REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1740/2022 ICC/IFD JTAPI/282/2023

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 mars 2023

dans la cause

A_____ SA, représentée par CORPORATE & TAX ADVISORS SA, mandataire, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2019 et 2020 de A_____ SA, et plus particulièrement la reprise des provisions pour congés payés et pour remises adhérents sur points acquis.

   Année fiscale 2019

2. Dans sa déclaration fiscale 2019 du 22 octobre 2020, la contribuable a fait état d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables dans le canton de CHF 1_____, respectivement CHF 2_____, ainsi que d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables en Suisse de CHF 3_____, respectivement CHF 4_____.

3. Le 19 janvier 2021, en réponse à une demande de renseignement du 4 novembre 2020 de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), la contribuable a indiqué que les comptes de régularisation de passifs comprenaient notamment une provision pour congés payés de CHF 119'784.-, ainsi qu'une provision pour remises adhérents sur points acquis de CHF 3'651'375.-.

4. Le 15 février 2021, l'AFC-GE a demandé le détail, la justification et la méthode de calcul des provisions :

   - pour les congés payés, requérant à cet égard qu'il lui soit indiqué si les congés non pris étaient effectivement payés ou s'ils étaient reportés sur l'année suivante et de démontrer les montants effectivement versés les dernières années ;
   - pour le « solde cartes vendues en attente d'utilisation » de CHF 2'250'023.- ;
   - pour les « remises adhérents sur points acquis » de CHF 3'651'375.-.

5. Le 20 mai 2021, la contribuable a répondu que la provision pour congés payés était déterminée une fois par année, en fin d'exercice, en considérant le solde des jours de vacances non pris pour chaque employé, dont les heures cumulées étaient multipliées par le tarif horaire respectif de chaque employé concerné. Les jours non pris, en principe reportés sur l'année suivante, étaient payés uniquement en cas de solde de tous comptes, lors du départ des employés ou dans des cas exceptionnels. Cette provision servait à déterminer ses engagements envers ses employés à la fin de chaque exercice, conformément au principe de prudence.

   S'agissant de la provision pour remises adhérents sur points acquis, elle proposait dans le cadre de son programme de fidélité une carte de fidélité offrant, entre autres avantages, un système de cumul des points. Chaque achat permettait à l'adhérent de cumuler des points qu'il pouvait transformer en bons d'achat à utiliser en magasin ou sur internet. L'enregistrement de ces opérations sur le plan comptable s'effectuait en plusieurs étapes, à savoir : (a) création de la provision en fin de mois selon les points acquis ; (b) échange par l'adhérent des points acquis contre des e-purses (porte-monnaie électronique) ; (c) achat avec utilisation de l'e-purse ; (d) remise de la provision en fin de mois ; (e) péremption des points de fidélité.

Un détail du compte « provision pour congés payés » et des divers comptes précités ont été produits.

6. Le 1er juin 2021, l'AFC-GE a notamment requis le détail et la justification du poste « provision pour remise adhérents sur points acquis » de CHF 3'651'375.- et d'en démontrer la nécessité.

7. Le 31 août 2021, la contribuable a répondu que cette provision concernait la valeur des points attribués aux clients détenteurs d'une carte adhérent (durée de validité de trois ans, renouvelable). Lors des achats par les adhérents donnant lieu à des points, une provision pour remise était comptabilisée. Lorsque les points étaient utilisés par ces mêmes adhérents, la remise était déduite du ticket de caisse et la provision y relative ajustée (extourne). Cette provision tenait donc compte de ses engagements envers ses clients adhérents et correspondait aux montants qui leur seraient crédités sous forme de remise sur une durée de trois ans et demi, soit la période donnant lieu à l'utilisation des points.

   Le détail de la provision pour remise adhérents sur points acquis pour les exercices 2017 à 2019, avec les mouvements mensuels, a été produit.

8. Le 30 septembre 2021, l'AFC-GE a requis une justification de la provision pour remises adhérents sur points acquis en fonction de l'utilisation faite durant les dernières années et le détail de l'évolution de cette provision depuis sa création.

9. Le 15 décembre 2021, la contribuable a précisé que son groupe avait mis en place une comptabilité analytique très détaillée et complexe lui permettant, entre autre, de déterminer automatiquement et constamment toutes sortes de provisions, dont les remis adhérents sur points acquis. En aucun cas, les nombreux paramètres pris en compte n'avaient été ajustés à des fins fiscales.

   Les cartes adhérents permettant l'attribution de points de fidélité lors des achats, étaient valables trois ans et vendues au prix de CHF 30.-, sauf promotions ou opérations spéciales ; le prix de renouvellement est de CHF 20.-.

   Le détail des comptes ayant trait au processus d'attribution des points (mouvements mensuels) pour les exercices annuels 2015 à 2019 a été produit et la contribuable a expliqué que pour obtenir le montant net de la provision en fin d'exercice, il y avait lieu de cumuler les soldes des comptes « provision remise points fidélité » et « matérialisation 500 points et transformation en e-purse » en déduisant le solde du compte « péremption points fidélité (gain futur) ».

10. Par bordereaux ICC/IFD 2019 du 13 janvier 2021, l'AFC-GE a taxé la contribuable.

    Les provisions pour congés payés (CHF 119'784.-) et pour remises adhérents sur points acquis (CHF 3'651'375.-) ont été réintégrées au bénéfice imposable. Ces deux montants ont aussi été réintégrés en tant que réserves latentes imposées.

    Le bénéfice net imposable se montait dès lors à CHF 5_____ en ICC et à CHF 6_____ en IFD, tandis que le capital propre imposable à Genève s'élevait à CHF 7_____.

11. Le 14 février 2022, la contribuable a élevé réclamation, faisant valoir, en bref, que les provisions pour congés payés et pour remises adhérents sur points acquis étaient nécessaires et entièrement justifiées par l'usage commercial.

12. Le 2 mars 2022, l'AFC-GE a requis le détail de l'utilisation faite de la provision pour remises adhérents sur points acquis pour les exercices 2017 à 2019 ainsi que les montants extournés et comptabilisés en produits durant ces mêmes années.

13. Le 30 mars 2022, la contribuable a répondu que l'utilisation faite de la provision, de CHF 3'492'736.- au 31 décembre 2017, avait été de CHF 1'064'223.- en 2018, le solde étant utilisable tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion, sans limitation de durée.

    Pour la provision au 31 décembre 2018, s'élevant à CHF 3'475'151.-, l'utilisation faite en 2019 s'élevait à CHF 1'019'678.-, le solde pouvant à nouveau être utilisé tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion, sans limitation de durée.

    Pour la provision au 31 décembre 2019, de CHF 3'651'375.-, son utilisation en 2020 avait été de CHF 716'534.-, le solde pouvant toujours être utilisé tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion, sans limitation de durée.

14. Par décisions sur réclamation du 25 avril 2022, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation. Elle a maintenu ses reprises sur le principe, mais a recalculé la provision pour remises adhérents sur points acquis en tenant compte d'une moyenne de son utilisation sur les trois dernières années, à savoir la durée de validité de l'adhésion, ramenant la reprise concernant cette provision à CHF 2'531'551.-. En revanche, la reprise concernant la provision pour congés payés a été intégralement maintenue.

    Année fiscale 2020

15. Dans sa déclaration fiscale 2020 du 23 novembre 2021, la contribuable a fait état d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables dans le canton de Genève de CHF 8_____, respectivement CHF 9_____, ainsi que d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables en Suisse de CHF 10_____, respectivement CHF 11_____.

16. Le 17 décembre 2020, la contribuable a répondu à une demande de renseignement de l'AFC-GE du 6 décembre 2020 que les comptes de régularisation de passifs comprenaient notamment une provision pour congés payés de CHF 58'583.- et une provision pour remises adhérents sur points acquis de CHF 3'902'365.-.

17. Par bordereaux ICC/IFD 2020 du 13 janvier 2022, l'AFC-GE a taxé la contribuable.

    Elle a réintégré au bénéfice imposable l'augmentation de la provision entre 2019 et 2020 pour remises adhérents sur points acquis (CHF 250'990.-) et a aussi réintégré ce montant en tant que réserves latentes imposées. La provision pour congés payés a aussi été réintégrée en tant que réserve latente imposée. Ainsi, la réserve latente imposée se montait à CHF 12_____.

Le bénéfice net imposable était de CHF 13_____ en ICC et de CHF 14_____ en IFD, le capital propre imposable à Genève s'élevait à CHF 15_____.

18. Le 15 février 2022, la contribuable a élevé réclamation, contestant, en bref, les reprises portant sur la provision remises adhérents sur points acquis, respectivement la dissolution des réserves latentes imposées concernant la provision pour congés payés ainsi que la réintégration de réserves latentes imposées à son capital propre.

19. Par décisions sur réclamation du 25 avril 2022, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation. Elle a maintenu ses reprises sur le principe, mais a recalculé la provision pour remises adhérents sur points acquis en tenant compte d'une moyenne de son utilisation sur les trois dernières années, à savoir la durée de validité de l'adhésion, ramenant la reprise concernant cette provision à CHF 437'336.-. En revanche, la reprise concernant la provision pour congés payés a été intégralement maintenue.

20. Par acte du 25 mai 2022, sous la plume de son mandataire, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre les décisions sur réclamation du 25 avril 2022. Elle a conclu à l'annulation desdites décisions et des bordereaux de taxation rectificatifs du 25 avril 2022 et à ce qu'il soit dit que son imposition s'effectue sur la base des éléments reportés sur les déclarations fiscales 2019 et 2020 déposées.

    L'AFC-GE avait considéré, d'une part, que la provision pour congés payés était une provision pour charge future, présente principalement pour faire ressortir une marge brute effective plus favorable, et de ce fait, permettre une diminution du résultat fiscal, avec pour effet qu'elle n'était pas admise sur le plan fiscal. D'autre part, l'AFC-GE avait retenu que la provision pour remises adhérents sur points acquis était une provision manifestement trop élevée vu les utilisations de ladite provision au cours des derniers exercices.

    La provision pour congés payés était déterminée pour évaluer le coût des vacances non prises et des jours fériés travaillés ainsi que les charges sociales y relatives. En effet, les vacances non prises par le personnel lui avaient permis d'augmenter son chiffre d'affaires annuel, ayant plus de ressources à disposition, respectivement son résultat annuel. Cette provision permettait ainsi la concordance entre le chiffre d'affaires annuel réalisé et les coûts annuels y relatifs, conformément aux principes de la périodicité et du rattachement des charges aux produits. Contrairement à l'opinion de l'AFC-GE, cette provision ne s'apparentait dès lors pas à une réserve latente arbitraire, incompatible avec le principe de sincérité du bilan. En fait, l'absence d'une telle provision serait contraire aux dispositions de l'art. 958b de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (CO - RS 220), lequel prescrivait que les charges et produits étaient présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits. Les frais fonctionnellement rattachés à un exercice devaient en effet être imputés au bénéfice de cet exercice (« matching of cost and revenue » selon le Manuel Suisse d'Audit). Cette provision était donc nécessaire, justifiée par l'usage commercial et portait sur

des faits dont l'origine se déroulait durant la période de calcul. Par ailleurs, toute provision dont le droit comptable exigeait la comptabilisation était justifiée par l'usage commercial.

La limitation temporelle de trois ans appliquée par l'AFC-GE lors de l'utilisation de la méthode de calcul empirique était inappropriée dans la mesure où le solde de la provision pour remises adhérents sur points acquis pouvait, après déduction de l'utilisation faite de cette provision, être utilisé tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion, sans limitation de durée. Ainsi qu'il résultait de ses bilans et comptes de résultats des années 2017 à 2020, l'allocation annuelle à cette provision correspondait à peu près à l'utilisation annuelle de la provision sur la période considérée, de sorte que la limitation temporelle préconisée par l'AFC-GE était injustifiée et arbitraire. Il fallait rappeler que les adhérents obtenaient des points qui étaient transformés en avoirs (e-purse) et qu'ils avaient ainsi envers elle une prétention juridique ferme et exécutable, qui était sans limitation de durée tant que l'adhérent restait actif et renouvelait son adhésion. C'était donc à juste titre qu'elle enregistrait ses engagements à leur encontre. Dès lors, la provision pour remises adhérents sur points acquis, justifiée par l'usage commercial et respectant les principes de la délimitation périodique et rattachement des charges aux produits, devait être intégralement admise fiscalement. Les adhérents ne renouvelant pas leur adhésion étaient clairement identifiés et les éventuels produits ainsi générés dûment comptabilisés après un délai de six mois dès la fin de l'adhésion.

21. Dans sa réponse du 17 octobre 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, mais s'est engagée « spontanément à réduire le redressement fiscal du montant de la provision pour impôts supplémentaires tant en 2019 qu'en 2020 ».

Au regard des documents produits par la recourante au cours de la procédure, en particulier son courrier du 20 mai 2021 indiquant que « les jours de vacances non pris sont en principe reportés sur l'année suivante. Ces jours sont payés uniquement en cas de solde de tout compte, lors du départ des employés, voire dans des cas exceptionnels », le risque de perte n'était ni certain ni quasi-certain s'agissant des provisions pour congés payés. D'une part, ces jours n'étaient payés qu'en cas de solde de tout compte, lors du départ des employés, voire dans des cas exceptionnels. D'autre part, la recourante n'avait pas revendiqué le départ d'employés conduisant au paiement de congés et n'avait pas non plus démontré avoir dû payer des congés. Ces éléments permettaient de conclure qu'à la date du bouclement des comptes, elle était en mesure de réaliser qu'il n'y avait pas de risque certain ou quasi-certain qu'elle doive débourser de l'argent pour des employés. Partant, l'une des conditions pour pouvoir admettre la provision n'était pas remplie.

S'agissant de la provision pour remises adhérents sur points acquis, si la recourante expliquait certes que son système comptable était fort détaillé et que les données figuraient de manière analytique, cette provision était manifestement trop élevée vu les utilisations faites au cours des derniers exercices. Une approche empirique visant à comparer le montant de la provision au bilan et l'utilisation qui en avait été

faite concrètement avait alors été adoptée, étant souligné que le recours à une telle méthode était reconnu sur le plan fiscal et avait d'ailleurs fait l'objet de précisions dans son information fiscale n° 3/2016 du 14 octobre 2016 relative à l'admissibilité fiscale des provisions pour travaux de garantie (ci-après : information n° 3/2016). En l'espèce, la moyenne avait été appliquée sur les trois exercices précédents, ce qui correspondait à la durée de validité des cartes. La recourante s'en étonnait au motif que la prétention de l'adhérent demeurait sans limitation de durée, mais elle ne proposait aucune autre moyenne sur une période plus longue. L'allocation annuelle à cette provision correspondait à peu près à l'utilisation annuelle entre 2017 et 2020, ce qui confortait sa position selon laquelle ladite provision était excessive puisque son utilisation tournait autour de CHF 1 million par année alors que la provision au bilan était de CHF 3,6 millions en 2019 et de CHF 3,9 millions en 2020. Finalement, le fait que l'adhérent restait au bénéfice d'un droit ferme sans limitation de durée ne changeait pas son raisonnement puisque la recourante ne proposait pas une analyse sur une période plus longue que celle retenue pour les taxations 2019 et 2020.

22. Par réplique du 10 novembre 2022, la recourante a persisté dans ses conclusions.

S'agissant de la provision pour congés payés, l'AFC-GE errait en considérant que le critère déterminant pour juger du degré de vraisemblance du risque était le paiement effectif des congés. En fait, comme indiqué dans le recours, la provision en question tenait compte de l'ensemble des coûts générés par le travail effectué par le personnel lors des congés, ressources qui avaient permis une augmentation du chiffre réalisé au cours de l'exercice en question.

En ce qui concernait la provision pour remises adhérents sur points acquis, l'AFC-GE avait indiqué être confortée dans sa position du fait que l'utilisation de la provision tourne autour de CHF 1 million par année alors que la provision au bilan était de plus de CHF 3,5 millions lors des années en cause. Ce faisant, elle opérait une confusion entre la charge annuelle correspondant à l'allocation à la provision et le montant de la provision au bilan en fin d'exercice. Quant au recours à la méthode empirique, sur la base de l'information n° 3/2016, à l'instar de la provision pour travaux de garantie et compte tenu de la durée de validité des cartes et du délai de péremption pour la provision en cause, il faudrait retenir une période de trois ans et demi si on prenait en compte une utilisation de la provision de CHF 1 million par année.

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.

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 quelconque garantie octroyée aux clients ayant adhérés 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 justifiés 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).

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, Bundesgesetz 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. 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 bouclement 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 (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 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 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 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 débourser 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.

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 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).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 25 mai 2022 par A_____ SA contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 25 avril 2022 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouveaux bordereaux au sens des considérants ;
4. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Michèle PERNET, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière