

# **GE\_GERICHTE A/679/2022 vom 27. Juni 2023**

GE Cour de justice, 2023-06-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_679\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_679_2022)

FR: GE\_GERICHTE A/679/2022 du 27 juin 2023

IT: GE\_GERICHTE A/679/2022 del 27 giugno 2023

## **Erwägungen**

### **E. 4**

La recourante estime que les provisions litigieuses doivent être admises en déduction de son bénéfice imposable. !

#### **E. 4.1**

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, 4 e éd., 2012, p. 224). !

#### **E. 4.2**

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 prélèvements 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).

#### **E. 4.3**

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). !

#### **E. 4.4**

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).! [endif]>! [if> 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, 2 e 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. 61 et 67 ad art. 58 LIFD).

#### **E. 4.5**

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).! [endif]>! [if> 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 op. cit. , ad art. 57-58, n. 74). 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). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports, 2005, p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une

analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 430). Si le contribuable a passé des écritures en faisant usage de sa liberté d'appréciation, lui permettre de les remettre en question reviendrait à tolérer un comportement contradictoire, ce d'autant plus si la modification du bilan est motivée par un souci d'économie fiscale. Celui qui, par exemple pour des raisons fiscales, ne fait pas valoir des charges justifiées, ne peut ultérieurement demander à modifier les comptes (Pierre-Marie GLAUSER, Apports, 2005, p. 91). 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 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), 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 détermination en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 537 s.).

#### **E. 4.6**

Le principe de détermination 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, 2 e éd., 2008, n. 7 ad art. 29 LIFD ; Jürg STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, p. 232).>![endif]>![if>

#### **E. 4.7**

En l'espèce, selon la recourante, il y a lieu de prendre en considération sa provision pour garantie locative de CHF 15'900'000.- au vu du risque de devoir verser, au cas où elle ne

parviendrait pas à conclure des contrats de bail qui la libérerait de son engagement en relation avec les surfaces louées, un loyer à la I\_\_\_\_\_. Il y a toutefois lieu de constater, à l'instar du TAPI, que ces loyers étaient potentiellement dus au plus tôt à la fin de l'année 2022. Le risque que représentait la non location de l'intégralité des surfaces, même à considérer qu'il se trouve en relation directe avec les engagements pris en 2019 par la recourante, ne pouvait pas être tenu pour imminent, ni certain ou quasi-certain lors de l'établissement des comptes relatifs à l'exercice 2019, de sorte que cette seconde condition fait défaut malgré l'engagement ferme de la contribuable de payer les loyers. [endif]>![if> De même, l'analyse du TAPI selon laquelle la provision de CHF 5'219'900.- en lien avec les coûts prévus lors de l'entrée des locataires dans les locaux ne peut entrer en ligne de compte qu'à partir de la remise des locaux ou un court laps de temps auparavant, n'apparaît pas critiquable. La provision constituée pour ces travaux plus de deux ans avant leur réalisation doit être qualifiée de provision constituée en vue d'une utilisation future, soit une réserve non fiscalement déductible. L'argument de la recourante selon lequel un délai de trois ans n'apparaît pas excessif compte tenu de l'ampleur du projet ne permet pas de remettre en cause ce qui précède, une telle durée ne répondant en tout état pas à la notion d'imminence puisqu'elle ne pouvait pas, en 2019, savoir ce qu'il adviendrait de la location ou non des locaux en 2022 ou 2023. C'est ainsi à bon droit que le TAPI a retenu que le fait que les provisions litigieuses auraient été passées en conformité avec le droit commercial n'implique pas qu'elles doivent être systématiquement admises par l'autorité fiscale qui doit s'assurer du respect de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Cette disposition est effectivement une règle correctrice exigeant en particulier que la provision en cause soit justifiée par l'usage commercial. Elle exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif en raison d'un risque de perte réel, concret et imminent, ce qui ne s'avère pas être le cas en l'occurrence. La recourante n'ayant pas établi le bien-fondé de l'admissibilité des provisions « pour charge de participation aux aménagements des bâtiments » de CHF 5'219'900.- et « pour garantie locative » de CHF 15'900'000.- pour 2019, 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. Dès lors que la contribuable a été taxée sur la base des montants dont elle a bénéficié, la charge fiscale y relative correspond bien à sa capacité contributive, dont le principe veut que chaque contribuable participe à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en fonction de ses moyens, avec une charge fiscale adaptée à sa substance économique (ATF 131 II 562 consid. 3.7 et les références citées). Ce principe ne peut s'interpréter comme autorisant la contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4), celle-ci étant liée par les comptes joints à sa déclaration, y compris dans le cas où elle a fait valoir une charge qui ne s'avère pas justifiée d'un point de vue fiscal. Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté.

## **E. 5**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 LPA).![endif]>![if> \* \* \* \* \*