



**9C 469/2023**

**Arrêt du 9 avril 2024**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_ SA,  
représentée par Berney Associés SA,  
recourante,

*contre*

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève,  
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, période fiscale 2019,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 27  
juin 2023 (A/679/2022-ICCIFD ATA/705/2023).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la société ou la contribuable), qui a son siège à U. \_\_\_\_\_, a pour but l'achat, la vente, toutes transactions et promotions immobilières ainsi que toutes activités d'entreprise générale, de direction de travaux et pilotage de promotions immobilières.

La société s'est engagée auprès de B. \_\_\_\_\_ à acquérir des parcelles, sises sur la commune de V. \_\_\_\_\_, en vue d'y construire un bâtiment avec des surfaces administratives, commerciales et hôtelières ainsi qu'un parking souterrain. Elle leur a versé trois acomptes et a par ailleurs signé un contrat d'entreprise avec une entreprise de construction. À la suite d'un remaniement parcellaire, le projet de la contribuable a été subdivisé en deux parties: le "projet Ouest" et le "projet Est".

**A.b.** Par acte notarié du 12 juillet 2019, la Caisse de pension C. \_\_\_\_\_ a acquis le "projet Ouest", en reprenant les droits et obligations y relatifs de la contribuable. Le même jour, C. \_\_\_\_\_ a conclu un contrat de bail avec la contribuable et une autre société pour un loyer annuel de 6'518'960 fr. Entre autres obligations, il était prévu que la durée initiale du contrat était de cinq ans à compter de la remise des locaux et, en l'absence de locataires de substitution lors de la remise des locaux, soit entre

2022 et 2023, la contribuable devait verser les loyers convenus à C.\_\_\_\_\_. Ce contrat pouvait être cédé à des tiers et, en cas de cession (partielle ou totale), C.\_\_\_\_\_ libérerait "intégralement" et définitivement la contribuable de son engagement en relation avec les surfaces louées. En marge de ce contrat, une promesse de bail portant sur un loyer annuel de 3'758'580 fr. a été conclue par la contribuable avec la société D.\_\_\_\_\_.

**A.c.** Par acte notarié du 11 décembre 2019, C.\_\_\_\_\_ a également acquis le "projet Est", en reprenant les droits et obligations de la contribuable y relatifs. Le même jour, C.\_\_\_\_\_ a conclu un contrat de bail avec la contribuable et une autre société, d'une durée initiale de cinq ans à compter de la remise des locaux et pour un loyer annuel de 1'650'410 fr. À l'instar du contrat de bail du 12 juillet 2019, il était prévu que la contribuable pouvait transférer tout ou partie de son bail à un tiers, la libérant intégralement et définitivement de son engagement en relation avec les surfaces louées.

**A.d.** À teneur de ses comptes déposés à l'appui de sa déclaration fiscale 2019, la société a comptabilisé une "provision pour charge de participation aux aménagements des bâtiments" de 5'219'900 fr., ainsi qu'une provision pour garantie locative" de 15'900'000 fr. À la requête de l'Administration fiscale cantonale (ci-après: l'Administration fiscale), elle a indiqué le 2 novembre 2020 que la première provision était en rapport avec les coûts prévus lors de l'entrée dans les locaux des locataires, qui devait avoir lieu en 2022; la deuxième provision concernait la garantie locative donnée à C.\_\_\_\_\_ en 2019 sur les projets "Est" et "Ouest".

**A.e.** Par sa décision du 28 janvier 2021, confirmée sur réclamation le 28 janvier 2022, l'Administration fiscale a procédé à la taxation de la contribuable pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) de l'année 2019. Elle a refusé les provisions précitées, au motif qu'elles n'étaient pas justifiées par l'usage commercial.

## **B.**

**B.a.** Statuant par jugement du 12 décembre 2022, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI) a rejeté le recours de la contribuable.

**B.b.** Par arrêt du 27 juin 2023, la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice), a rejeté le recours de la société.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.\_\_\_\_\_ SA conclut à la réforme de l'arrêt du 27 juin 2023, en ce sens que les provisions comptabilisées en 2019 pour "garantie locative" de 15'900'000 fr. et pour "charge de participation aux aménagements des bâtiments" de 5'219'000 fr. sont admises "sous l'angle fiscal". Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice et à ce que la cause lui soit renvoyée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Après que l'Administration fiscale et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours, la contribuable s'est encore déterminée.

## **Considérant en droit :**

### **1.**

**1.1.** La décision attaquée est finale (art. 90 LTF) et a été rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte (cf. aussi les art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

**1.2.** L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

**1.3.** Pour le surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

## **2.**

**2.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il examine librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 144 II 313](#) consid. 5.4; arrêt 2C\_804/2021 du 14 octobre 2022 consid. 2.1, non publié in [ATF 148 II 504](#)).

## **2.2.**

**2.2.1.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. [ATF 147 IV 73](#) consid. 4.1.2; [140 III 264](#) consid. 2.3; [137 II 353](#) consid. 5.1).

**2.2.2.** En l'espèce, la recourante présente librement sa version des faits, sans toutefois démontrer que la cour cantonale aurait procédé à des constatations manifestement inexactes. Il n'en sera dès lors pas tenu compte et le Tribunal fédéral se fondera uniquement sur les constatations cantonales.

## **3.**

Le litige porte sur la reprise dans le bénéfice et le capital imposables de la recourante, pour la période 2019, des montants de 5'219'900 fr. et de 15'900'000 fr., comptabilisés dans ses comptes 2019 à titre respectivement de provision pour "charge de participation aux aménagements des bâtiments" et "pour garantie locative".

## **4.**

S'agissant en premier lieu du montant de 15'900'000 fr., provisionné par la contribuable au vu du risque de devoir verser des loyers, au cas où elle ne parviendrait pas à conclure des contrats de bail la libérant de son engagement en relation avec les surfaces louées, la Cour de justice a considéré que ces loyers étaient potentiellement dus au plus tôt à la fin de l'année 2022. Dès lors, le risque que représentait l'absence de location de l'intégralité des surfaces, même à considérer qu'il se trouvât en relation directe avec les engagements pris en 2019 par la recourante, ne pouvait pas être tenu pour imminent, ni certain ou quasi-certain lors de l'établissement des comptes relatifs à l'exercice 2019. Les juges cantonaux ont également considéré que la provision constituée pour les coûts prévus lors de l'entrée des locataires dans les locaux plus de deux ans avant leur réalisation devait être qualifiée de provision constituée en vue d'une utilisation future, soit une réserve non fiscalement déductible. À cet égard, le délai de trois ans invoqué par la contribuable (soit une comptabilisation en 2019 pour des coûts en 2022) ne répondait pas à la notion d'imminence, puisque la recourante ne pouvait pas, en 2019, savoir ce qu'il adviendrait de la location ou de l'absence de location des locaux en 2022 ou **2023**. Partant, l'intimée était fondée à réintégrer les montants litigieux.

## **5.**

A l'encontre de ce raisonnement, la recourante invoque avant tout une violation de l'art. 63 LIFD. Elle fait valoir qu'en 2019, il existait déjà des engagements fermes quant au paiement des loyers à C. \_\_\_\_\_; il s'agissait d'un élément "concret puisque matérialisé par des contrats signés et entrés en force"; la condition de l'imminence des engagements était remplie, puisque le délai de trois ans devait être examiné à l'aune de l'ampleur du projet en cause. En d'autres termes, selon elle, les contrats pour les deux projets ayant été signés en 2019, c'est à ce moment-là que les "engagements, et les potentiels risques de coûts, [étaient] nés". S'agissant de la provision relative à l'aménagement

des locaux, elle n'était pas liée à un "risque lointain et non-imminent"; bien au contraire, la participation aux frais qui étaient liés à cette provision était un coût nécessaire aux "opérations intervenant en amont de la remise des locaux".

## 6.

**6.1.** Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, 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). 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 (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination; cf. notamment [ATF 147 II 209](#) consid. 3.1.1; [137 II 353](#) consid. 6.2; [136 II 88](#) consid. 3.1; arrêt 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.1).

## 6.2.

**6.2.1.** 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), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers [...] (let. d). D'après l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul. 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. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial (cf. [ATF 147 II 209](#) consid. 5.1.3; [140 II 248](#) consid. 3.5; arrêt 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.1). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêt 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1 et les références).

**6.2.2.** Les provisions pour les engagements ("Verpflichtungen") de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD sont autorisées pour les engagements existant au cours de l'exercice et dont le montant n'est pas encore déterminé (arrêts 2C\_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 2.1; 2C\_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.5 et 5); sont en particuliers visés par cette disposition les engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours (arrêt 2C\_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.5 et 5). Ceux-ci doivent pour le surplus reposer sur un contrat ou sur une loi (arrêts 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1; 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). L'art. 63 al. 1 let. a LIFD couvre également les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (arrêts 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1; 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1).

En outre et selon la jurisprudence, 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 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1 et les références).

**6.2.3.** Les cas de figure de l'art. 63 al. 1 let. b et d LIFD n'étant pas pertinents en l'espèce, on rappellera que celui envisagé à l'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même; des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. 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. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause ("durant l'exercice"; "nel corso dell' esercizio"; "die im Geschäftsjahr bestehen") (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1; arrêt 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.7.1 et les références).

## 7.

**7.1.** En ce qui concerne en premier lieu la provision pour garantie locative de 15'900'000 fr., comptabilisée par la recourante au regard du risque de devoir verser un loyer à C.\_\_\_\_\_ pour le cas où elle ne parviendrait pas à conclure des contrats de bail qui la libérerait de son engagement (en lien avec les surfaces louées), les considérations de la cour cantonale sont conformes au droit fédéral. Les premiers juges ont considéré en effet à bon droit que le risque de "non location" invoqué par la contribuable, lors de l'établissement des comptes en 2019, n'était pas imminent. La recourante se borne à affirmer qu'un délai de trois ans n'est pas une période "excessivement longue" en se référant en vain à la notion du danger durable ("Dauergefahr"), parfois utilisée en droit pénal. De plus, la contribuable ne démontre pas que la réalisation de la condition liée aux engagements conditionnels qu'elle a pris était très vraisemblable (supra consid. 6.2.2). Elle se limite en effet à alléguer qu'il s'agissait d'un "élément concret et certain puisque matérialisé par des contrats signés", ce qui ne suffit pas à démontrer qu'il était très vraisemblable qu'elle ne trouvât pas de locataires lui permettant de se libérer de ses engagements contractuels.

**7.2.** En ce qui concerne ensuite la provision de 5'219'900 fr. en lien avec les coûts prévus lors de l'entrée des locataires dans les locaux, c'est également à juste titre que la Cour de justice a considéré qu'une telle provision, constituée plus de deux ans avant leur réalisation (probable), ne constituait pas une provision constituée en vue d'un risque imminent et ce nonobstant l'ampleur du projet (supra consid. 6.2.3). À cet égard, c'est en vain que la recourante mentionne l'existence de coûts nécessaires à des "opérations intervenant en amont de la remise des locaux". Une telle argumentation ne démontre pas l'imminence d'un risque en lien avec des travaux qui devraient être, potentiellement - les contrats de bail n'ayant alors pas été encore signés à l'exception d'une promesse de bail avec D.\_\_\_\_\_, exécutés plus de deux ans après la période fiscale 2019. La provision litigieuse constitue donc une réserve pour des dépenses hypothétiques, qui ne sont pas conformes au principe de périodicité du droit fiscal (comp. arrêt 2P.17/2009 du 23 août 2007 consid. 5.4).

**7.3.** Enfin et contrairement à ce que prétend la recourante, le refus d'admettre en déduction les provisions litigieuses ne viole ni le principe de la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. (sur ce principe, cf. ATF 144 II 313 consid. 6.1 et les références), ni celui de la périodicité. Selon la jurisprudence, l'association de ces deux principes a pour conséquence de mesurer la capacité contributive d'un contribuable lors de la période fiscale en cause et que celui-ci est imposé sur cette base (arrêt 2C\_986/2017 du 28 juin 2018 consid. 6.1, non publié in ATF 144 II 352). Or par le refus de la déduction des provisions litigieuses qui ne sont pas justifiées, la recourante est précisément imposée selon sa capacité contributive pour l'année 2019. De plus, elle ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend que si, par hypothèse, pendant la période fiscale durant laquelle elle pourra comptabiliser les charges litigieuses elle ne réalise aucun produit, cela conduirait à l'impossibilité pour elle de compenser ses pertes avec des revenus. Elle omet en effet l'existence du mécanisme du report de perte de l'art. 67 LIFD. Partant et le cas échéant, elle pourra reporter la perte issue de la comptabilisation des montants litigieux avec d'éventuels bénéfices futurs.

**7.4.** Il suit de ce qui précède que le recours en tant qu'il concerne l'IFD doit être écarté.

## 8.

**8.1.** L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a LHID). En vertu de l'art. 10 al. 1 let. b LHID, applicable à l'imposition des personnes morales par le biais de l'art. 24 al. 4 LHID, les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes. La loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; rs/GE D 3 15) prévoit

des dispositions similaires aux art. 11, 12 al. 1 let. e et 16B, qui correspondent également aux art. 57, 58 et 63 LIFD (arrêt 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 6.1 et la référence).

Les considérations émises à propos de l'IFD s'appliquent dès lors *mutatis mutandis* aux ICC de la période fiscale sous examen.

**8.2.** En vertu de l'art. 2 al. 1 let. b LHID, les cantons prélèvent un impôt sur le capital des personnes morales. L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre (art. 29 al. 1 LHID). Le capital propre imposable comprend, pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID). Les art. 27 et 28 LIPM contiennent des dispositions similaires. L'impôt sur le capital englobe donc les réserves ouvertes, mais ne vise les réserves latentes que si elles ont été constituées au moyen de bénéfices imposés. Tel est notamment le cas d'amortissements surfaits ou des provisions non admises qui ont fait l'objet de reprises (arrêt 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 6.2). En l'espèce, la provision, reprise à bon droit, doit donc être ajoutée au capital imposable, ce que la recourante ne conteste du reste pas.

**8.3.** Partant, le recours est également privé de fondement en tant qu'il concerne les ICC de la période fiscale 2019.

**9.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en matière d'IFD que d'ICC. Succombant, la recourante doit supporter les frais de justice (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

**2.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

**4.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 9 avril 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser