

GE_GERICHTE JTAPI/1361/2022 vom 12. Dezember 2022

GE Cour de justice, 2022-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1361_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1361/2022 du 12 décembre 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1361/2022 del 12 dicembre 2022

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD et 11 LIPM), tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 259 s.).

E. 4

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, telle par exemple une provision non justifiée. Selon l'art. 12 al. 1 LIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits (let. a), augmenté notamment des provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial (let. e). Cette disposition, même rédigée différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022 consid. 3a).

E. 5

De jurisprudence constante, il ressort des dispositions précitées que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination ; ATF 147 II 209 consid. 3.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.1). Le contrôle du respect des normes comptables, même impératives, ne constitue ainsi qu'une première étape de l'examen des comptes que doit effectuer d'office et préalablement l'autorité fiscale en application des dispositions précitées. Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est donc une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Le droit fiscal ne permet en effet pas la constitution par le biais de

- 7/12 - A/637/2022 provisions de réserves latentes, pourtant tolérées voire même imposé en droit commercial. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 4.2 ; Markus REICH/Marina ZÜGER/Philipp BETSCHART in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3ème édition, 2017, art. 29 ch. 9 p. 715).

E. 6

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). Les provisions justifiées par l'usage commercial sont aussi admises en déduction du bénéfice en ICC (art. 13 let. e LIPM).

E. 7

L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle ait été dûment comptabilisée, qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et qu'elle porte sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul. Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. 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 future constituent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes, apparaisse ultérieurement. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel, concret et imminent (ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022 consid. 3c et les références citées). Ainsi, seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent.

E. 8

La question de l'admission d'une provision pour des congés non pris n'a été traitée qu'à peu de reprises par la jurisprudence. Par décision du 1er octobre 1992, la commission de recours en matière fiscale zurichoise a considéré, en se fondant sur l'art. 45 al. 1 let. a et b de la loi zurichoise sur les impôts directs du 8 juillet 1951, que le fait que des employés n'aient pas pris leurs congés pendant l'année de service en cours donnait droit à la

- 8/12 - A/637/2022 constitution d'une provision, que ces congés soient compensés « en nature » ou par un paiement en espèces l'année suivante (StE 1993 B 72.14.1 Nr. 10). Cette décision est souvent citée comme exemple (cf. p. ex. Markus REICH/Marina ZÜGER/Philipp BETSCHART, op. cit., art. 29 ch. 23 p. 720). Le 16 août 2017, le tribunal cantonal saint-gallois a retenu que la constitution de provisions pour les vacances non prises des employés était en principe autorisée, puisqu'à la date de clôture du bilan, il n'était pas encore certain que ce crédit des congés non pris serait compensé sous forme de

rémunération ou de temps libre (cf. Newsletter Steuern Luzern 9/2018 du 15 mars 2018, Steuer+Praxis, Rückstellungen für Überstunden und Ferienguthaben). Le 23 avril 2018, le tribunal a retenu que dans le cas d'espèce qui lui était soumis, les provisions litigieuses relatives aux congés non pris étaient disproportionnées par rapport aux sommes effectivement versées aux employés concernés ; « même si le taux de rotation du personnel apparaît très élevé, les sommes finalement versées en compensation des vacances et des heures supplémentaires non récupérées (...) s'avèrent très faibles par rapport aux provisions comptabilisées ». En outre, le paiement de ces vacances était loin d'être prévisible, dépendant pas seulement de la fin des rapports de service, mais également d'autres facteurs aléatoires tels que la durée du contrat de travail, le fait que des vacances n'aient pas pu être prises (JTAPI/379/2018). Cette analyse a été confirmée sur recours (ATA/1101/2019 du 25 juin 2019). De manière plus générale, le Tribunal fédéral a affirmé (ATF 141 II 83 consid. 5.1) qu'une provision sert à comptabiliser, durant l'exercice commercial, une dépense ou une perte effective ou en tous cas probable comportant un élément d'incertitude quant à son montant et qui ne se réalise « geldmässig » (littéralement « en termes monétaires », ou « financièrement » selon la traduction proposée dans l'arrêt 2C_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 5.5.2) que lors d'un exercice commercial postérieur.

E. 9

La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2).

E. 10

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter

- 9/12 - A/637/2022 le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 1er novembre 2021 consid. 5a). Ainsi, puisque le montant et la justification commerciale des provisions est de nature à diminuer la dette fiscale, il revient au contribuable d'en apporter la preuve (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2).

E. 11

L'employeur accorde au travailleur, chaque année de service, au moins quatre semaines de vacances (art. 329a al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse - CO - RS 220), pendant lesquelles il doit lui verser le salaire total y afférent (art. 329d al. 1 CO). Ces dispositions sont relativement impératives, en ce sens qu'il ne peut y être dérogé au détriment du travailleur (art. 362 al. 1 CO). Par ailleurs, tant que durent les rapports de travail, les vacances ne peuvent pas être remplacées par des prestations en argent ou

d'autres avantages (art. 329d al. 2 CO). Cette règle est absolument impérative (art. 361 al. 1 CO).

E. 12

En l'occurrence, il convient en premier lieu de relever que la position de la commission de recours en matière fiscale zurichoise adoptée le 1er octobre 1992, il y a plus de trente ans et avant l'entrée en vigueur de la LIFD et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), est dépassée et donc erronée. En effet, le fait que des employés n'aient pas pris leurs congés ne donne pas nécessairement droit à la constitution d'une provision admissible d'un point de vue fiscal puisque selon la récente jurisprudence du Tribunal fédéral en matière fiscale susmentionnée, une provision sert à comptabiliser une dépense ou une perte qui se réalise en termes monétaires, financièrement, lors d'un exercice commercial postérieur. Il est donc nécessaire que le risque qui justifie la constitution d'une provision soit « en monnaie sonnante et trébuchante », ce qui n'est pas le cas si les congés non pris pendant une année en cause sont compensés « en nature » l'année suivante ; dans un tel cas de figure, il n'y a en effet pas de coûts monétaires pour l'employeur. Une provision pour des congés non pris donc n'est fiscalement acceptable, quoi qu'en dise la recourante, que pour autant que ceux-ci impliquent effectivement un risque financier pour l'employeur au cours d'un exercice commercial postérieur. Or, étant donné qu'en vertu du droit du travail, les congés ne peuvent pas être remplacés par des prestations en argent tant que durent les rapports de travail, il est indispensable qu'existe un certain risque qu'un employé quitte son emploi sans avoir pris la totalité de ses congés, puisque l'employeur devrait alors les

- 10/12 - A/637/2022 payer, ce qui induit un risque monétaire. La position du tribunal cantonal saint-gallois du 16 août 2017 ne dit d'ailleurs pas autre chose, pas plus que celle du tribunal de céans du 23 avril 2018, confirmée sur recours le 25 juin 2019. En l'espèce, le tribunal ne peut faire sienne la position de la recourante. En effet, s'il résulte certes du droit commercial que les congés non pris doivent faire l'objet d'une provision, cela n'implique pas forcément, à teneur de la jurisprudence susmentionnée, que ladite provision doive être acceptée par l'autorité fiscale puisque celle-ci doit également s'assurer du respect de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, une règle correctrice exigeant en particulier que la provision soit justifiée par l'usage commercial et donc qu'elle exprime le fait que le résultat de l'exercice ne puisse pas être tenu pour définitif en raison d'un risque de perte réel, concret et imminent. Or, à cet égard, force est de constater que la recourante n'a pas établi, à satisfaction de droit, l'existence concret d'un risque lié au versement d'une somme d'argent pour congé non pris en 2019 suite à une rupture des rapports de travail en 2020. Certes, la provision effectuée par la recourante peut se justifier lorsqu'un employé ayant des congés non pris risque de cesser de travailler pour son compte et qu'elle soit de ce fait menacée, si elle ne le libère pas de son obligation de travailler lors du délai de congé (cf. à ce sujet Rémy WYLER/Boris HEINZER, Droit du travail, 4ème édition, 2019, p. 499-502), de devoir payer lesdits congés en espèce. Un tel risque doit néanmoins reposer sur des éléments factuels - par exemple un litige ou des réclamations d'un employé - et non dans l'abstrait, sous peine de devoir accepter fiscalement des provisions créées en vue de couvrir un risque hypothétique. Or, aucun élément du dossier ne laisse apparaître en l'espèce qu'un litige risquant de conduire à une rupture des relations de travail avec l'un des employés en cause était né ou sur le point de naître en 2019. Dès lors, le risque de devoir déboursier de l'argent pour compenser des congés non pris en 2019 est trop hypothétique pour retenir

l'existence d'un risque de perte certain ou quasi-certain. À titre superfétatoire, il est en outre évident que la recourante ne peut faire valoir une provision pour des congés non pris en 2019 alors qu'ils ont déjà été récupérés lorsqu'elle établit ses comptes. Or, la recourante n'indique ni quand les congés non pris en 2019 ont été récupérés en 2020, ni la date d'établissement de son bilan, des éléments factuels d'importance capitale puisque l'examen de la justification d'une provision par l'usage commercial s'effectue à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi. Faute du moindre élément à ce sujet - étant rappelé que le fardeau de la preuve lui incombe - et compte tenu que sa déclaration fiscale 2019, imprimée le 1er septembre 2020, date du 24 septembre 2020, il ne pourrait être sans autre admis que lors de l'établissement du bilan, les employés en cause n'avaient pas déjà récupéré leurs congés non pris en 2019. Il serait parfaitement envisageable que le bilan ait été établi à fin août 2020, peu avant l'impression de la déclaration fiscale, de sorte que la recourante, qui savait que les congés avaient été repris « en nature » à cette date, ne pouvait

- 11/12 - A/637/2022 constituer une provision. Cette considération conduirait également à refuser la prise en compte de la provision litigieuse.

E. 13

Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

E. 14

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 12/12 - A/637/2022

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.