

## **GE\_GERICHTE JTAPI/282/2023 vom 13. März 2023**

GE Cour de justice, 2023-03-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_282\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_282_2023)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/282/2023 du 13 mars 2023

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/282/2023 del 13 marzo 2023

### **Erwägungen**

#### **E. 23**

Par duplique du 6 décembre 2022, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 17 octobre 2022. La recourante comptabilisait une provision à hauteur de la valeur des points acquis et ne la dissolvait que si les points étaient périmés. Ce mode opératoire permettait de valoriser la provision à hauteur d'un coût (réduction de prix lors d'un achat) qui restait éminemment théorique. En effet, un adhérent pouvait décider de ne pas utiliser ses bons, voire de ne plus faire d'achat pendant trois ans. Si on jugeait la situation de manière empirique, on constatait qu'en moyenne l'utilisation des bons adhérents était de l'ordre de CHF 1 million par an, montant très inférieur à celui de la provision. Il était donc faux de prétendre que le risque encouru était certain ou quasi-certain. L'étonnement de la recourante au sujet de la moyenne des trois ans relevait d'une mauvaise compréhension de son approche. La moyenne empirique de trois ans ne devait pas être mise en relation avec la durée de validité initiale des cartes. D'ailleurs, les bons adhérents étant reconduits sans limitation de durée tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion, cela démontrait que les trois ans retenus n'étaient pas corrélés avec la durée de validité initiale des cartes adhérents. Une durée de trois ans avait été retenue parce que ce laps de temps semblait représentatif de la situation. La recourante ne proposant pas que le calcul empirique soit fait sur une période différente, elle persistait à maintenir sa détermination de la provision admise sur le plan fiscal en se basant sur l'expérience objectivement chiffrable de trois années.

- 9/16 - A/1740/2022 La recourante opérait enfin un amalgame injustifié. En effet, le fait que le principe de la méthode empirique contenu dans l'information n° 3/2016 avait été invoqué n'impliquait pas que les principes applicables aux provisions pour travaux de garantie s'appliquaient par analogie au cas d'espèce. En l'occurrence, on n'était pas en présence de garanties objectivement contenues dans des travaux réalisés, mais en présence de rabais qui ne reposaient que sur la fidélisation du client adhérent et non pas sur la marchandise vendue audit client, qui pouvait également être couverte par une garantie contractuelle. Il ne justifiait dès lors pas de considérer que la provision devait pouvoir être maintenue pendant trois ans et demi, en l'absence de quelque garantie octroyée aux clients ayant adhéré au programme de fidélisation. EN DROIT 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). 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. 3. À titre liminaire, l'AFC-GE a déclaré dans sa réponse qu'elle

s'engageait à réduire le redressement fiscal du montant de la provision pour impôts supplémentaires tant en 2019 qu'en 2020. Il lui en sera donné acte. 4. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD et 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), 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.). 5. 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).

- 10/16 - A/1740/2022 6. 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 déterminance ; 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 provisions de réserves latentes, pourtant tolérées voire même imposées 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, Bundes-gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3ème éd., 2017, art. 29 ch. 9 p. 715). 7. 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). 8. Une provision est une déduction portée à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine (Xavier OBERSON, op. cit., p. 203). Le montant d'une provision étant incertain, il doit être estimé. Pour ce faire, il faut se baser sur des cas de sinistres déjà en cours ou sur des chiffres empiriques. Ainsi, ce montant doit être déterminé sur la base d'une analyse de l'événement concerné dans le passé ainsi que sur la base d'événements survenus après la date de clôture du bilan. Cela étant, vu qu'une telle estimation est nécessairement imprécise, le contribuable doit disposer d'une certaine marge de manœuvre pour le déterminer. En tout état, la provision ne doit pas dépasser le montant dont on peut sérieusement escompter qu'il sera utilisé au cours d'un exercice ultérieur, compte tenu des circonstances et d'après une estimation conforme aux circonstances la justifiant (Peter LOCHER, Kommentar zum

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG, 2ème éd., 2019, art. 29 ch. 22 p.

- 11/16 - A/1740/2022 900 et les références citées ; Markus REICH/Marina ZÜGER/Philipp BETSCHART, op. cit., art. 29 ch. 12 p. 717 et les références citées). En droit fiscal genevois, le recours à la méthode empirique est connu et figure par exemple dans l'information n° 3/2016, qui en traite en son pt. 3.1. 9. 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. 10. 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 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

- 12/16 - A/1740/2022 (cf. Newsletter Steuern Luzern 9/2018 du 15 mars 2018, Steuer+Praxis, Rückstellungen für Überstunden und Ferienguthaben). Le 23 avril 2018, le tribunal de céans 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). Le 12 décembre 2022, le tribunal a considéré que les congés non payés ne pouvaient pas faire l'objet d'une provision (JTAPI/1361/2022) ; ce jugement est contesté par devant la chambre administrative de la Cour de justice. 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. 11. 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). 12. 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 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

- 13/16 - A/1740/2022 preuve (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2). 13. 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). 14. En l'occurrence, s'agissant de la provision pour congés payés, 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 (ATF 141 II 83 consid. 5.1), 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 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 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

## **E. 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 précitée, que ladite provision doive être acceptée par l'autorité fiscale puisque celle-ci doit aussi s'assurer du respect de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, une règle

- 14/16 - A/1740/2022 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 ou 2020 suite à une rupture des rapports de travail en 2020 ou 2021. 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 éd., 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 lors des années fiscales en cause. Dès lors, le risque de devoir déboursier de l'argent pour compenser des congés non pris en 2019 ou 2020 est trop hypothétique pour retenir l'existence d'un risque de perte certain ou quasi-certain. Il convient encore de relever que la corrélation opérée par la recourante entre le nombre de jours de congé et le chiffre d'affaires réalisé est incorrecte. En effet, la recourante n'est pas active dans un secteur industriel où ses employés fabriqueraient des produits et où, en principe, un temps de travail plus long entraîne une production plus importante et donc un chiffre d'affaires a priori plus élevé. Étant active dans un domaine commercial, son chiffre d'affaires dépend des achats de sa clientèle qui ne découlent pas, en soi, du nombre des jours de congé des employés de la recourante. S'agissant de la provision pour remises adhérents sur points acquis, les parties s'accordent à retenir - à juste titre - qu'une telle provision se justifie, mais divergent quant à son montant. À cet égard, le tribunal ne peut suivre la recourante et admettre les montants qu'elle fait valoir pour 2019 et 2020. En effet, si ces montants résultent certes d'une comptabilité à première vue complète et fort précise, il n'en demeure pas moins qu'ils demeurent théoriques, hormis l'hypothèse où tous les adhérents utiliseraient tous leurs bons (e-purse) au cours de l'exercice suivant, ce qui n'a pas toutefois été démontré à satisfaction de droit par la recourante. Au contraire, ces sommes ne correspondent pas à la réalité puisqu'il a été établi, sur la base des comptes de la recourante, que le montant annuel effectivement couvert par cette provision, en d'autres termes l'utilisation de ces avoirs, est de l'ordre d'un million de francs. Il n'y a d'ailleurs pas

de confusion entre la charge annuelle correspondant à l'allocation à la provision et le montant de la provision au bilan en fin d'exercice, comme l'allègue à tort la recourante.

- 15/16 - A/1740/2022 Quant à l'application de l'information n° 3/2016, elle n'a pas lieu d'être, ainsi que justement exposé par l'AFC-GE dans sa duplique du 5 décembre 2022 à laquelle le tribunal renvoie. Cette information n° 3/2016 n'a été mentionnée que pour indiquer que la méthode empirique, qui doit est appliquée en l'espèce, existe en droit fiscal. Ainsi, les griefs de la recourante sont infondés. 15. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE, et le dossier renvoyé à cette dernière pour nouveaux bordereaux. 16. 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

### **E. 30**

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe dans une très large mesure, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 700.- ; il est 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).

- 16/16 - A/1740/2022

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