avait pas assumé simultanément ces différentes positions au sein de ces sociétés, la contribuable n'aurait vraisemblablement pas accepté un remboursement sur la seule base d'une demande de son employé, étant relevé que cette dernière ne précisait pas, ni ne démontrait de quelle manière cette demande avait été formulée.

S'agissant de la solidarité passive fondée sur les art. 155 al. 3 CGI et 1313 du Code civil français, A_____ SA n'apportait pas la preuve que M. B_____ ne détiendrait pas d'actifs importants en France, qui auraient amené l'autorité française à faire valoir la créance d'impôts auprès d'elle, plutôt qu'auprès de M. B_____. Force était au contraire de constater que la procédure française n'était dirigée que contre M. B_____, tout comme l'avait été la procédure de recouvrement initiée à son encontre.

Elle ne prétendait pas que la provision litigieuse trouvait sa source dans un acte illicite ou contraire aux mœurs. Elle considérait que la charge que la provision était censée couvrir n'était pas justifiée par l'usage commercial, ce qui

excluait d'emblée la déductibilité de la provision. En effet, il n'était pas contesté que la charge qu'entendait, in fine, supporter la société suisse était constituée des impôts étrangers réclamés à son employé, M. B_____. Or, selon le droit suisse, seuls les impôts fédéraux, cantonaux et communaux constituaient des charges justifiées par l'usage commercial. Les impôts français dus par M. B_____ n'étaient dans aucun rapport de connexité objective avec l'activité commerciale de la société, celle-ci ne devant les supporter ni en vertu de l'art. 155 CGI ni en vertu de l'art. 327a CO.

La provision comptabilisée à fin 2016 était excessive. La dotation à la provision s'était élevée à CHF 320'408.- en 2014, à CHF 514'153.- en 2015 et à CHF 87'538.- en 2016, soit un total de CHF 922'099.- au 31 décembre 2016. Or, de l'aveu même de A_____ SA, seul un montant de CHF 647'249,90 avait été versé aux finances publiques françaises, le 16 décembre 2015. Dans ses conclusions, la société s'opposait à des reprises de CHF 544'797,18 (2015) et CHF 97'898,87 (2016), alors que les reprises litigieuses s'élevaient à CHF 514'153.- (2015) et CHF 87'538.- (2016), soit les montants ressortant de ses états financiers.

10) a. Avec sa réplique, A_____ SA a produit une décision de son conseil d'administration du 27 janvier 2020 confirmant qu'elle devait prendre à sa charge les impôts français résultant de l'activité déployée par M. B_____ au profit de la société. En 2015 et 2016, M. B_____ ne disposait d'aucun actif en France, mais seulement en Suisse et aux Etats-Unis, de sorte qu'il était inévitable que les autorités françaises auraient usé de la solidarité prévue par l'art. 155A al. 3 CGI pour s'en prendre à elle. Elle produisait les taxations françaises (pour l'année 2009) et suisses (pour les années 2015 à 2017) de M. B_____. De bonne foi, elle avait donc opéré directement les paiements à la demande de ce dernier.

C'était bien elle qui avait imposé à M. B_____ d'exercer son activité principalement pour ses filiales à l'étranger, et notamment la France, et organisé la relation de travail avec ce dernier d'une façon telle que cela avait permis aux autorités fiscales françaises de s'en prendre à lui. L'acompte nécessaire à sa défense en France avait bien été causé en raison de l'activité de M. B_____ pour elle et selon ses directives. Il s'agissait donc de frais imposés par l'exécution du travail qu'elle devait rembourser à son employé selon l'art. 327a CO. En outre, elle était en droit de conclure un accord avec son employé pour effectuer directement le paiement en lieu et place d'un remboursement à ce dernier.

Ses conclusions visaient les montants des provisions inscrits dans ses comptes pour les périodes fiscales 2015 et 2016 (avant divers ajustements de taux de change). Elles avaient donc pour but de faire admettre les montants provisionnés de CHF 544'797,18 (2015) et CHF 97'898,87 (2016) et faire échec aux dissolutions effectuées par l'AFC-GE, soit CHF 514'153.- en 2015 et CHF 87'538.- en 2016.

b. La décision précitée du conseil d'administration est signée seul par M. B_____, qui a présidé la séance ayant eu lieu le 20 janvier 2020, l'identité d'autres membres du conseil qui y auraient participé n'étant pas indiquée.

11) Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que, dans ses bilans, la société avait inscrit les provisions litigieuses sous la dénomination « provision pour risques et litiges » (2015) et « provision pour risques » (2016). Or, en vertu du principe de l'autorité formelle du droit comptable, elle ne pouvait désormais prétendre qu'il s'agissait de provisions pour risques de perte sur créances débiteurs, sous peine de violer le principe formel de déterminance. L'on voyait mal comment et pour quelle raison l'intéressée pourrait se prévaloir d'une provision pour risques de perte sur créances débiteurs, alors qu'il n'existait aucun débiteur en lien avec la présente affaire.

12) Dans une écriture spontanée du 3 février 2022, A_____ SA a exposé avoir comptabilisé les sommes versées au fisc français dans un compte « débiteur fisc France redressement fis. ». Les comptes pour créance contre ce fisc et la provision afférente présentaient le même intitulé « redressement fiscal ». C'était dans l'espoir de récupérer l'acompte versé au fisc français qu'elle avait considéré avoir une créance envers celui-ci. Compte tenu du risque de récupérer cette créance, elle l'avait provisionnée.

13) Selon les pièces produites par A_____ SA, M. B_____ a fait l'objet, le 6 décembre 2013, d'une « proposition de rectification » relative aux années fiscales 2010 et 2011. Le 25 novembre 2014, les redressements envisagés dans ladite proposition ont été maintenus. Le 30 avril 2015, la procédure de « mise en recouvrement » du fisc français a été ouverte. L'opposition formée à cette procédure a été rejetée le 22 septembre 2015. Par arrêt du 16 mai 2019, la Cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé contre le jugement du Tribunal administratif de Montreuil du 6 juin 2017 déboutant M. B_____ de sa requête du 20 juin 2016 « en décharge des cotisations primitives d'impôts » 2010 et 2011. Le Conseil d'État a rejeté le pourvoi formé contre l'arrêt de la Cour administrative d'appel le 3 juin 2019.

Les communications et décisions précitées ont toutes été adressées exclusivement à M. B_____.

14) Par jugement du 4 avril 2022, le TAPI a rejeté le recours.

Il convenait d'adopter la même approche que dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_900/2020, qui portait sur la provision comptabilisée en 2014 par A_____ SA.

Le risque résultant d'une créance en remboursement dont M. B_____ disposerait contre la contribuable en application de l'art. 324a CO n'apparaissait

pas concrètement, aucune action judiciaire ou demande extra-judiciaire intentée par M. B_____ tendant au remboursement des impôts dus par lui au fisc français n'ayant été intentée. L'on ne voyait pas sur quelle base M. B_____ aurait pu réclamer ce remboursement en 2015 ou 2016, étant donné que ces impôts n'étaient pas encore dus définitivement, mais seulement dès 2019. Il n'y avait par conséquent en 2015 et 2016, sous cet angle, aucun risque de perte imminent. Dès lors qu'au cours de ces années l'intéressée n'était pas effectivement tenue au remboursement en application de cette disposition légale, elle ne pouvait pas considérer la somme en question comme une charge justifiée commercialement venant en déduction de son bénéfice. Or, par définition, seule une telle charge pouvait faire l'objet d'une provision, étant rappelé que les provisions pour des charges futures ainsi que pour risques futurs n'étaient pas admissibles.

Aucune base légale ne permettait de considérer que A_____ SA avait été créancière à l'encontre du trésor public français de la somme qu'elle lui a versée pour M. B_____, puisque celui-ci en était le seul débiteur et donc le seul créancier potentiel. La société s'était acquittée d'une dette d'impôt dont elle n'était pas débitrice et ne pouvait ainsi pas prétendre à une éventuelle restitution de la somme versée, ni donc comptabiliser une provision pour perte sur créance. Cette perte n'était au demeurant pas imminente en 2015 et/ou 2016 puisque le litige s'était poursuivi durant plusieurs années, avant d'aboutir à la décision du Conseil d'État de la République française du 21 novembre 2019 rejetant définitivement la position de M. B_____.

La dissolution des provisions se justifiait enfin d'autant plus que la somme versée par la contribuable au fisc français pour M. B_____ s'apparentait à une prestation appréciable en argent pouvant, d'une part, être imposable auprès de ce dernier et, d'autre part, intégrée au bénéfice imposable de A_____ SA parce que constituant une distribution ouverte ou dissimulée du bénéfice.

15) Par acte expédié le 9 mai 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, A_____ SA a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation, reprenant ses conclusions précédentes.

La solution adoptée dans l'arrêt du Tribunal fédéral pour la période fiscale 2014 ne pouvait être transposée telle quelle aux années fiscales 2015 et 2016, dès lors que la provision pour ces deux années avait été effectuée pour risques de pertes sur créance débiteur et non pour risque de pertes imminentes comme en 2014. En procédant à un « copier-coller » de l'arrêt effectué – y compris les fautes de frappes contenues dans celui-ci – le jugement attaqué souffrait d'un manque de motivation.

Elle avait payé en 2015 l'acompte nécessaire à contester en France les avis d'imposition. Cet acompte avait été versé au trésor public français, en exécution de son obligation de prendre à sa charge les frais imposés à son employé en

exécution de son travail et de la solidarité que lui imposait l'art. 155 A al. 3 CGI puisqu'elle avait perçu les revenus repris auprès de son employé en France. Il existait un risque élevé en 2015 et 2016 qu'elle ne pourrait recouvrer les montants en question. Les provisions ainsi constituées devaient être admises.

L'administration fiscale française avait retenu que M. B_____ devait être imposé comme s'il avait perçu lui-même, en 2010 et 2011, une partie des honoraires facturés par la recourante à sa filiale française. Les pièces produites prouvaient l'absence de biens de M. B_____ en France et, ainsi, l'exposition de la recourante au risque d'être recherchée en France pour la créance fiscale de son employé.

La recourante n'envisageait pas un remboursement des impôts de M. B_____. Sans le paiement par ses soins de l'acompte nécessaire, son employé n'aurait pas pu agir en justice. Elle avait été tenue, en vertu de l'art. 327a CO, à ce paiement. Les honoraires pour lesquels son employé avait été taxé avaient intégralement été perçus par la recourante. Il était donc justifié qu'elle intervienne en faveur de son employé. L'acompte litigieux avait été versé en 2015, de sorte que sa provision en 2015 respectait le principe de la périodicité. Compte tenu du rejet de son opposition en 2016, elle avait augmenté la provision en 2016 de CHF 97'898.87, afin de la porter au montant total de l'acompte versé au fisc français. Elle n'avait de la sorte pas provisionné un risque futur, mais tenu compte de la situation au jour de l'établissement de ses comptes. Une correction de valeur avait dû être opérée, dès lors qu'au fil des procédures conduites en France, les chances d'obtenir le recouvrement de la somme versée, à savoir d'obtenir gain de cause dans lesdites procédures, s'amenuisaient. Une telle manière de faire était compatible avec les art. 960a al. 3 CO et 63 al. 1 let. b LIFD.

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

La décision du conseil d'administration de la recourante prenant en charge l'acompte dû au fisc français avait été prise quatre ans après le paiement de ce montant. Elle ne démontrait pas l'existence d'une demande extrajudiciaire. En outre, elle n'avait pas payé un acompte nécessaire à la contestation d'impôts en justice. Il s'agissait de garanties à hauteur des droits contestés par M. B_____. Ces droits étaient les impôts dus par ce dernier, payés par la recourante, en 2015 déjà, alors que son conseil d'administration n'avait pris cette décision qu'en 2020.

17) La recourante n'a pas répliqué dans le délai imparti à cet effet.

18) 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) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

b. En l'espèce, le litige porte sur les taxations 2015 et 2016, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

c. La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

3) Le litige porte sur l'admissibilité des provisions « pour risques et litiges », respectivement « pour risques » comptabilisées par la recourante pour les années 2015 et 2016.

a. Selon les art. 11 LIPM et 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 12 al. 1 let. e LIPM et 58 al. 1 let. b LIFD). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57, 58 al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD), telle par exemple une provision non justifiée. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce également le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, et sur lequel il sera revenu ci-après.

Selon l'art. 12 let. a LIPM, en vigueur durant l'exercice litigieux, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvement énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM. L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

b. Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants (let. b) et les risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). En ICC, les provisions justifiées par l'usage commercial sont également admises en déduction du bénéfice (art. 13 let. e LIPM).

c. L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et qu'elle ait été dûment comptabilisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3). 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 bouclement 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).

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 du 10 novembre 2011 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 (Division Études et supports/AFC, juin 2012, « L'imposition des personnes morales », in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56).

Le droit fiscal ne permet pas la constitution par le biais de provisions de réserves latentes, pourtant tolérées en droit commercial (ATF 103 Ib 366 ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 15 ad art. 63 LIFD). En particulier, 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 à venir, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3.1). Le droit fiscal n'admet ainsi 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).

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 d'une provision est susceptible d'intervenir dès qu'elle n'est plus

justifiée commercialement, engendrant une correction en défaveur du contribuable (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL op. cit., n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

d. S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 et les références citées).

Lorsqu'il existe un risque de perte sur une créance, en particulier lorsque la solvabilité du débiteur est douteuse, une correction de valeur doit être enregistrée dans les comptes du créancier sous la forme d'une provision qui est prise en considération sur le plan fiscal (ATF 115 Ib 55 consid. 6a, confirmé en matière fiscale in arrêts 2A.55/2007 du 6 juillet 2007 consid. 4.2

4) Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan.

a. L'art. 960e CO traite des dettes qui doivent être comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). Lorsque, 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). En outre, des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants : 1. charges régulières découlant des obligations de garantie ; 2. remise en état des immobilisations corporelles ; 3. restructuration ; 4. mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 3). De plus, les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes (ch. 4).

b. 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/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées). 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).

Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie de règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le

contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2).

Le contrôle du respect des normes comptables, même impératives, ne constitue toutefois qu'une étape de l'examen des comptes que doit effectuer d'office et préalablement l'autorité fiscale en application des art. 57 et 58 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Dans une deuxième étape, l'autorité fiscale doit notamment s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; Peter BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 228 ss, spéc. 231 et 235). Les règles correctrices en faveur du fisc permettent aux autorités fiscales de réintroduire dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux ; les dispositions fiscales conduisent à la prise en compte d'un résultat que les états financiers ne faisaient pas apparaître en toute légalité. Ces reprises peuvent concerner aussi bien des refus de charges que des réintégrations de produits du compte de résultats (Pierre-Marie GLAUSER, IFRS et droit fiscal IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 537 s.).

c. Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 51 ad art. 57-58 LIFD). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Il découle du principe précité, en particulier du devoir de comptabilisation et de qualification qui incombe au contribuable, qu'une requalification d'une provision en une autre est exclue (Markus REICH/Marina ZÜGER, in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], art. 1-82, 2ème éd., 2008, n. 7 ad art. 29 LIFD ; Jürg STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, p. 232).

d. L'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien (art. 327a al. 1 CO). Les frais imposés par l'exécution du travail comprennent toutes les dépenses nécessaires encourues pour

l'exécution du travail (arrêt du Tribunal fédéral A_610/2018 du 29 août 2019 consid. 6.1 et les références citées).

Le remboursement des frais a lieu en même temps que le paiement du salaire sur la base du décompte établi par le travailleur, à moins qu'un délai plus court ne soit convenu ou usuel. Lorsque l'accomplissement de ses obligations contractuelles impose régulièrement des frais au travailleur, l'employeur lui fait une avance convenable pour les frais à couvrir, à intervalles déterminés et en tous cas chaque mois (art. 327c al. 1 et 2 CO).

5) a. En l'espèce, les provisions litigieuses ont été inscrites dans les comptes de la recourante, en 2015 sous « provisions pour risques et litiges », et en 2016 sous « provisions pour risques ». Selon ses explications, il s'agissait des montants acquittés en faveur du fisc français, dans l'attente d'une décision définitive sur la contestation du rappel d'impôts et intérêts moratoires infligés, en France, à son employé M. B_____. Contrairement à ce qu'elle soutient, elle avait déjà intitulé en 2014 la provision liée à la charge fiscale supportée en France par son employé de « provision pour risques et litiges ». Comme cela vient d'être exposé (consid. 4c), elle ne peut désormais modifier la qualification de la provision qu'elle a elle-même choisie.

b. Le fondement allégué de cette provision, à savoir une prétendue obligation de la recourante de s'acquitter de la charge fiscale française de son employé, en raison d'une solidarité prévue par le droit fiscal français et de l'obligation de l'employeur de rembourser les frais engagés par son employé, a déjà été examiné dans la procédure de taxation 2014 ayant donné lieu à l'arrêt de la chambre de céans du 22 septembre 2020, confirmé par le Tribunal fédéral le 20 mai 2021. Le TAPI pouvait ainsi se référer à ces arrêts sans que l'on puisse lui reprocher un défaut de motivation, quand bien même une faute de frappe manifeste – que la recourante a d'ailleurs corrigée d'elle-même – se serait glissé dans celui-ci.

c. En tant que la recourante se prévaut de la solidarité que le droit fiscal français lui imposerait de supporter, aux côtés de M. B_____, la charge fiscale contestée en France, il convient de constater que la recourante ne démontre ni même ne rend vraisemblable qu'en 2015 ou en 2016 elle était exposée au risque imminent et concret que le fisc français ou M. B_____ lui réclame le paiement des sommes ayant fait l'objet de rappels d'impôts adressés à ce dernier. La recourante n'a pas été interpellée par les autorités fiscales françaises ni ne soutient d'ailleurs avoir été partie aux procédures fiscales s'étant terminées en 2019 ; au contraire, celles-ci concernent exclusivement M. B_____, qui a d'ailleurs seul fait l'objet d'une décision de recouvrement en France. Cette procédure ne semble, en outre, pas avoir été poursuivie pendant la durée des contestations judiciaires élevées par M. B_____, qui se sont terminées par l'arrêt du Conseil d'État français rendu en 2019. La recourante n'apporte pas non plus d'éléments laissant à penser que le fisc français allait, pour le recouvrement de sa créance, en 2015 ou

en 2016, l'actionner ou la rechercher en Suisse, ni d'ailleurs que tel soit le cas de son employé, aucune démarche de poursuite n'ayant été intentée en ce sens au domicile suisse de celui-ci. Le risque que la recourante soit recherchée pour les montants en question en 2015 et 2016 n'apparaissait ainsi ni certain, ni quasi-certain.

Par ailleurs, et comme relevé dans l'arrêt rendu par la chambre de céans en 2020, même à admettre l'existence d'un risque certain ou quasi-certain de devoir s'acquitter de la dette fiscale de son employé, ce risque aurait été réel, à tout le moins dès l'exercice 2013, voire depuis 2012 déjà. En effet, le fisc français avait indiqué le 14 novembre 2012 déjà à M. B_____ qu'il était susceptible de faire l'objet de rectifications fondées sur les dispositions de l'art. 155A CGI. Le 18 décembre 2012, celui-ci s'était vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par A_____ au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de cette société, au bénéfice de D_____. Le 18 avril 2013, le fisc français avait maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités, position qu'il avait confirmée par décision du 22 octobre 2013. La recourante avait, à l'évidence, eu connaissance de la procédure initiée en 2012 par le fisc français à l'encontre de M. B_____, son administrateur, actionnaire majoritaire et salarié. Vu les procédures fiscales françaises en cours dès 2012 pour l'année fiscale 2009, la recourante devait en 2012 s'attendre à ce que le même traitement fiscal soit réservé à son employé pour les années 2010 et 2011. Partant, même s'il fallait retenir au vu de la solidarité invoquée par la recourante l'existence d'un risque certain, voire quasi-certain de devoir répondre solidairement de la dette fiscale de son employé en France pour les années fiscales 2010 et 2011, la recourante aurait dû provisionner les montants en question bien avant 2015 et 2016.

d. En tant que la recourante assied son argumentation sur une obligation de sa part déduite de l'art. 327a CO, il convient de constater, en premier lieu, qu'aucun élément au dossier ne permet de retenir qu'il existait un risque certain ou même quasi-certain d'action judiciaire de la part de M. B_____ à son encontre durant les années fiscales en cause. À teneur du dossier, l'employé n'a même pas formulé de demande allant dans ce sens en 2015 ou 2016. La décision du conseil d'administration exposant avoir pris en charge les montants réclamés par le fisc français à la demande de M. B_____ ne date que du 27 janvier 2020. En outre, cette décision, qui semble avoir été adoptée pour les besoins de la cause, ne respecte pas la forme prescrite par l'art. 713 al. 3 CO, le procès-verbal n'étant signé que par le président du conseil d'administration ; il ne mentionne pas non plus l'identité des autres personnes présentes. La force probante de cette pièce est donc faible.

Il ressort de l'arrêt de la chambre de céans de 2020, définitif, qu'une renonciation à la prescription, valable jusqu'au 31 janvier 2020, du prétendu droit de M. B_____ à faire supporter les montants pour lesquels il était recherché par le fisc français avait été signée entre M. B_____ et la recourante en 2018. Aucun autre élément du dossier ne témoigne du fait qu'en 2015 et 2016, il existait un risque concret que l'intéressé fasse valoir en justice à l'encontre de la recourante le remboursement des montants en question. Ce risque doit d'autant plus être nié qu'aucune pièce au dossier ne permet de retenir que l'employé aurait, conformément à l'art. 327c al. 1 CO, produit pendant les années 2009 à 2011 pour lesquelles le fisc français l'a recherché des décomptes de ses « frais », ni d'ailleurs en 2013 lorsqu'il a reçu la proposition de rectification relative aux années fiscales 2010 et 2011 ou encore le 25 novembre 2014 lorsque les redressements ont été maintenus. À défaut de production de tels décomptes, il n'est pas non plus possible de se prononcer sur la question de savoir s'ils entrent dans la notion de « frais imposés par l'exécution du travail », étant relevé que le rappel d'impôts tient compte de la situation personnelle de l'intéressée (état civil, charges familiales, dettes éventuelles, notamment) qu'il n'appartient, en tout état de cause, pas à l'employeur de supporter. Enfin, la recourante ne soutient pas que la prise en charge des rappels d'impôts français et majorations y relatives infligés à un employé serait justifiée par l'usage commercial.

La recourante n'ayant pas établi le bien-fondé de la provision de CHF 514'153.- (2015) et CHF 87'538.- (2016), l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en réintégrant ces montants dans le bénéfice de la société.

Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 mai 2022 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 avril 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A_____ SA ;

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

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :