RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/707/2020-ICCIFD **ATA/829/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 août 2021

4ème section

dans la cause

SI A_____ SA
représentée par Mes Lionel Delgado et Gregory Von Gunten, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 (JTAPI/869/2020)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2018 de la SI A_____ SA.

2) Selon le registre du commerce de Genève, la SI A_____ SA, inscrite le _____ 2013, a pour but l'acquisition, la construction, vente, détention, gestion, administration et promotion de biens immobiliers, de même que la prise de participations dans des sociétés immobilières.

3) Par arrêté départemental du 1er octobre 2018, le département du territoire du canton de Genève a accordé à la contribuable une exonération fiscale de l'impôt immobilier complémentaire à concurrence de 80% durant vingt ans, des taux d'imposition ICC réduits durant vingt ans, ainsi que des subventions personnalisées d'une durée de vingt-cinq ans aux locataires pour ses immeubles sis chemin B_____ _____, _____ et _____ à C_____.

Selon le chiffre 7 de cet arrêté, « la différence entre les charges annuelles budgétisées dans le plan financier ainsi que dans le résultat d'examen et le coût effectif net de celles-ci constitue une réserve pour l'exécution de travaux d'entretien ; cette réserve doit être déposée en banque sur un compte spécial. En cas d'aliénation des immeubles, elle devra être transférée au nouveau propriétaire. »

4) Selon son bilan et son compte de résultat au 31 décembre 2018 annexés à sa déclaration fiscale 2018, la contribuable a comptabilisé dans ses charges une « provision légale OCLPF » de CHF 245'338.- dont la contrepartie figure au passif de son bilan sous la même dénomination.

5) Sur demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 18 juillet 2019, concernant le détail et la justification du poste de provision susmentionné, la contribuable a répondu, par courrier du 26 août 2019, que le montant de CHF 245'338.- correspondait « à la différence entre les charges annuelles budgétisées dans le plan financier et le coût effectif. Le point 7 de l'arrêté départemental du 1er octobre 2018 (…) indique la nécessité de constituer cette réserve et son utilisation. Quant au risques de pertes encourues, il est absolument certain puisque la provision permettra de compenser le manque de loyers pour couvrir les charges effectives de l'immeuble dans le futur. Ce risque a pu être calculé dès la publication de l'arrêté départemental, fixant les conditions d'exploitation de l'immeuble ».

6) Par bordereaux de taxation du 5 décembre 2019, l'AFC-GE a fixé l'ICC et l'IFD 2018 à respectivement CHF 23'524.90 et CHF 27'650.50 sur la base d'un

bénéfice imposable de CHF 325'349.- et d'un capital propre imposable de CHF 2'666'942.-.

Ce faisant, l'AFC-GE a procédé à la reprise de la provision de CHF 245'338.- au motif qu'elle était non conforme à l'usage commercial. Celle-ci était « assimilable à une provision pour grands travaux d'entretien, laquelle est soumise à l'information 01/2018. Selon le point n° 3 de cette information (nouvelle version du 18 janvier 2019), les nouvelles dotations effectuées selon l'ancienne pratique (instruction n° 125) ne sont plus admises fiscalement ».

7) Par courrier de son mandataire du 23 décembre 2019, la contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2018, faisant valoir que la provision litigieuse était exigée par l'arrêté départemental du 1er octobre 2018.

8) Par deux décisions du 23 janvier 2020, l'AFC-GE l'a rejetée par pour les motifs suivants :

« Bien que la provision en question ait été constituée sur la base de l'arrêté départemental du 1er octobre 2018, ce dernier n'est pas explicite quant au traitement fiscal de cette réserve. De par la comptabilisation en tant que charge de la « Provision légale OCLPF », nous la considérons comme assimilable à une provision pour grands travaux d'entretien, laquelle est soumise à l'information 01/2018. Selon le point n° 3 de cette information (nouvelle version du 18 janvier 2019), les nouvelles dotations effectuées selon l'ancienne pratique (instruction n° 125) ne sont plus admises fiscalement ».

9) Par acte du 24 février 2020, la contribuable a recouru contre ces deux décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation et à la déduction de la provision de CHF 245'338.-.

L'obligation de constituer la provision litigieuse était prévue par l'art. 42 de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 (LGL - I 4 05) et les art. 3 al. 4 et 61 let. a du règlement d'exécution de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du 24 août 1992 (RGL - I 4 05.01).

Se référant à des arrêts du Tribunal fédéral et de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) ne portant pas sur des litiges fiscaux, elle a expliqué que la réserve était destinée à financer des travaux d'entretien liés à l'usure et au vieillissement dans les années précédant la sortie du régime de contrôle, puisque les dépenses effectives étaient en principe inférieures aux dépenses budgétées durant les premières années suivant la construction de l'immeuble. Le système prévu par la LGL prévoyait une obligation d'entretien, un budget revu par le département pour les frais d'entretien et l'obligation de provisionner les frais d'entretien ressortant de ce budget.

La LGL l'obligeant ainsi à comptabiliser une provision pour travaux d'entretien, celle-ci devait être reconnue par le droit fiscal conformément au principe de déterminance. En outre, les montants provisionnés faisant l'objet d'un contrôle étatique et étaient calculés au plus près de la réalité des frais d'entretien. Son montant était ainsi justifié par l'usage commercial.

Par ailleurs, l'AFC-GE avait admis l'intégralité de la dotation à cette provision dans le cas de la SI D_____ SA, dont le but était exactement le même que le sien et qui se trouvait dans la même situation.

10) Dans sa réponse du 15 mai 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle reconnaissait l'obligation de la contribuable de constituer une réserve d'entretien fixée par le département du territoire en application de la LGL et du RGL.

Tant l'arrêté départemental que la loi ne faisaient pas référence au terme de « provision », mais à celui de « réserve ». Il n'était pas démontré que la perte d'avantage économique fût possible pour l'année fiscale en cause, dès lors que la nécessité d'entamer des travaux d'entretien n'était pas démontrée à ce jour. Le principe de périodicité s'opposait à ce que cette réserve fût admise au titre de provision, étant donné qu'elle ne portait pas sur des faits dont l'origine se situait en 2018. Le risque de perte n'était pas certain ni quasi certain pour l'année fiscale 2018. Cette réserve avait ainsi été constituée en vue d'une utilisation future.

Par ailleurs, le fait qu'un autre traitement fiscal eût pu être appliqué dans un autre dossier n'était pas déterminant.

11) Par réplique du 3 juillet 2020, la contribuable a persisté intégralement dans les conclusions de son recours.

La provision OCLPF avait été comptabilisée en application de la LGL et de son règlement. Dès lors qu'elle respectait le droit comptable, le principe de déterminance impliquait que le droit fiscal dût reprendre les principes comptables tels qu'ils étaient appliqués en droit commercial, sans leur donner une portée propre en droit fiscal. L'interprétation faite par l'AFC-GE du principe de périodicité était trop restrictive et ne reposait sur aucune base légale.

La provision OCLPF n'était en rien comparable à une provision pour grands travaux, laquelle était calculée de manière forfaitaire selon l'ancienne pratique. Par son caractère concret quant à son montant (risque précis) et quant au moment de son utilisation (risque certain ou quasi certain), la provision OCLPF remplissait les conditions du droit fiscal pour la reconnaissance d'une provision.

12) Dans sa duplique du 14 juillet 2020, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 15 mai 2020.

La LGL et le RGL mentionnaient clairement que le propriétaire devait constituer des « réserves » pour frais d'entretien et non pas une provision. Du point de vue fiscal, la constitution d'une telle réserve était assimilée à un versement à un fonds de réserve après détermination du bénéfice imposable, raison pour laquelle elle avait procédé au redressement litigieux.

13) Par jugement du 12 octobre 2020, le TAPI a rejeté le recours.

En droit fiscal, pour être admise, la provision devait être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de la périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroulait pendant la période de calcul. Pour être justifiée par l'usage commercial, cette provision devait être destinée à prévenir 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 de comptes, pour autant que ce risque de perte soit réel, concret et imminent. Par contre, la provision constituée en prévision de risques potentiels n'était pas conforme à l'usage commercial. On ne pouvait en l'espèce pas prendre en compte le montant de CHF 245'338.- comptabilisé par la recourante en tant que « réserve pour travaux d'entretien futurs ». Il ne s'agissait donc en l'état pas d'une provision mais d'une réserve en raison de son activité future. Le risque de perte n'était pas certain ou quasi certain et ce risque n'avait pas pris naissance dans l'exercice commercial au cours duquel la provision avait été constituée (2018). La circulaire n° 1/2018 ch. 2 était entrée en vigueur le 17 septembre 2018 et avait suivi la jurisprudence de la chambre administrative concernant la justification des provisions. Le droit fiscal et le droit comptable suisse poursuivant des objectifs différents, le caractère d'exception à l'impôt pour les réductions autorisées par la loi devait se faire sur la base d'une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue. La contribuable ne démontrait ni même alléguait que le risque de devoir procéder à des grands travaux d'entretien était certain ou quasi certain durant la période de contrôle.

14) Par acte déposé le 13 novembre 2020 devant la chambre administrative, SI A_____ SA a recouru contre le jugement du TAPI du 12 octobre 2020.

La réserve portée au bilan avait été imposée par l'arrêté départemental du 1er octobre 2018, étant précisé qu'il s'agissait du premier exercice commercial durant lequel cette provision avait été constituée. Par ailleurs, les comptes 2018 de la SI D_____ SA contenaient la même déduction qui avait été admise par l'AFC-GE. La provision avait été constituée sur la base de l'obligation légale découlant de l'art. 42 LGL. Son but était de constituer une réserve nécessaire destinée à financer les travaux liés à l'usure et au vieillissement dans les années précédant la sortie du régime de contrôle. Par ailleurs, le calcul de la subvention étatique pour les loyers subventionnés par l'État tenait compte de la constitution de cette réserve et faisait l'objet d'un contrôle étatique. Puisque les frais d'entretien effectifs étaient par définition déductibles de l'impôt sur le bénéfice, il était illogique de considérer que le solde non utilisé de ces frais sur une année doive servir à payer

l'impôt sur le bénéfice avant d'être mis en réserve. Le TAPI s'était limité à donner une interprétation littérale inadéquate, considérant ce montant comme une « réserve pour travaux d'entretien ». En adoptant la LGL, le législateur n'avait pas visé le traitement comptable et fiscal réservé au mécanisme qu'il mettait en place. Ainsi, l'usage du terme « réserve » pouvait porter à confusion du moment où d'un point de vue économique et donc comptable et fiscal, le mécanisme mis en place par la LGL s'apparentait plus à une provision qu'à une réserve.

Le principe de déterminance prévoyait que le droit comptable était le point de départ de la taxation. Dès lors, en l'absence de règles fiscales correctives, l'administration fiscale devait se baser sur les comptes statutaires pour déterminer le bénéfice imposable. Le principe de déterminance avait un effet protecteur en faveur du contribuable, l'administration fiscale étant tenue de reprendre les écritures comptables seules déterminantes pour le calcul du résultat imposable. Par ailleurs, l'art. 958c al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) rappelait les principes de fiabilité et de prudence visant notamment à protéger les créanciers. Suivant le raisonnement du TAPI, les créanciers seraient trompés car ils penseraient à tort que le montant de CHF 245'338.- était librement à la disposition de la société, alors qu'il était bloqué sur un compte bancaire séparé et ne pouvait être utilisé que pour payer des factures de frais d'entretien.

Concernant les conditions imposées par l'art. 960 c al. 2 CO, le fait que la provision litigieuse soit imposée par le droit administratif et que ce dernier impose un contrôle étatique devait conduite à une analyse particulière de la réalisation de ces conditions. Le contrôle étatique concrétisait donc les conditions de quasi certitude du risque de charges et du moment de la naissance de ce risque. Le TAPI s'était fourvoyé en considérant que le but de la provision était de financer les travaux liés à l'usure ou au vieillissement dans les années qui précèdent la sortie du régime de contrôle car en pratique pour un immeuble normalement entretenu, la provision tendait à zéro vers la fin de la période de contrôle. Dès lors, cette provision n'était en rien comparable à celle pour grands travaux.

L'interprétation faite par le TAPI du principe de périodicité était trop restrictive et conduisait à vider de sens la mécanique de la provision OCLPF. Les montants provisionnés étaient en adéquation avec la réalité et à la fin de la période de contrôle, la provision était en principe purgée par la comptabilisation des travaux d'entretien effectivement réalisés. S'il était admis que pour les immeubles récents, il n'y a pas ou peu de travaux d'entretien, la première année l'immeuble étant déjà utilisé, il y avait un risque lié à son entretien même à la première année d'utilisation.

Il y avait par ailleurs une analogie à faire entre le fonctionnement de la provision OCLPF et celui de la dotation au fond de rénovation de propriétés par étages selon des art. 712l al. 1 et 712m al. 1 ch. 5 du Code civil suisse du

10 décembre 1907 (CC - RS 210). Selon l'information fiscale AFC-GE n° 1/2011 ch. 2 1.1.2, les versements à un fonds de rénovation d'une PPE étaient déductibles dans la mesure où ils découlaient d'une obligation légale incombant au copropriétaire et que ce dernier ne pouvait pas disposer librement des montants versés de manière irrévocable, ceux-ci étant en principe destinés aux rénovations.

Pour tous ces motifs, la SI A_____ SA concluait à l'annulation du jugement et des décisions sur réclamation et à ce que la déductibilité de l'intégralité de la provision OCLPF pour la période fiscale 2018 lui soit accordée.

15) Par réponse du 18 décembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Aucun argument nouveau pertinent susceptible d'influer le sort du litige n'avait été avancé par la recourante, à part l'analogie qu'elle essayait de faire entre la provision OCLPF et la mécanique du fonds de rénovation PPE. Cette analogie n'était pas convaincante, les situations visées n'étant pas comparables. En effet, l'information n° 1/2011 ne concernait que les immeubles privés et ne pouvait pas s'appliquer dans le cas d'espèce concernant des immeubles détenus par une SI. La recourante ne pouvait pas simultanément se référer au principe de déterminance pour ensuite prétendre que cette provision constituerait en fait un versement à un fonds de rénovation PPE. Par ailleurs, il était incontestable qu'aucun versement n'avait été effectué car il n'avait pas été comptabilisé en tant qu'actif transitoire (charge payée d'avance). Le fait que cette réserve ait été imposée par une autre loi ne saurait entraîner automatiquement l'admission d'une déduction sur le plan fiscal. La recourante n'avait pas allégué que le risque de perte d'avantage économique fut réel, concret et imminent comme exigé par la jurisprudence du Tribunal fédéral.

16) Dans sa réplique du 12 février 2021, la recourante a persisté dans ses conclusions. On ne pouvait pas se limiter à une interprétation strictement littérale du texte de la LGL pour interpréter l'expression de « réserve » utilisée à l'art. 42a al. 1 de cette loi mais il fallait se baser sur l'interprétation téléologique. En effet, la règle visait à protéger les locataires de biens immobiliers soumis à un régime de contrôle de l'absence de rénovation et d'entretien de la part des propriétaires pour la période de vingt-cinq ans. Pour ce motif, le propriétaire était obligé de constituer une réserve pour les frais d'entretien qui devaient se réaliser durant cette période et la bloquer sur un compte distinct. Si le propriétaire n'effectuait pas l'entretien du bien immobilier au détriment de l'intérêt des locataires, l'office du logement pouvait alors utiliser ces fonds pour financer les travaux d'entretien à la charge du propriétaire.

La protection de l'intérêt des locataires perdait son sens si la notion de réserve devait être comprise comme attribution de bénéfice réalisé par le propriétaire et non comme provision au sens des art. 959 al. 2 ch. 2 let. c et 960e al. 2 CO. En effet, cette réserve devait être bloquée indépendamment de la réalisation de bénéfices comptables. La chambre administrative et le Tribunal

fédéral avaient par ailleurs reconnu que la notion de réserve devait être interprétée et n'était pas une notion définie. La réserve devait permettre le financement de travaux liés à l'usure et au vieillissement de l'immeuble. Dès lors, l'expression de « réserve » des art. 42 LGL et 3 al. 4 RGL correspondait à l'obligation légale du propriétaire de provisionner les montants nécessaires à l'entretien de l'immeuble durant la période de contrôle.

De plus, en droit comptable, la provision était obligatoire lorsqu'elle résultait de l'application de règles de droit. Il fallait distinguer l'obligation légale de constituer une provision (art. 960e al. 2 CO) de la possibilité pour l'entreprise de constituer une provision lorsqu'elle le jugeait nécessaire (art. 960e al. 3 CO). Dès lors, le propriétaire d'un immeuble soumis au régime de contrôle était légalement tenu de constituer une provision OCLPF de sorte que le propriétaire était obligé de payer d'avance les frais d'entretien de l'immeuble à venir. Seul le moment exact de la réalisation de ces travaux durant la période de contrôle était incertain.

Ces provisions prescrites par le droit commercial (art. 669 al. 1 CO) étaient en tous les cas justifiées par l'usage commercial pour autant qu'elles répondaient aux exigences de l'économie d'entreprise. Selon la règle établie par le Tribunal fédéral, les règles correctrices fiscales prévues aux art. 63 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 16B de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) ne pouvaient remettre en question une provision qui devait être enregistrée selon les règles du droit comptable mais visaient plutôt à remettre en question les provisions qui pouvaient être enregistrées selon le bon vouloir de l'entreprise et qui n'étaient plus justifiées.

Par ailleurs, si la provision devait obligatoirement être enregistrée selon le droit comptable, selon le principe de l'autorité de bilan, le fardeau de la preuve incombait à l'autorité intimée. Sur le plan fiscal, la déduction à la suite de l'enregistrement de la provision OCLPF ne faisait que décaler le prélèvement de l'impôt car à la suite de la réalisation des travaux d'entretien, cette provision serait progressivement dissoute et compenserait les charges qui auraient été fiscalement déductibles.

17) L'intimée n'a pas déposé de duplique dans le délai imparti mais a persisté dans ses conclusions.

18) Par écriture spontanée du 25 mars 2021, la recourante a encore rappelé l'existence d'un arrêt récent du Tribunal fédéral (2C_712/2020) confirmant un arrêt de la chambre de céans du 4 août 2020 (ATA/726/2020). Selon son interprétation, toute provision exigée par l'art. 960e al. 2 CO était justifiée commercialement et devait être reconnue fiscalement. Par ailleurs, dans les cas d'espèce cités, ni la chambre administrative ni le Tribunal fédéral n'avaient

reconnu la provision car elle n'était pas fondée sur l'art. 960e al. 2 CO, contrairement au cas d'espèce.

19) Le 7 avril 2021, les parties ont été informées que la cause avait 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Est litigieuse la question de la reprise de la provision de CHF 245'338.- comptabilisée pour l'année 2018 à titre de « provision à long terme pour travaux d'entretien » par SI A_____ SA pour l'année fiscale 2018.

3) 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 la taxation 2018 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 LIPM.

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).

4) Selon l'art. 63 LIFD, les provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour : a. les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ; b. les risques de perte sur les actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs ; c. les autres risques de perte imminente durant l'exercice ; d. les futurs mandats de recherche et développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable mais au total jusqu'à CHF 1'000'000.- au maximum. Selon l'al. 2 du même article, les provisions qui ne se justifient plus sont à ajouter au bénéfice imposable.

En droit cantonal, l'art. 16B LIPM est le pendant de l'art. 63 al. 1 let. a à c et al. 2 LIFD qu'il reprend mot par mot.

5) 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 et les arrêts cités). 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).

Les provisions pour les engagements de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3.1). Cette catégorie de provisions contient celles pour garanties et pour dommages-intérêts (Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III, p. 177 ; Robert DANON, op.cit. ad art. 63 n. 19) ainsi que les provisions pour litige ou constituées pour des affaires en cours (Robert DANON, op.cit. ad art. 63 n. 19 et 20).

Deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent trouver leur origine au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul (en d'autres termes, les événements qui sont la cause d'une dépense effective ou vraisemblable dont le montant est indéterminé à la date de clôture du bilan, doivent s'être produits durant l'exercice commercial en cours : arrêts du Tribunal fédéral 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 3.2 = RDAF 2002 II 315 ; 2C_945/2011 du 12 octobre 2012 consid. 2.2) ; et 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 bouclement 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 ; 2C_392/2009 du 23 août 2009 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/223/2020 du 25 février 2020 consid. 4c).

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 (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

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).

6) 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 ; 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1).

7) Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan. Notamment l'art. 960 traite de l'évaluation des actifs et des dettes. L'art. 960e 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).

8) a. La procédure administrative est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'elle ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 128 II 139 consid. 2b ; 120 V 357 consid. 1a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_205/2012 du 6 novembre 2012 consid. 2.1). Conformément au principe général de procédure consacré à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), il incombe en effet à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'il est le mieux à même de connaître, notamment parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle (ATF 125 IV 161 consid. 4 ; 120 Ia 179 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_205/2012 précité consid. 2.1 ; 1B_152/2008 du 30 juin 2008 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a même qualifié cette obligation de « devoir de collaboration spécialement élevé » lorsqu'il s'agit d'éléments ayant trait à la situation personnelle de l'intéressé, puisqu'il s'agit de faits qu'il connaît mieux que quiconque (arrêts du Tribunal fédéral 1C_58/2012 du 10 juillet 2012 consid. 3.2 et la référence citée ; 2C_703/2008 du 8 janvier 2009 consid. 5.2 ; 2C_80/2007 du 25 juillet 2007 consid. 4 et les références citées).

Le droit genevois de procédure administrative prévoit par ailleurs que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles y prennent des conclusions indépendantes ainsi que dans les autres cas prévus par la loi (art. 22 LPA applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

b. En matière fiscale plus spécifiquement, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a ; ATA/809/2015 du 11 août 2015 consid. 6d). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4).

9) Le RGL fixe les conditions relatives aux immeubles qui font l'objet de la LGL, soit ceux destinés à des logements d'utilité publique. Concernant l'entretien de ces immeubles, l'art. 3 ch. 4 du règlement prévoit que le propriétaire doit constituer des réserves pour travaux d'entretien et les déposer en banque sur un compte spécial. Il doit pouvoir en tout temps justifier l'utilisation des réserves qui restent attachées à l'immeuble en cas de transfert de celui-ci. La constitution de ces réserves a lieu après la clôture des comptes et n'engendre pas une charge grevant le bénéfice de l'exercice (Jean-Pierre CHARDONNENS, Comptabilité générale, 212 p. 171).

10) En l'espèce, la recourante a ouvert un compte spécial afin d'y déposer la somme de CHF 245'338.-. Cette somme a été comptabilisée comme « provision à long terme pour travaux d'entretien » et résultait d'une obligation selon le chiffre 7 de l'arrêté départemental du 1er octobre 2018 par lequel le département du territoire accordait à la SI A_____ SA une exonération fiscale de l'impôt immobilier complémentaire, un taux d'imposition réduit ainsi que des subventions personnalisées aux locataires pour des immeubles sis à C_____, ainsi qu'un contrat de prêt hypothécaire en premier rang accordé par la E_____ à la recourante le 15 février 2017. L'administration fiscale a repris cette provision car non conforme à l'usage commercial et l'a assimilée à une provision pour grands travaux d'entretien selon l'information n° 1/2018, l'ancienne pratique selon l'instruction n° 125 n'étant plus en vigueur.

Cette circulaire est entrée immédiatement en vigueur à la date du 17 septembre 2018 soit avant l'arrêté départemental du 1er octobre 2018. Cette information rappelle les principes applicables sur le plan fiscal pour l'admission d'une provision. Les trois conditions à respecter sont les suivantes :

1. la provision est dûment comptabilisée ;

2. le risque de perte ou de charge qu'elle est censée couvrir peut être qualifié de certain ou quasi certain ;

3. ce risque a pris naissance à l'exercice commercial au cours duquel la provision a été constituée.

La circulaire précise qu'à l'exception des provisions pour futurs mandats de recherche et développement confiés à des tiers (art. 63 al. 1 let. d LIFD), les provisions pour charges futures ne sont pas admises sur le plan fiscal dans la mesure où elles ne remplissent pas cumulativement les trois conditions susmentionnées. Par ailleurs, la même information abrogeait la pratique concernant les provisions pour grands travaux d'entretien de sorte que sauf exceptions décrites dans la circulaire, l'intégralité des provisions existantes au 17 septembre 2018 constituées forfaitairement sur la base de l'ancienne pratique devaient être soit utilisées soit dissoutes sur le plan comptable au plus tard à la fin de la période fiscale 2019.

11) Il en découle pour le cas d'espèce que lors de la notification de l'arrêté départemental du 1er octobre 2018 à la recourante, cette information était déjà en vigueur. La dénomination se trouvant au bilan de la recourante au 31 décembre 2018, soit « provision à long terme pour travaux d'entretien » semble se référer à l'ancienne pratique. Elle ne correspond toutefois pas à une provision forfaitaire car elle a été calculée après que le résultat de l'exercice et les coûts effectifs des charges annuelles aient été connus. Par ailleurs, cette provision ne rentre pas dans l'exception décrite dans la circulaire, ne s'agissant pas de réaliser des travaux faisant déjà l'objet d'une autorisation de construire délivrée avant le 31 décembre 2019. Dès lors, il s'agit en l'espèce d'une provision pour risques ou investissements futurs qui n'est en principe pas admise par la doctrine et la jurisprudence (ATF 103 Ib 366 ; Robert DANON, op.cit, n. 15 ad art. 63 LIFD). Le droit fiscal n'admet en effet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions pourtant tolérées en droit commercial. Dès lors, ce genre de provisions sont à ajouter au bénéfice imposable conformément au principe de périodicité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 consid. 3.1). La seule exception existante concerne les dépenses destinées à couvrir de futurs mandats de recherche et développement de même que, avant la nouvelle circulaire, les provisions calculées de manière forfaitaire (Robert DANON, op. cit., n. 15). En tout état de cause, des provisions pour des risques de pertes imminentes durant l'exercice (art. 63 al. 1 let. c LIFD) comme par exemple des provisions pour grosses réparations futures ne peuvent être reconnues que si le contribuable peut prouver avec un concept et des offres à l'appui que ces provisions sont tout-à-fait nécessaires. Par ailleurs, le risque de perte doit avoir pris naissance durant l'exercice concerné. Le risque doit être imminent, ce qui n'est pas le cas que lorsqu'il se réalise au cours de l'exercice suivant. Le principe de périodicité commande d'examiner si la constitution de la provision concerne des faits se rapportant à la période de calcul. Pour ce faire, il suffit que le risque de perte paraisse imminent au moment de la clôture des comptes (Robert DANON, op. cit., n. 34 et 35).

Or, comme l'a retenu à juste titre le TAPI, la recourante ne démontre pas ni même n'allègue qu'elle risquait en 2018 de devoir procéder à des grands travaux d'entretien de façon certaine ou quasi certaine durant la période de contrôle et encore moins que ce risque aurait pu prendre naissance dans l'exercice comptable 2018. La recourante n'a pas allégué un risque de perte d'avantages économiques réel, concret et imminent. Les arrêts cités par la recourante, notamment l'arrêt de la chambre de céans du 4 août 2020 confirmé par le Tribunal fédéral du 4 mars 2021, ne permettent pas de remettre en cause cette conclusion.

C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a procédé à la reprise de la provision litigieuse et que le TAPI a confirmé cette analyse. Ce grief sera dès lors écarté.

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

12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- 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 13 novembre 2020 par SI A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 ;

au fond :

le rejette ;

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

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, 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 Lionel Delgado, 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, Mmes Rapp et Tombesi, 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 :