

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3385/2022-ICCIFD

ATA/259/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 février 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A\_\_\_\_\_ SA

**recourante**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
13 mars 2023 (JTAPI/283/2023)**

---

## EN FAIT

**A. a.** A\_\_\_\_\_ SA (ci-après : A\_\_\_\_\_ SA) est une société anonyme dont le siège se trouve à Genève.

**b.** Elle a pour but de fournir des prestations dans le domaine de l'audit et est active dans le conseil d'entreprise. Elle exerce également des activités entrant dans le cadre d'une société fiduciaire.

**B. a.** Dans sa déclaration fiscale pour l'année fiscale 2021, A\_\_\_\_\_ SA a annoncé un bénéfice net imposable dans le canton de Genève de CHF 78'123.- ainsi qu'un bénéfice net imposable en Suisse de CHF 153'216.-.

Son bilan comptable 2021 annexé mentionnait des « provisions à court terme » pour un montant de CHF 2'044'982.-.

**b.** En réponse à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), A\_\_\_\_\_ SA a indiqué que ces provisions comprenaient notamment une provision « pour vacances » de CHF 250'000.-. Elle a joint « une analyse identique à l'année dernière », en précisant avoir déjà reçu une demande de renseignements identique en 2021, et que toutes les provisions avaient été acceptées.

**c.** Le 7 juillet 2022, l'AFC-GE a notifié à A\_\_\_\_\_ SA des bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2021, à hauteur de CHF 3'836.75 (déduction faite des acomptes déjà versés), et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2021, à hauteur de CHF 20'459.50 (déduction faite des acomptes déjà versés). Elle a refusé de prendre en compte, à titre de déduction, la provision « pour vacances », au motif que celle-ci s'apparentait à une provision pour charge future présentée principalement pour faire ressortir une marge brute effective plus favorable et permettre une diminution du résultat fiscal.

**d.** A\_\_\_\_\_ SA a formé réclamation contre les bordereaux de taxation.

La charge, soit le montant de CHF 250'000.-, était justifiée par l'usage commercial, et le risque était certain. Il correspondait aux vacances de ses employés non prises au 30 septembre 2021. Elle clôturait son exercice au 30 septembre de chaque année, et une partie des vacances déterminée sur l'année civile n'était pas prise à ce moment-là. De plus, si ses employés avaient quitté l'entreprise au 30 septembre 2021, ce montant supplémentaire leur aurait été dû.

**e.** L'AFC-GE a rejeté la réclamation, persistant dans sa précédente argumentation.

**C. a.** A\_\_\_\_\_ SA a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), reprenant ses précédents arguments et ajoutant ce qui suit.

Si la société avait dû cesser son activité au 30 septembre 2021, elle aurait dû payer les jours de vacances non pris de ses employés. Elle avait systématiquement payé

le solde de vacances à chacun d'eux, même lorsqu'ils avaient été libérés de leur obligation de travailler. Les jours de vacances non pris étaient généralement « utilisés par chaque employé, une compensation financière égale au salaire n'[était] pas exclue ». Le fait qu'un employé reprît des vacances de l'exercice antérieur représentait une charge de l'exercice antérieur. La diminution de production liée aux vacances de l'exercice antérieur ne devait pas impacter l'exercice en cours.

Elle a joint un tableau récapitulatif, pour chacun de ses employés, le solde de vacances non prises pour l'année 2021, au 30 septembre 2021 (353 jours). Le coût journalier moyen par collaborateur était de CHF 814.-.

**b.** Par jugement du 13 mars 2023, le TAPI a rejeté le recours.

A\_\_\_\_\_ SA n'avait pas établi l'existence concrète d'un risque lié au versement d'une somme d'argent pour congé non pris en 2021 à la suite d'une rupture des rapports de travail. Aucun élément du dossier ne laissait apparaître qu'un litige risquant de conduire à une rupture des relations de travail avec l'un des employés était né ou sur le point de naître lors de la période fiscale en cause. De plus, en vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, A\_\_\_\_\_ SA ne pouvait pas opposer à l'AFC-GE la décision que celle-ci avait prise à l'égard de ses taxations pour la période fiscale antérieure.

**D. a.** Par acte remis à la poste le 11 avril 2023, A\_\_\_\_\_ SA a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à ce que celle-ci accepte la provision comptabilisée dans ses comptes au 30 septembre 2021 d'un montant de CHF 250'000.-.

Dans une société fiduciaire, un collaborateur qui effectuait un nombre d'heures important, en raison du nombre de jours de vacances pris inférieur à ce dont il avait droit sur la période considérée, augmentait sa production et sa contribution au chiffre d'affaires de la société. Dans la mesure où ce même collaborateur compensait ses vacances durant l'exercice suivant, sa production était diminuée, et le chiffre d'affaires de la société diminuerait proportionnellement à la baisse de productivité. Elle subissait ainsi une importante diminution de sa marge brute. L'impact d'un éventuel report de vacances devait être neutralisé par une provision comptable.

Elle subissait également une inégalité de traitement par rapport aux sociétés de livraison de biens.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, faisant valoir, comme elle l'avait déjà fait devant le TAPI, que la provision « pour vacances » n'était pas justifiée par l'usage commercial et que le risque provisionné n'était ni certain ni quasi certain.

**c.** A\_\_\_\_\_ SA n'ayant pas répliqué dans le délai imparti à cet effet, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

**1.1** L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 1<sup>re</sup> phr. LPA).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/1273/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.2 et l'arrêt cité).

**1.2** En l'espèce, la recourante, non représentée, n'a pas pris de conclusions formelles en annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE (ci-après : l'intimée) et du jugement querellé. Cependant, devant la chambre de céans, elle a indiqué faire recours contre ce jugement et ne pas comprendre la décision de l'intimée, en exposant et motivant sa position. Elle a également demandé à ce que la provision litigieuse soit acceptée. Ces éléments suffisent pour comprendre qu'elle est en désaccord tant avec la décision de l'intimée qu'avec le jugement querellé et souhaite leur annulation.

Le recours répond ainsi aux exigences de l'art. 65 LPA et est donc recevable, si bien qu'il convient d'entrer en matière sur le fond.

2. Il convient au préalable de déterminer le droit matériel applicable.

**2.1** En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

**2.2** En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD de la recourante pour l'année 2021. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LPFisc.

La question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

**3.** Se pose la question de la prescription et de la péremption du droit de procéder à la taxation.

**3.1** La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD , art. 22 al. 2 let. a LIFD).

**3.2** En l'espèce, l'intimée a notifié à la recourante des bordereaux de taxation ICC et IFD 2021 le 7 juillet 2022. Le délai de prescription de cinq ans a ainsi été respecté. Il n'est également pas échu au jour de la délibération du présent arrêt, étant au demeurant précisé qu'il est suspendu en raison de la présente procédure.

Le droit de procéder à la taxation litigieuse n'est donc pas prescrit.

**4.** La recourante conteste la non-prise en compte, à titre de déduction, de la provision « pour vacances » de CHF 250'000.- pour la période fiscale 2021.

**4.1** L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD).

Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, dans sa teneur applicable en l'occurrence, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent notamment les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 2<sup>e</sup> tiret).

Pour ce qui est de l'ICC, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits (art. 12 al. 1 let. a LIPM), augmenté notamment des amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 al. 1 let. e LIPM ; également dans ce sens l'art. 16B al. 2 LIPM). L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/705/2023 du 27 juin 2023 consid. 4.2 et l'arrêt cité).

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 bouclage 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). En outre, selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe (organique) avec le revenu acquis (ATF 124 II 29 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.2 et l'arrêt cité). La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte, sa nécessité effective pour l'entreprise n'étant pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 5.1 ; 2C\_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2).

**4.2** Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a) et les risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). 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 financièrement que lors d'un exercice commercial postérieur (ATF 141 II 83 consid. 5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 5.5.2).

Entrent notamment dans la catégorie des engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (art. 63 al. 1 let. a LIFD) les provisions visant à couvrir une prétention découlant d'un contrat de travail (Robert DANON, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n. 22 *ad* art. 63 LIFD). En revanche, la constitution d'une provision relative à un risque inhérent à l'activité entrepreneuriale n'est pas admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.2.3 ; Robert DANON, *op. cit.*, n. 34 *ad* art. 63 LIFD). De même, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer la non-admissibilité d'une provision destinée à couvrir des pertes de production qu'une centrale nucléaire d'une société partenaire pourrait subir à l'avenir (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., 2021, § 320 p. 204 et la référence citée).

**4.3** L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle soit justifiée par l'usage commercial, qu'elle ait été dûment comptabilisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3) et qu'elle porte sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (principe de périodicité ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2 et les arrêts cités).

En outre, 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 précité 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 (ATA/705/2023 précité consid. 4.4 ; 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 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 bouclage 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. 3.1 ; 2C\_392/2009 du 23 août 2009 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/143/2022 du 8 février 2022 consid. 5 et l'arrêt cité)

En vertu du principe de périodicité, le droit fiscal n'admet 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). Par conséquent, les résultats des exercices ne sauraient être compensés entre eux par la diminution ou l'augmentation des résultats des périodes en faveur ou à la charge d'autres périodes. Ainsi, des corrections fiscales doivent être entreprises lorsque le principe de périodicité est violé (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 précité consid. 4.2 et les références citées = RDAF 2011 II 70 ; Robert DANON, *op. cit.*, n. 13 *ad art.* 63 LIFD).

**4.4** 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 a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.2 et les arrêts cités).

**4.5** À teneur de l'art. 960e al. 1 CO, les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). L'art. 960e al. 2 CO prévoit que, lorsqu'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). Les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 CO sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.3 et les arrêts cités).

**4.6** Dans un arrêt de 2019 qui présente certaines similitudes avec la présente cause, la chambre administrative a considéré qu'une provision pour « vacances et heures supplémentaires » ne pouvait être fixée en partant du postulat que l'ensemble des employés quitterait l'entreprise durant l'année en cours. Malgré le taux de rotation élevé dans l'entreprise, tel n'était manifestement pas le cas. Cela impliquait que le

risque de devoir payer les charges salariales y afférentes ne pouvait être considéré comme suffisamment prévisible pour justifier l'importance des montants provisionnés (ATA/1101/2019 du 25 juin 2019 consid. 6).

**4.7** De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD 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 (autorité du bilan commercial ou principe de déterminance ; ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2). 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, les règles fiscales correctrices devant également être respectées, ce dont doit s'assurer l'autorité fiscale. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_671/2022 précité consid. 6.2.1). Celles-ci permettent de reprendre dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux ; ces reprises peuvent concerner aussi bien des charges comptabilisées à tort que des produits réintégrés dans le compte de résultats (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_733/2022 précité consid. 6.2 et les arrêts cités).

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, comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022 consid. 4b ; Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96-97)

**4.8** En matière fiscale, en vertu des règles générales du fardeau de la preuve, l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1). 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).

La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial d'une provision (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.2 et les arrêts cités). Elle doit par conséquent, à la demande des autorités fiscales, pouvoir donner des renseignements sur la justification commerciale de ses provisions. Lorsque l'entreprise se refuse à donner des renseignements ou n'est pas en mesure de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale, la provision en cause ne peut être considérée en droit fiscal comme justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 précité consid. 3.2 = RDAF 2011 II 70).

**4.9** En l'espèce, après avoir requis des explications complémentaires, l'intimée a refusé de prendre en compte, à titre de déduction, dans le cadre de la taxation fiscale 2021 de la recourante, la provision « pour vacances » de CHF 250'000.-, au motif que celle-ci s'apparentait à une provision pour charge future présentée principalement pour faire ressortir une marge brute effective plus favorable et permettre une diminution du résultat fiscal. Elle a également allégué que la provision n'était pas justifiée par l'usage commercial et que le risque provisionné n'était ni certain ni quasi certain.

La recourante conteste ce point de vue et justifie le bien-fondé de la déduction de ladite provision de trois façons. Premièrement, l'impact d'un report, d'une année à l'autre, de vacances des employés sur le chiffre d'affaires de la société devrait être neutralisé par une provision comptable. Deuxièmement, la société devrait, en cas de cessation de son activité, rémunérer les vacances non prises de ses employés. Enfin, lors des années antérieures, elle avait systématiquement payé le solde des vacances de chacun de ses employés, même lorsque ceux-ci avaient été libérés de leur obligation de travailler.

Elle ne saurait toutefois être suivie, pour les motifs qui suivent.

Son premier argument, qui ne porte au demeurant pas uniquement sur l'année litigieuse mais s'insère davantage dans un contexte global, est contraire au principe de périodicité, puisque la recourante tente de compenser les résultats des exercices entre eux par la diminution ou l'augmentation des résultats des périodes fiscales en faveur ou à la charge d'autres périodes, ce que la jurisprudence n'admet pas. En outre, la variation, d'une année à l'autre, du chiffre d'affaires d'une société semble inhérente à l'activité entrepreneuriale, en tout cas lorsqu'elle est due à une différence de rendement des employés, puisqu'il n'est pas réaliste d'exiger d'eux une productivité constante d'année en année, celle-ci dépendant de nombreux facteurs qui ne sont pas totalement maîtrisables. Ainsi, pour ce motif également, la provision litigieuse ne peut pas être admise. Du reste, contrairement à ce que semble soutenir la recourante, le rendement d'un employé ne dépend pas exclusivement du nombre d'heures qu'il effectue. On imagine ainsi mal qu'une différence de quelques jours de travail d'une année à l'autre, due à la reprise des jours de vacances, puisse avoir un impact aussi important que lui prête la recourante sur la productivité de l'entreprise. Il convient encore de relever que l'intéressée se contredit puisqu'elle allègue une

baisse de productivité due à la reprise des jours de vacances non pris par ses employés, mais soutient également qu'une compensation financière égale au salaire n'est pas exclue, ce qui laisse entendre que les employés ne compensent pas tous en congé leurs jours de vacances non pris. On peine dès lors à imaginer une baisse de productivité telle que celle alléguée par la recourante.

En ce qui concerne son deuxième argument, aucun élément du dossier ne permet d'établir que la société risquait de cesser son activité dès 2022. La recourante ne le prétend d'ailleurs pas, se contentant d'évoquer par principe seulement cette éventualité. Ainsi, en l'absence d'un risque certain ou quasi certain de cessation des activités, la provision ne peut être admise fiscalement. Cette conclusion s'impose d'autant plus que, dans l'hypothèse d'un arrêt des activités de la recourante, le montant de la provision aurait dû être déterminé sur la base du salaire horaire des employés, puisque celle-ci aurait été constituée en vue de la rémunération des jours de vacances non pris par ces derniers. Or, la recourante ne fournit aucune information ni document sur leur salaire horaire ou les modalités de rémunération des jours de vacances non pris, si bien qu'il est impossible de vérifier le bien-fondé du montant de la provision. Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, la recourante doit ainsi supporter les conséquences de l'absence de cette preuve.

Enfin, la recourante est manifestement partie du postulat que l'ensemble des employés aurait quitté l'entreprise durant l'année litigieuse, ce qui l'aurait obligée, le cas échéant, à rémunérer les jours de vacances non pris. Or, outre le fait que cette hypothèse paraît peu probable, la recourante ne prétend ni *a fortiori* ne démontre l'existence d'un risque concret lié au versement d'une somme d'argent pour vacances non prises en 2021 à la suite d'une rupture des rapports de travail. Cela implique, comme l'a déjà retenu la chambre de céans dans un cas similaire (ATA/1101/2019 précité consid. 6), que le risque pour l'entreprise de devoir payer ces charges salariales ne saurait être considéré comme suffisamment prévisible pour justifier l'inscription de la provision, déjà dans son principe. La recourante échoue également à démontrer qu'elle serait justifiée dans son montant, puisqu'elle ne fournit aucune information ni document en lien avec le salaire horaire de ses employés.

Au vu de ce qui précède, la provision pour « vacances » de CHF 250'000.- n'est pas justifiée par l'usage commercial et ne pouvait dès lors être constituée en application de l'art. 960e al. 2 CO. L'intimée n'a donc pas violé le droit en ajoutant, dans le bénéfice imposable de la recourante, le montant de la provision, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD l'y autorisant en tant que règle fiscale correctrice.

Le grief devra donc être écarté.

5. La recourante se plaint implicitement d'une violation du principe de la bonne foi, dans la mesure où les autorités fiscales ont admis la déduction de la provision « pour vacances » pour l'année fiscale 2020.

**5.1** Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 *in fine* Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). L'art. 9 *in fine* Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_626/2019 du 8 octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C\_603/2012 et 2C\_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4).

En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. Selon la jurisprudence rendue à propos de l'art. 63 al. 2 LIFD, qui est tout aussi pertinente dans le contexte de l'art. 62 al. 4 LIFD, il n'y a ainsi pas de droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée. Il n'y a par ailleurs pas de violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) lorsque l'administration fiscale procède à un examen de la justification commerciale de la provision, alors qu'un tel examen n'a pas eu lieu l'année précédente. Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées).

**5.2** En l'espèce, il n'est pas contesté que l'intimée a admis, pour la période fiscale 2020, la déduction de la provision « pour vacances » d'un montant de CHF 250'000.-, dans le chef de la recourante. Or, cela n'oblige pas l'intimée à admettre la même déduction pour l'année 2021, puisqu'en application du principe

de l'étanchéité des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée. La recourante n'a pas non plus, conformément à la jurisprudence précitée, un droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé, comme dans le cas présent, à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée. Pour ces raisons, et dans la mesure également où il ne ressort pas du dossier que l'intimée aurait expressément promis à la recourante un certain traitement fiscal, aucune violation du principe de la bonne foi ne peut être reprochée à l'intimée.

Le grief devra donc être écarté.

6. Dans un dernier grief, la recourante se plaint d'une inégalité de traitement. Elle soutient que les sociétés de livraison de biens peuvent bénéficier d'une correction du prix de revient, contrairement aux sociétés de services comme elle.

6.1 Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 145 I 73 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C\_449/2022 du 3 février 2023 consid. 2.2.1 ; 1C\_695/2021 du 4 novembre 2022 consid. 3.1.2).

6.2 En l'espèce, l'allégation de la recourante n'est soutenue par aucun élément autre que ses propres assertions, ce qui est insuffisant pour démontrer l'inégalité de traitement dont elle se prévaut.

Le grief, pour autant qu'il soit recevable (art. 65 al. 2 LPA), sera donc écarté, ce qui conduit au rejet du recours.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS  
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 11 avril 2023 par A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 mars 2023 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de A\_\_\_\_\_ SA un émolument de CHF 700.- ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à A\_\_\_\_\_ SA, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, juge, Louis PEILA, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

