Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.177/2004 /svc

Arrêt du 17 octobre 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. de Mestral.

Parties
C._____ SA, recourante,
représentée par Me Antoine Kohler, avocat,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956,
1211 Genève 1.

Objet
art. 8 et 9 Cst. (taxations 1994, 1995 et 1996),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 25 mai 2004.

Faits:
A.
Dès le 1er janvier 2004, la société B._____ SA est devenue C._____ SA. Le 30 juin 1991, elle a acquis la société D._____ SA pour le prix de 6'200'000 francs. Le contrat de vente d'actions stipulait que la valeur substantielle nette de la société était de 800'000 francs; le solde de 5'400'000 fr. était considéré comme goodwill. Ces deux sociétés ont fusionné le 1er janvier 1992.
B.
Suite à cette fusion, pour la période fiscale 1992 (période de calcul 1991), l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'Administration fiscale) a toléré un amortissement de 540'000 fr. (un amortissement annuel du poste goodwill de 5'400'000 x 20% = 1'080'000 fr., soit 540'000 fr. pour six mois, du 1er juillet au 31 décembre 1991). Pour la période fiscale 1993 (période de calcul 1992), l'Administration fiscale n'a pas admis l'amortissement du goodwill à hauteur de 1'080'000 francs. Le Tribunal administratif du canton de Genève, puis le Tribunal fédéral par arrêt 2P.55/1999 du 3 septembre 1999 (publié in RDAF 2000 II p. 221), ont confirmé la taxation telle qu'effectuée par l'Administration fiscale.
C.
Pour les périodes fiscales 1994 (période de calcul 1993) et 1995 (périodes de calcul 1994 ou 1995 car l'année 1995 a marqué le passage du système praenumerando annuel à celui du postnumerando), C._____ SA a de nouveau procédé à des amortissements annuels du goodwill à hauteur de 1'080'000 francs. Pour la période fiscale 1996 (période de calcul 1996) C._____ SA a amorti le solde du goodwill par 540'000 francs.
Le 15 décembre 1995, l'Administration fiscale a adressé à C._____ SA un bordereau rectificatif 1994. Dans le procès-verbal joint au bordereau rectificatif, l'Administration fiscale indiquait la reprise de l'amortissement du goodwill pour 1'080'000 francs. L'Administration fiscale a adopté la même position concernant les périodes

fiscales 1995 (amortissement du goodwill pour 1'080'000 fr.) et 1996 (amortissement du goodwill pour 540'000 francs). Par trois courriers du 10 décembre 1999, l'Administration fiscale a écarté les réclamations formulées par C._____ SA contre ces reprises.
D.
Statuant le 27 février 2003, respectivement le 25 mai 2004, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, puis le Tribunal administratif, ont successivement rejeté les recours déposés par l'intéressée.
Le Tribunal administratif a notamment estimé que la perte de fusion, correspondant à la différence entre le prix d'achat de D._____ (6'200'000 fr.) et la valeur nette des actifs de cette acquisition (800'000 fr.) lors de la fusion, différence comptabilisée comme goodwill, devait être considérée comme une perte de fusion improprement dite et, par conséquent, ne pouvait pas être portée en déduction du bénéfice imposable de la société absorbante, soit C._____ SA.
E.
Agissant par la voie du recours de droit public, C._____ SA demande l'annulation de l'arrêt du 25 mai 2004 du Tribunal administratif. Elle considère qu'il est arbitraire et viole le principe de l'égalité de traitement.
Le Tribunal administratif persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration des impôts conclut au rejet du recours.
Par ordonnance présidentielle du 31 août 2004, l'effet suspensif a été conféré au recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est en principe recevable au regard des art. 84 ss OJ.
1.2 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629; 129 I 113 consid. 2.1 p. 120, 185 consid. 1.6 p. 189; 125 I 71 consid. 1c p. 76; 115 Ia 27 consid. 4a p. 30; 114 Ia 317 consid. 2b p. 318). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), il ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit (ATF 117 Ia 412 consid. 1c p. 414/415; 107 Ia 186 et la jurisprudence citée). Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée, en particulier 110 Ia 1 consid. 2a p. 3/4).
C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par la recourante.
En particulier, selon la recourante, l'arrêt du 25 mai 2004 du Tribunal administratif créerait une inégalité de traitement flagrante et arbitraire entre les professions libérales et les autres. L'intéressée ne démontre nullement son allégation. Ne respectant pas l'art. 90 al. 1 OJ, son grief est irrecevable.
2.
2.1 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178; 128 I 273 consid. 2.1 p. 275; 127 I 60 consid. 5a p. 70; 125 I 166 consid. 2a p. 168 et la jurisprudence citée). La nouvelle Constitution n'a pas amené de changements à cet égard (cf. art. 8 et 9 Cst.; ATF 126 I 168 consid. 3a p. 170).
2.2 En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et

de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (art. 8 et 127 al. 2 Cst.). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313/314). Ces principes s'appliquent en particulier aux impôts sur le revenu et la fortune ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse 2ème éd. Bâle 2002, p. 29 ss).

3.

3.1 Les art. 60 ss de la loi genevoise générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP/GE; D 3 05, ci-après: la loi sur les contributions publiques), qui concernaient l'impôt sur les personnes morales ont été abrogés et remplacés par la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM/GE; D 3 15, ci-après: la loi sur l'imposition des personnes morales), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

La loi sur les contributions publiques prévoyait qu'il était perçu, chaque année, dans le canton de Genève, un impôt sur le bénéfice net des personnes morales (art. 1 lettre b chiffre 1 LCP/GE). Les société anonymes notamment étaient soumises à un impôt annuel sur le bénéfice net ou le revenu net et à un impôt annuel sur le capital ou la fortune (art. 60 LCP/GE). Était considéré comme bénéfice net imposable: le bénéfice net réalisé pendant l'exercice qui précédait l'année où l'impôt était exigible, tel qu'il résultait du compte de pertes et profits, et en tenant compte du solde reporté de l'exercice précédent (art. 66 lettre a LCP/GE), ainsi que les amortissements, en dehors de ceux qui étaient prescrits par la loi ou admis par les usages commerciaux, ou imposés par les circonstances (art. 66 lettre e LCP/GE).

Ces dispositions s'appliquent à l'année fiscale 1994. Elles correspondent en substance à l'art. 1 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales, applicable pour la période fiscale 1995 et les suivantes, selon lequel le canton perçoit un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales.

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 et 12 LIPM/GE). Le calcul du rendement net imposable d'une société anonyme se fonde sur le compte de profits et pertes, soit le résultat du décompte final obtenu selon le système de la comptabilité double tel que prescrit par le droit des obligations pour les sociétés anonymes (art. 958 ss CO). Il faut ajouter au solde du compte de profits et pertes tous les prélèvements faits préalablement et qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 12 lettre e LIPM/GE).

La loi sur l'imposition des personnes morales stipule encore que les réserves latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative ne sont pas imposées, à condition que celle-ci reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice en cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre société de capitaux ou société coopérative (fusion selon les art. 748 à 750 CO ou cession d'entreprise selon l'art. 181 CO) (art. 16 al. 1 lettre b LIPM/GE). L'imposition des réévaluations comptables et des prestations complémentaires est réservée (art. 16 al. 2 LIPM/GE).

3.2 La recourante se plaint d'une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En particulier, le droit genevois aurait été mal appliqué.

Dans la présente cause, il s'agit de déterminer si la différence entre le prix d'achat de D._____ (6'200'000 fr.) et la valeur nette des actifs de cette société (800'000 fr.) lors de la fusion, différence comptabilisée comme ëoodwill, doit être considérée comme une perte de fusion proprement dite pouvant être portée ou amortie en déduction du bénéfice imposable de la société absorbante, comme le prétend la recourante. Selon la recourante, l'amortissement de ce poste ëoodwillëerait justifié par l'usage commercial. Il serait arbitraire de lui en refuser la déduction. Elle ne prétend pas par ailleurs que les actifs auraient été transférés à une valeur supérieure à la valeur comptable.

4.

4.1 L'absorption d'une filiale par la société mère est un cas particulier de fusion par absorption, en ce sens qu'elle entraîne la dissolution sans liquidation de la société fille. Dans cette hypothèse, lorsque la valeur comp-

table de la participation dans le bilan de la mère dépasse la valeur comptable de la fortune nette de la fille, l'absorption de celle-ci provoque une perte de fusion proprement dite (ëchter Fusionsverlust¨) ou improprement dite (ünechter Fusionsverlust¨).
Lorsque la valeur vénale de la société reprise est inférieure à la valeur comptable de la participation, il y a perte de fusion proprement dite, dont la déduction est justifiée par l'usage commercial. Elle correspond à l'amortissement d'une participation surévaluée et doit donc pouvoir être déduite fiscalement. En revanche, si la valeur vénale de la société fille demeure malgré tout plus élevée que la valeur comptable de la participation, la perte de fusion est alors purement comptable. Cette situation découle de la présence de réserves latentes ou d'un ëoodwilläuprès de la société reprise. Dans cette éventualité, la perte de fusion improprement dite ne peut être portée en déduction du bénéfice imposable de la société mère (Xavier Oberson, op. cit., p. 201/202 et les référence citées; v. également, concernant spécialement la recourante arrêt 2P.55/1999 du 3 septembre 1999, publié in RDAF 2000 II p. 221, consid. 6a p. 225/226 et les références citées).
4.2 La recourante ne soutient pas que la valeur vénale de D._____ aurait diminué entre le moment où elle a acquis son capital-actions et celui où elle l'a absorbée. Par conséquent, la perte de fusion ne provient pas d'une surévaluation des droits de participation annulés par la fusion. Il ne s'agit donc pas d'une perte de fusion proprement dite qui doit être prise en compte lors de la fixation du bénéfice net imposable. Le Tribunal administratif pouvait donc considérer sans arbitraire que la ëperteësubie par la recourante lors de sa fusion avec D._____ n'était pas déductible fiscalement. Ni le principe de l'imposition selon la capacité contributive, ni le droit genevois - examiné uniquement sous l'angle de l'arbitraire - n'ont été violés. Le recours doit être rejeté sur ces points.
5.
5.1 Lorsque des actifs ont en réalité une valeur supérieure à celle indiquée au bilan ou que des passifs réels sont inférieurs au montant apparaissant au bilan, il y a constitution de réserves latentes (Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Lausanne 1994, p. 238). Une réserve latente n'est imposable qu'au moment de sa réalisation (Xavier Oberson, op. cit., p. 95).
5.2 Le ëoodwillëst la valeur immatérielle d'un commerce et correspond notamment aux possibilités de bénéfices futurs (v. RDAF 1996 p. 369; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 219).
5.3 La recourante fait valoir que la différence entre le prix payé pour la participation de D._____ (6'200'000 fr.) et la valeur de ses actifs (800'000 fr.) ne se rattache à aucun poste de l'actif et, en conséquence, ne peut pas être considérée comme une réserve latente. Il s'agirait bien d'un ëoodwill¨dont l'acquisition doit faire l'objet d'amortissements déductibles fiscalement.
Cette question a déjà fait l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.55/1999 du 3 septembre 1999, RDAF 2000 II p. 221, relatif à la période fiscale 1993. Selon le tribunal de céans, l'autorité inférieure pouvait considérer sans arbitraire que le montant dont la recourante demandait l'amortissement paraissait insolite et disproportionné s'agissant d'un ëoodwillët qu'il n'était pas déductible fiscalement. En effet, le montant invoqué par la recourante (5'400'000 fr.), correspondant à la différence entre la valeur substantielle (800'000 fr.) de la société et le prix de vente de l'ensemble du capital-actions de D._____ (6'200'000 fr.) n'apparaissait pas explicable. Que la société acquise ait détenu une part importante du marché genevois (12%), que l'organisation de son travail et sa réputation aient été bonnes et que des ¨´economies d'échellesäprès rationalisation et restructuration aient pu être espérées, ne suffisaient pas à rendre crédible l'existence du ëoodwillïnvoqué (consid. 5b).
Dans le cas d'espèce, la recourante soutient à nouveau, dans une argumentation essentiellement appellatoire, que le montant dont elle réclame l'amortissement constituerait un ëoodwillïi insolite, ni disproportionné. Elle prétend faire cette démonstration sur la base d'éléments qui n'auraient pas été soumis au Tribunal fédéral dans le cadre du précédent recours: deux tableaux versés au dossier par la recourante montrant l'évolution de son établissement genevois suite à l'acquisition de D._____ en 1991. Les chiffres d'affaires sont les suivants:
- 1991: Fr. 8'967'167.–
- 1992: Fr. 9'516'732.–
- 1993: Fr. 9'731'819.–
- 1994: Fr. 9'665'273.–
- 1995: Fr. 9'803'487.–
- 1996: Fr. 9'832'819.–
- 1997: Fr. 9'157'240.–

En l'espèce, ces tableaux ont été établis sur la base de la comptabilité existante et ils auraient sans doute pu être

soumis au Tribunal fédéral dans le cadre du précédent recours. L'argument soulevé par la recourante doit toutefois être rejeté. En effet, le chiffre d'affaires de la succursale genevoise de la recourante a passé de 8'967'167 fr. en 1991 à 9'617'895 fr. en moyenne pour les années 1992 à 1997. En chiffres, l'évolution est de 650'728 fr., soit environ 7,25%. En conséquence, il n'est pas arbitraire de considérer que l'acquisition de D._____ n'a pas modifié substantiellement le volume des affaires de la recourante, et que le résultat global n'a pas évolué de manière particulièrement favorable.
Certes, comme le fait observer la recourante, son chiffre d'affaires se trouve augmenté si on lui ajoute celui de D._____. Mais cette addition ne démontre nullement que la fusion avec D._____ a eu un effet bénéfique et amplificateur sur la marche de ses affaires tel qu'il justifie l'importance du prétendu goodwill. Ainsi, on ne peut considérer que l'acquisition de D._____ a permis à la recourante de s'emparer d'une part significative du marché genevois.
Selon la recourante, qui invoque la méthode de valorisation de société dite du discounted free cash-flow, un calcul de cette valeur, s'agissant de la succursale genevoise y compris l'activité de D._____ et compte tenu des résultats ultérieurs qui aujourd'hui sont connus, donnerait un chiffre approximatif de 7'500'000 francs. Cet argument doit être écarté car la recourante se contente de produire une explication théorique. En outre elle se fonde sur une projection dans le futur en exposant, en substance, que l'évolution des affaires de la recourante paraît justifier rétrospectivement un goodwill de 5'400'000 francs. Même si cette évolution des affaires était établie, il n'est pas démontré que le montant comptabilisé comme goodwill soit en relation avec celle-là et, partant, puisse ainsi s'expliquer.
Il ressort de ce qui précède que la recourante ne démontre, pas plus maintenant que lors de son premier recours, de manière crédible, l'existence d'un goodwill de 5'400'000 fr. par rapport à une société acquise pour un montant de 6'200'000 fr. (et dont la valeur substantielle est de 800'000 francs). Dans son arrêt du 25 mai 2004, le Tribunal administratif a refusé sans arbitraire l'amortissement de la différence entre le prix payé par la recourante pour la participation de D._____ et la valeur de ses actifs, qui ne pouvait pas être considérée comme un goodwill.
6.
6.1 Selon une jurisprudence constante (ATF 109 Ib 110 consid. 3 p. 112/113; 103 Ia 20 consid. 4 p. 22/23; 102 Ib 151 consid. 3a p. 154/155), la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique. Mais elle ne doit considérer les choses sous cet angle que lorsque des raisons pertinentes et objectives le justifient, par exemple en cas d'évasion fiscale (ATF 102 Ib 151 consid. 3b p. 155 et les références citées). C'est sur cette base que le Tribunal administratif a également fondé son raisonnement.
6.2 En l'espèce, comme il l'a été constaté, l'importance du goodwill par rapport à la valeur des actifs de la société reprise est insolite et disproportionnée. L'imposition de la recourante selon la construction choisie - que le montant soit comptabilisé comme goodwill ou considéré comme une perte de fusion proprement dite - lui permettrait effectivement de réaliser une substantielle économie d'impôts, si elle était admise.
Par ailleurs, si le montant de 5'400 000 fr. représentait un actif fictif, il ne pourrait pas non plus être amorti sur le plan fiscal (Archives 36 p. 275 et 30 p. 188 consid. 2 p. 192/193).
Dès lors, le Tribunal administratif pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, considérer que l'autorité fiscale, se fondant sur la réalité économique, avait à juste titre retenu que le montant litigieux n'était pas déductible fiscalement.
7.
Mal fondé, le présent recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.
Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale

et au Tribunal administratif du canton de Genève.
Lausanne, le 17 octobre 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: