

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/683/2023-ICC

ATA/829/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 juillet 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**A\_\_\_\_\_**

représentée par ERNST & YOUNG SA, mandataire

**recourante**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**intimée**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
18 décembre 2023 (JTAPI/1421/2023)**

---

## EN FAIT

- A.** **a.** Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2016 de A\_\_\_\_\_ (ci-après : A\_\_\_\_\_), dont le siège principal se trouve dans le canton de Berne, mais qui dispose d'une succursale dans le canton de Genève.
- b.** Par décision du 19 octobre 2009, la Commission de la concurrence (ci-après : COMCO) a sanctionné A\_\_\_\_\_ pour abus de position dominante au sens de l'art. 7 de la loi fédérale sur les cartels et autres restrictions à la concurrence du 6 octobre 1995 (LCart – RS 251) et fixé le montant de la sanction, en application de l'art. 49a al. 1 LCart.
- c.** Le 14 septembre 2015, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF) a réduit le montant de la sanction à CHF 186'036'840.-. Celui-ci a été fixé à 8% du chiffre d'affaires déterminant pour les exercices 2005 à 2007, augmenté d'un montant correspondant à 37,5% du montant de base, pour tenir compte de la durée de la pratique illicite allant du 1<sup>er</sup> avril 2004 et le 31 décembre 2007.
- d.** Par arrêt du 9 décembre 2019 (ATF 146 II 217), le Tribunal fédéral a rejeté le recours dirigé contre l'arrêt du TAF.
- e.** A\_\_\_\_\_ a comptabilisé une provision de CHF 186'036'840.- dans l'exercice 2015, afin de prendre en compte le risque lié à la sanction de la COMCO.
- f.** En janvier 2016, elle s'est acquittée de ce montant et l'a comptabilisé en débitant le compte provision (au passif du bilan) et en créditant un compte de liquidités (à l'actif du bilan).
- g.** Selon le compte de résultat au 31 décembre 2015 joint à sa déclaration fiscale 2015, déposée le 25 janvier 2017, le bénéfice annuel tenait compte de la charge de CHF 186'036'840.- relative à la constitution de la provision d'un même montant.
- h.** Le 4 septembre 2018, A\_\_\_\_\_ a remis sa déclaration fiscale 2016 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).
- i.** Après avoir reçu une copie de la taxation et de la répartition intercantonale de l'administration fiscale cantonale bernoise lui indiquant qu'une provision de CHF 186'036'840.- avait été comptabilisée en 2015, puis extournée en 2016, l'AFC-GE a, par courriel du 2 septembre 2020, invité la contribuable à lui fournir des explications et des justificatifs concernant la comptabilisation de cette provision.
- j.** L'intéressée a répondu en indiquant les écritures comptables passées en 2015 et 2016 en lien avec la provision susmentionnée.
- k.** Le 19 octobre 2020, l'AFC-GE a émis le bordereau de taxation ICC 2015, lequel admettait la charge relative à la constitution de la provision de CHF 186'036'840.-. Ce bordereau n'a pas été contesté.

**l.** Par bordereau de taxation du 25 novembre 2021, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2016 en procédant à une reprise sur le bénéfice de CHF 186'036'840.- en expliquant que les amendes de la COMCO fondées sur les art. 49a ss LCart constituaient des sanctions financières administratives. Les sanctions au sens de ces dispositions avaient un caractère pénal. Elles ne contenaient pas de composante de restitution de bénéfice, mais représentaient une dépense fiscalement non déductible.

**m.** Dans sa réclamation contre ce bordereau, A\_\_\_\_\_ a contesté la reprise ainsi que l'absence d'adaptation de la provision pour impôts.

**n.** Par décision du 27 janvier 2023, l'AFC-GE a maintenu le principe de la réintégration au bénéfice imposable de la provision liée à la sanction.

Celle-ci constituait une amende administrative de nature financière à caractère pénal. Son paiement ne pouvait pas être déduit fiscalement du bénéfice imposable, dès lors qu'il ne s'agissait pas d'une dépense justifiée par l'usage commercial. En outre, le principe de non-déductibilité des amendes, des peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal était confirmé dans le cadre de la modification de l'art. 59 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), effective depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022. Le montant de la sanction devait être ainsi ajouté au bénéfice imposable déclaré et la provision pour impôt adaptée en conséquence.

Un bordereau rectificatif daté du 25 janvier 2023 était joint : il contenait une adaptation de la provision pour impôts. Il en ressort également le capital imposable et la répartition intercantonale, éléments non contestés.

**B. a.** Par acte du 24 février 2023, A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation et à ce qu'un nouveau bordereau ICC 2016 renonçant à imposer le montant de l'amende soit émis.

L'AFC-GE avait violé le principe de la bonne foi par son comportement contradictoire, dès lors qu'elle avait admis une provision en 2015, puis procédé au redressement litigieux l'année suivante. Son comportement était constitutif d'un abus de droit.

L'interdiction de la rétroactivité des lois était également violée, dès lors que l'AFC-GE avait fondé sa reprise sur les art. 59 al. 2 let. d LIFD et 13 al. 2 let. d de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), entrés en vigueur respectivement les 1<sup>er</sup> janvier 2022 et 1<sup>er</sup> janvier 2023. Certes, l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 septembre 2016 publié aux ATF 143 II 8 pouvait suggérer que les amendes et autres sanctions financières ayant un caractère pénal ne constituaient pas des charges justifiées par l'usage commercial. Toutefois, outre le fait que cet arrêt était très critiqué en doctrine, il était postérieur aux faits déterminants, soit le paiement de la sanction en janvier 2016, et ne pouvait dès lors pas s'appliquer en vertu du principe de non-rétroactivité.

La provision et la charge y relative ressortant des comptes 2015 avaient été valablement reconnues pour la période fiscale 2015. Le paiement du montant de la sanction en janvier 2016 n'avait eu aucune incidence sur le résultat comptable 2016, puisqu'il avait été comptabilisé par le débit du compte provision et le crédit d'un compte de liquidités. Le compte provision n'apparaissant ainsi plus dans le bilan 2016, le principe de déterminance ne permettait pas à l'AFC-GE de se prévaloir d'une règle correctrice fiscale pour redresser le bénéfice imposable 2016 en y ajoutant le montant de la provision. En outre, la charge liée à la provision ne pouvait être rattachée qu'à l'exercice 2015 au regard du principe de la périodicité et d'imparité. Enfin, la sanction de la COMCO ne revêtait pas un caractère pénal, de sorte que la déduction de son montant était justifiée par l'usage commercial et, donc, déductible fiscalement.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Contrairement à ce que soutenait la contribuable, l'amende payée le 14 janvier 2016 ne constituait pas une opération purement bilancielle, sans incidence sur le compte de résultat 2016. Sur le plan fiscal, il fallait reconstituer les écritures comptables, relatives au paiement en 2016 du montant de l'amende, de la manière suivante : au lieu de débiter le compte « provision » au bilan directement par le crédit d'un compte de liquidités, il fallait d'abord procéder en 2016 à une extourne de la provision non justifiée en débitant le compte « provision » au bilan par le crédit du compte de résultat, puis débiter le compte de charge « amende » par le crédit du compte de liquidités du bilan. Ainsi, si une provision non justifiée à l'origine avait néanmoins été admise fiscalement, elle pouvait faire l'objet d'un redressement l'année suivante par sa dissolution, comme le seraient les provisions qui ne se justifiaient plus.

Ainsi, il fallait considérer que le paiement de la sanction en janvier 2016 ne constituait pas une charge déductible sur le plan fiscal, car non justifiée par l'usage commercial, compte tenu de son caractère pénal. La reprise litigieuse consistant à dissoudre, lors de l'année suivante, la provision qui ne se justifiait plus, en réintégrant le montant y relatif dans le bénéfice imposable de 2016, ne violait pas les principes de déterminance, de périodicité, d'imparité et de justification commerciale de la provision. La reprise n'était pas non plus contraire au principe de la bonne foi, parce qu'elle était prévue par la loi (art. 63 al. 2 LIFD et 16 al. 2 LIPM) et du fait que l'AFC-GE n'avait pas fait de promesse concrète à l'intéressée relative à cette provision.

Le principe de l'interdiction de la rétroactivité était également respecté. Le Conseil fédéral relevait, dans son Message relatif à la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, que sous l'ancien droit déjà la déduction des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives à caractère pénal n'étaient pas admises dans la plupart des cantons. Il relevait également que son projet de loi correspondait au droit en vigueur en 2016, car même si les anciens art. 59 LIFD et 13 LIPM ne le mentionnaient pas expressément, une interprétation téléologique et économique de

ces dispositions légales permettait de le constater. L'ATF 143 II 8, qui avait été rendu sous l'ancien droit, soit le 26 septembre 2016, au sujet d'une provision litigieuse constituée en 2009, le confirmait également.

Le caractère pénal des sanctions infligées par la COMCO ressortait du Message du Conseil fédéral relatif à la révision de la LCart et avait été admis par les tribunaux cantonaux de Fribourg (arrêt du 25 janvier 2017) et Saint-Gall (arrêt du 10 février 2023). Les critères de calcul des sanctions prévues par les art. 49a ss LCart ne se différencient pas des principes applicables en matière pénale pour le calcul des amendes et une procédure indépendante était disponible s'agissant des dommages et intérêts (à savoir ce qui concernait le prélèvement du bénéfice réalisé ensuite d'un comportement anticoncurrentiel). Le fait que, selon la pratique de la COMCO, la faute de la société recourante était considérée comme un élément constitutif de l'infraction, montrait qu'il s'agissait d'une procédure administrative assortie d'une sanction pénale.

**c.** Dans sa réplique, A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions et sollicité, en sus, que le TAPI ordonne à l'AFC-GE de produire l'intégralité du dossier.

**d.** Dans sa duplique, l'AFC-GE a aussi maintenu sa position, précisant que l'intégralité du dossier avait été transmis à la contribuable le 8 août 2023.

**e.** Par jugement du 18 décembre 2023, le TAPI a rejeté le recours.

Se référant à l'ATF 143 II 8, il a retenu que le droit en vigueur en 2015 et 2016 permettait de considérer que les sanctions financières administratives à caractère pénal n'étaient pas déductibles. Si, certes, cet arrêt opérait un changement de jurisprudence, son application aux cas tranchés postérieurement, mais concernant les mêmes années ne violait pas l'interdiction de la non-rétroactivité.

Le Tribunal fédéral avait retenu que la sanction infligée par la COMCO revêtait un caractère pénal. Elle n'était ainsi pas déductible. Pour le surplus, aucune assurance n'avait été donnée en 2015 à A\_\_\_\_\_ concernant la qualification, en 2016, du montant dû en raison de la violation de la LCart. Le principe de détermination avait été respecté, les règles correctrices fiscales permettant de s'écarter du bilan comptable si celui-ci ne reflétait, comme en l'espèce, pas la réalité économique.

**C. a.** Par acte expédié le 19 janvier 2024 à la chambre administrative de la Cour de justice, A\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à ce qu'il soit renoncé à imposer la provision 2016 pour la sanction de la COMCO.

Certes, le TAPI avait à juste titre retenu que les nouvelles dispositions relatives à la non-déductibilité des sanctions financières comportant un caractère pénal n'étaient pas applicables. Toutefois, les premiers juges avaient confondu la rétroactivité proprement dite et la rétroactivité improprement dite liée à un changement de jurisprudence. Une nouvelle jurisprudence s'appliquait aux cas futurs et non à ceux qui étaient en cours. Les faits pertinents en l'espèce étaient « entièrement révolus » au moment où le Tribunal fédéral avait changé sa jurisprudence, à savoir le

26 septembre 2016 lorsqu'il avait rendu l'arrêt publié in ATF 143 II 8. L'application de cette jurisprudence à la présente espèce se heurtait à la sécurité du droit.

L'AFC-GE avait admis la provision litigieuse en 2015, à la suite de l'obtention de la part de la recourante de documents et informations détaillés. Lorsqu'elle l'avait taxée pour 2015, en 2020, le changement de jurisprudence précité avait déjà eu lieu, les nouveautés législatives étaient connues, le montant définitif de la sanction infligée par la COMCO était arrêté et celui-ci avait été payé en 2016. Ces agissements avaient conduit la recourante à placer une confiance légitime relative au traitement de la sanction lors de la période suivante, à savoir la période fiscale 2016. Cette approche se justifiait d'autant plus qu'aucun changement des éléments de fait ou de droit n'était survenu entre 2020 et 2021. La recourante n'avait pas pu se rendre immédiatement compte de l'inexactitude du renseignement obtenu par le biais de la taxation 2015. Elle n'avait pas non plus pu prendre des mesures opérationnelles en vue d'un changement du traitement fiscal de la provision.

Le principe de la détermination avait été violé. En 2016, il n'existait plus de provision, puisque le risque s'était réalisé et que le montant de la sanction avait été payé en janvier 2016. Les comptes reflétaient la réalité économique. L'AFC-GE n'était pas en droit d'imposer à la recourante la manière de comptabiliser l'utilisation de la provision. Aucune règle correctrice ne permettait de réintégrer en tant que produit la charge liée à la sanction de la COMCO.

À titre subsidiaire, il convenait de constater l'absence de caractère pénal de ladite sanction.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il convenait de déterminer si, en 2016, le montant de la sanction constituait une charge commercialement admissible. La réponse était négative, le caractère pénal de celle-ci ne faisant aucun doute. La LCart utilisait – comme la Commission européenne appliquant l'art. 23 § 2 let. a du règlement (CE) n° 1/2003 – des critères de fixation de l'amende issus du droit pénal.

**c.** Dans sa réplique, la recourante a insisté sur le fait qu'en janvier 2016, lorsqu'elle s'était acquittée de la sanction litigieuse, elle ne pouvait s'attendre à une précision de jurisprudence intervenant le 26 septembre 2016 prévoyant un traitement fiscal différent du montant en cause. La sécurité du droit s'y opposait. La dissolution de la provision pouvait être comptabilisée sans incidence sur le compte de résultat. En outre, la qualification de provision devait sa faire au moment de sa constitution, ce qui avait été le cas en l'espèce. La décision admettant la provision étant entrée en force et les conditions permettant de la remettre en cause n'étaient pas remplies.

**d.** Sur ce, les parties ont été informées que la cause était 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. 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).
2. 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).

En l'espèce, le litige porte sur la taxation 2016 en matière d'ICC. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir la LIPM et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). La teneur de ces lois, notamment la loi cantonale, étant similaire à celle de l'art. 59 LIFD, dans sa version applicable au moment des faits, la jurisprudence et la doctrine portant sur le droit fédéral peuvent être transposées à l'ICC.

Les parties s'accordent sur le fait que la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières (RO 2020 5121), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022, et les modifications des art. 59 LIFD et 25 LHID à cette même date, puis de l'art. 13 LIPM le 1<sup>er</sup> janvier 2023, ne sont pas applicables.

3. Le litige porte sur le traitement fiscal, en 2016, de la provision constituée en 2015 et utilisée en 2016 en lien avec la sanction prononcée par la COMCO.

**3.1** Selon l'art. 11 LIPM, 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).

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 j LIPM. L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022 consid. 3a ; ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

**3.2** 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 bouclage des comptes (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). 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).

**3.3** Lorsqu'une provision, qui a été passée en charge du compte de résultat, n'est pas admissible, 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). Une telle dissolution 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, Commentaire romand, LIFD, 2017, n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

**3.4** Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan.

**3.4.1** L'art. 960e CO 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).

**3.4.2** 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).

**3.4.3** 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).

**3.4.4** 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_712/2020 précité consid. 4.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, 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 (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.).

**3.4.5** Le principe de détermination déploie 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.*, n. 51 ad art. 57-58 LIFD).

**3.5** Dans l'arrêt du 26 septembre 2016 publié aux ATF 143 II 8 (traduit in RDAF 2017 II 588), le Tribunal fédéral a jugé que les amendes et sanctions financières à caractère pénal qui ont été infligées à des personnes morales du fait de leur responsabilité pénale propre ne constituent en principe pas des charges justifiées par l'usage commercial. Le litige portait sur la réintégration dans le bénéfice imposable de l'année 2011 d'une provision constituée en 2009 par une société pour une amende infligée par la Commission européenne dans une affaire d'ententes cartellaires.

Le Tribunal fédéral a exposé qu'il ne s'était pas encore prononcé sur la déductibilité pour des personnes morales de sanctions monétaire de nature pénale. Exposant le point de vue des parties et de la doctrine, puis procédant à une analyse très détaillée de la question, il a retenu que les sanctions visant à réduire le bénéfice obtenu illicitement étaient justifiées selon l'usage commercial, et donc déductibles, uniquement si elles n'avaient pas de caractère pénal. Partant, les amendes, les sanctions financières et les sanctions administratives financières à caractère pénal n'étaient, *de lege lata*, pas déductibles fiscalement. Il n'était donc pas besoin de légiférer à cet égard. Le projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières était le résultat de la mise en œuvre d'une motion parlementaire.

**3.6** Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois (fiscales) résulte du droit à l'égalité de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi garanties par l'art. 9 Cst. L'interdiction de la rétroactivité des lois (fiscales) fait donc en principe obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 144 I 81 consid. 5.1 ; 104 Ib 205 consid. 6 ; 102 Ia 31 consid. 3a).

En revanche, une nouvelle jurisprudence est en principe applicable à toutes les procédures fiscales pendantes qui ne sont pas encore entrées en force au moment du changement de pratique (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 ; 2A.471/2005 du 10 novembre 2006 consid. 3.7 et la référence à l'ATF 111 V 161 consid. 5b). Cette différence résulte du fait que la nouvelle jurisprudence ne fait que clarifier ou préciser la portée de la loi, sans constituer en elle-même une modification de cette dernière. Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision. Un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre cependant pas la voie de la révision (arrêts du Tribunal fédéral 2P.198/2003 et 2A.346/2003 du 12 décembre 2003 consid. 3.2).

**3.7** S'il est vrai que l'interdiction de la rétroactivité implique qu'une nouvelle jurisprudence ou un changement de celle-ci ne soit pas appliquée à des faits entièrement révolus avant son adoption (rétroactivité proprement dite), ce principe ne s'oppose pas à ce que la nouvelle jurisprudence soit appliquée à des faits ayant pris naissance antérieurement au prononcé judiciaire, mais qui déploient encore des effets postérieurement à ce moment (rétroactivité improprement dite), sous réserve des droits acquis (ATF 140 V 154 consid. 6.3.2 et les références).

**3.8** Sous le terme de droit acquis est désigné un ensemble assez hétérogène de droits des administrés envers l'État dont la caractéristique commune est qu'ils bénéficient d'une garantie particulière de stabilité. Des droits acquis peuvent être conférés par la loi lorsque celle-ci les qualifie comme tels ou lorsqu'elle garantit leur pérennité, soit si le législateur a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou sera maintenue telle quelle pendant un certain temps. (ATF 143 I 65 ; 134 I 23).

Un droit acquis peut être créé dans les mêmes conditions que par la loi par une décision individuelle. On notera à cet égard que le simple octroi d'une autorisation de police comme par exemple une autorisation de construire ne crée pas de droits acquis. En tant que telle, la répétition de décisions successives de contenu identique n'en fait pas non plus des droits acquis. La catégorie la plus importante de droits acquis est constituée de ceux qui sont créés par un contrat entre l'État et les administrés. La stabilité particulière du droit est ici fondée sur le principe *pacta sunt servanda* (principe de la confiance ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., p. 266 et 267).

**3.9** Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen, à certaines conditions, dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, notamment 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 141 V 530 consid. 6.2 ; 131 II 627 consid. 6.1 ; 130 I 26 consid. 8.1 ; 129 II 361 consid. 7.1 et les arrêts cités).

**3.10** En matière fiscale, 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 ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. 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. En réalité, le principe de la légalité exclut que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps mais qui s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. La question de la violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) ne se pose que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal pour une période subséquente (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées).

4. En l'espèce, la provision litigieuse a été inscrite dans les comptes 2015 de la recourante, tels qu'annexés à sa déclaration fiscale 2015 déposée en janvier 2017. L'AFC-GE a admis le bien-fondé de cette provision dans le bordereau de taxation émis le 19 octobre 2020. Il est exact, comme le relève la recourante, qu'à cette dernière date, l'autorité fiscale disposait de toutes les informations relatives à la sanction de la COMCO, à savoir notamment que le montant de celle-ci était définitivement déterminé et que le Tribunal fédéral avait, dans un arrêt publié rendu en septembre 2016, retenu le caractère pénal de sanctions administratives telles que celle prononcée par la COMCO à l'encontre de la recourante.

Se pose ainsi la question de savoir si la dissolution de cette provision en janvier 2016, comptabilisée par le débit du compte provision et le crédit d'un compte de liquidités, permettait à l'AFC-GE de revenir, dans la taxation relative à l'année fiscale 2016, sur la qualification, par ses soins dans sa décision relative à l'année fiscale 2015, de provision admise du montant correspondant à l'amende infligée par la COMCO.

En premier lieu, il convient de relever que, contrairement à ce que fait valoir la recourante, l'arrêt publié aux ATF 143 II 8 ne constitue pas un changement de jurisprudence. Le Tribunal fédéral a exposé dans cet arrêt que la question de savoir si les sanctions administratives à caractère pénal infligées à une personne morale étaient fiscalement déductibles n'avait pas encore été tranchée. Partant, les principes relatifs à un changement de jurisprudence ou de pratique ne sont pas applicables. En d'autres termes, l'interprétation par le Tribunal fédéral, en septembre 2016, des dispositions de droit fiscal relatives à la déductibilité de sanctions administratives à caractère pénal s'appliquait à toutes les procédures de taxation en cours et à venir. La taxation présentement litigieuse ayant donné lieu au bordereau de taxation émis le 25 septembre 2021, la jurisprudence arrêtée dans l'ATF 143 II 8 ne se heurte pas à l'interdiction de rétroactivité improprement dite et est, donc, opposable à la recourante.

L'ATA/1311/2023 du 5 décembre 2023, auquel la recourante se réfère, ne dit pas le contraire. Comme l'observe à juste titre l'AFC-GE, cet arrêt rappelle qu'une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement, y compris aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée. Pour la sécurité du droit, il ne saurait être question de l'appliquer rétroactivement aux décisions entrées en force (consid. 4.4). *In casu*, les faits déterminants pour la taxation 2016 de la recourante, à savoir le traitement fiscal de la provision litigieuse, n'étaient, en septembre 2016, pas entièrement révolus, dès lors que le bordereau de taxation 2016 n'était alors pas émis, ni *a fortiori* définitif. L'argumentation de la recourante fondée sur l'application rétroactive non admissible de l'arrêt publié aux ATF 143 II 8, qui serait de nature à violer le principe de la confiance, est ainsi mal fondée.

Par ailleurs, si certes la taxation pour l'année fiscale 2015 était entrée en force et que la seule qualification erronée de provision déductible de l'amende prononcée par la COMCO ne constituait pas un motif de révision de ladite taxation, rien n'empêchait l'autorité fiscale de procéder à la correction de cette erreur l'année fiscale suivante. À défaut, son erreur, constitutive d'une violation du droit, serait susceptible de se répéter systématiquement, ce qui serait contraire au principe de légalité. En outre, la recourante ne démontre pas que l'autorité intimée lui aurait indiqué qu'elle allait, également pour les exercices fiscaux suivants, notamment pour l'année fiscale 2016, retenir le caractère déductible du montant correspondant à la sanction de la COMCO. Le seul fait que l'AFC-GE ait requis, lors de la taxation de l'année fiscale 2015, des renseignements au sujet de ladite provision ne permettait pas d'en déduire l'existence d'une promesse donnée qu'elle qualifierait de la même manière ce montant pour la période fiscale 2016. Aucun élément ne permet ainsi de retenir l'existence d'assurances données ou de droits acquis concernant le traitement fiscal de l'amende prononcée par la COMCO.

La recourante allègue avoir, sur la base de l'admission de la provision en 2015 par l'autorité fiscale, pris des dispositions particulières en vue de son traitement dans les taxations à venir. Or, elle ne démontre ni même ne rend vraisemblable qu'elle aurait pris des dispositions préjudiciables à ses intérêts en se fiant à la décision de taxation de l'année 2015. En effet, lorsqu'elle a payé le montant de la sanction de la COMCO, en janvier 2016, établi ses comptes 2016 ou encore déposé, le 4 septembre 2018, sa déclaration pour l'année fiscale 2016, le bordereau de taxation 2015 n'avait pas encore été émis. Elle ne peut donc pas déduire de l'admission, dans la taxation 2015 le 19 octobre 2020, de la provision en question une quelconque promesse quant au traitement fiscal souhaité lors du dépôt, en septembre 2018, de sa déclaration fiscale 2016.

Compte tenu du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'intimée n'était pas liée pour l'avenir par la taxation 2015 et aucun élément ne justifiait qu'elle maintienne son point de vue exprimé en 2015 qu'elle a par la suite estimé erroné.

La recourante fait encore valoir que, conformément à l'art. 16B al. 2 LIPM, elle devait dissoudre la provision. Il convenait de distinguer la dissolution liée au fait que le risque provisionné s'était réalisé de celle où le risque n'existait plus. Dans la première hypothèse, la provision pouvait être comptabilisée dans le compte de résultat sans incidence sur celui-ci. Par ce raisonnement, la recourante cherche à obtenir une application par analogie du traitement fiscal réservé aux amortissements en droit fiscal genevois. Celui-ci prévoit, en effet, que des amortissements au sens de l'art. 16A al. 1 LIPM définitivement admis par le passé, ne peuvent plus être revus, contrairement aux provisions qui, si elles ne sont plus justifiées, peuvent être revues (art. 16B al. 2 LIPM). L'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1082/14 du 29 septembre 2016, discuté par les parties, traitait de la question de savoir si les corrections de valeurs opérées, admises, devaient être qualifiées d'amortissements ou de provisions, seules ces dernières pouvant ultérieurement être revues. Dans la présente espèce, l'autorité intimée n'a pas admis, pour l'année fiscale 2015, le montant de l'amende prononcée par la COMCO au titre d'amortissement déductible. Elle n'était donc pas liée par la qualification de provision qu'elle avait admise.

Enfin, la qualification de l'amende fixée par la COMCO de sanction administrative à caractère pénal, non déductible fiscalement, car non justifiée commercialement, est fondée. En effet, dans son arrêt examinant le bien-fondé de l'amende infligée à la recourante par la COMCO, le Tribunal fédéral a expressément rappelé, se référant aux ATF 144 II 194 consid. 5.1 et 143 II 297 consid. 9.1, que la sanction de l'art. 49a al. 1 LCart, prononcée *in casu*, revêtait un caractère pénal (ATF 146 II 217 consid. 8.1). De telles sanctions administratives à caractère pénal n'étant, comme exposé ci-dessus, pas fiscalement déductibles, les provisions y relatives ainsi que leur dissolution en vue du paiement de la sanction ne constituent pas des charges commercialement admissibles.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en procédant, pour la taxation 2016, à la dissolution de la provision non justifiée et à son intégration au bénéfice.

Le recours étant entièrement mal fondé, il sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 19 janvier 2024 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 décembre 2023 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

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 recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à ERNST & YOUNG, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :