

GE_GERICHTE ATA/1833/2019 vom 17. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1833_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1833/2019 du 17 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1833/2019 del 17 dicembre 2019

Regeste

Résumé: Confirmation de la reprise sur l'amortissement annuel de trois filiales de la contribuable. La valeur d'acquisition des trois filiales a été correctement estimée selon la méthode des praticiens. Confirmation de l'application de la circulaire CSI n°28. Depuis l'acquisition des actions des trois filiales leur situation économique ne s'est pas modifiée de manière significative (les critères déterminants que sont le chiffre d'affaires, le bénéfice et les fonds propres des trois sociétés n'ayant pas varié de manière significative). Aucune perte définitive ne justifie l'amortissement du goodwill. Pas de violation du principe de la bonne foi ni de celui de l'étanchéité des exercices comptables.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Sont litigieux la reprise de l'amortissement/provision sur participations des actions de B_____, C_____ et D_____ pour les années fiscales 2010 et 2011 ainsi que l'imposition des réserves latentes y relatives.

a. Selon les art. 11 LIPM et 57 LIFD, 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 et 58 al. 1 let. b LIFD). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57, 58, al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD), telle par exemple une provision non justifiée. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce également le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, et sur lequel il sera revenu ci-après.

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

c. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 LIPM, adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil. La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leur teneur antérieure aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/737/2018 du 10 juillet 2018 consid. 4b et les références citées).

Selon l'art. 12 let. a aLIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés

- 15/26 - A/147/2018 aux art. 12 let. b à i aLIPM. L'art. 12 aLIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

d. Selon les art. 16B al. 1 let. b et c aLIPM et 63 al. 1 let. b et c LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b) et les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 16B al. 2 aLIPM et 63 al. 2 LIFD).

Les corrections de valeur et les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations qui remplissent les conditions prévues à l'art. 21 al. 5 let. b aLIPM - respectivement art. 70 al. 4 let. b LIFD - sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (art. 21 al. 6 aLIPM et 62 al. 4 LIFD).

e. La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1).

f. Édifiée par la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI), qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'AFC-CH, la circulaire n° 28, qui porte sur l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, a fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est ainsi applicable à la période fiscale 2011 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite annuellement un commentaire à la circulaire n° 28, la dernière version datant de 2018 (ci-après : commentaire 2018).

La circulaire n° 28 a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse, et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1 § 1 de la circulaire n° 28). Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire contenant des instructions à cet égard, auxquelles il peut être dérogé, pour des motifs d'égalité de traitement, lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire 2018 p. 2 ad ch. 1). Par ailleurs, c'est l'approche « technique » ou « juridique » qui est déterminante pour la détermination de la valeur vénale et non une approche « économique » subjective. Ainsi, le contribuable concerné ne peut pas soutenir une valeur patrimoniale qui se baserait sur des circonstances individuelles (commentaire 2018 p. 3 ad ch. 1).

- 16/26 - A/147/2018

La fortune est estimée en principe à la valeur vénale, soit le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ch. 1.3 de la circulaire n° 28), cette valeur au 31 décembre (n) étant en principe déterminante (ch. 1.4 de la circulaire n° 28). Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque et se détermine en règle générale selon le principe de continuation de l'exploitation (commentaire 2018 p. 6 ad ch. 2).

Si les titres mentionnés au ch. 2.4 de la circulaire n° 28 ont fait l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspond alors généralement au prix d'acquisition. Il peut être dérogé à ce principe dans des cas particuliers où cela se justifie et en prenant en considération l'ensemble des circonstances. La valeur ainsi déterminée sera conservée aussi longtemps que la situation économique de la société n'aura pas considérablement changé. La même règle vaut pour les prix qui ont été payés par des investisseurs pour des raisons de financement ou lors d'augmentations de capital (ch. 2.5 de la circulaire n° 28).

Si l'estimation est effectuée sur la base de la circulaire n° 28, il convient alors de supposer que l'estimation aboutit à une valeur vénale correcte et que, par ce calcul, le fisc a apporté une preuve suffisante. Si un contribuable est d'un avis contraire, il lui appartient dès lors d'apporter ses propres preuves (commentaire 2018 ad ch. 1 p. 3 ; ATA/1418/2017 précité).

La méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire n° 28 a rencontré l'aval du Tribunal fédéral. Dans sa jurisprudence concernant des affaires antérieures à l'entrée en vigueur de la LHID, il a constaté que cette méthode prenait en compte les éléments pertinents pour estimer la valeur vénale des titres non cotés et non régulièrement négociés (arrêt du Tribunal fédéral 2A.213/1994 du 8 octobre 1996 consid. 4). Après l'entrée en vigueur de la LHID, il a souligné qu'en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, la circulaire n° 28 poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2). Sur le fond, il a considéré que la circulaire n° 28 prenait en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle était appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3), sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 précité consid. 3.6 ; ATA/779/2015 précité ; ATA/595/2015 du 9 juin 2015).

- 17/26 - A/147/2018

En effet, en tant que directive, la circulaire n° 28 ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 précité consid. 3.6 ; 2C_504/2009 précité consid. 3.3), faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique ; celles-ci ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 ; 2C_103/2009 du 10 juillet

2009 consid. 2.2 ; ATA/779/2015 précité ; ATA/764/2014 du 30 septembre 2014).

De jurisprudence constante, il est admis que les instructions sont également applicables lorsqu'il s'agit d'examiner quel prix aurait normalement dû être convenu si les titres avaient été acquis, non pas par l'actionnaire ou une personne proche, mais par un tiers indépendant (arrêt du Tribunal fédéral 2A.590/2002 du 22 mai 2003 consid. 2.2 et 3.1 in fine et références citées). Lorsqu'il existe un marché libre, les prix qui y sont pratiqués sont déterminants et permettent une comparaison effective avec ceux qui ont été appliqués dans la transaction examinée. Faute de transaction comparable, l'examen du respect du principe de pleine concurrence se fonde alors sur une valeur hypothétique déterminée selon d'autres méthodes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 consid. 5.2).

Enfin, bien qu'elle serve à l'imposition de la fortune des personnes physiques, la circulaire CSI n. 28 peut également se justifier pour l'évaluation de participations détenues par des personnes morales (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1168/2013 du 30 juin 2014).

g. Selon la jurisprudence constante, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). 3)

En l'espèce, il est ressorti des déclarations du CEO de la recourante que les acquisitions des actions de B_____, D_____ et C_____ se sont faites après négociation entre concurrents actifs sur le même marché que la recourante, à savoir celui des grandes entreprises de nettoyage aptes à assurer l'exécution de contrats d'envergure, proposant également un suivi des clients, un suivi de formation et des techniques et moyens à plus grande échelle, y compris sur le plan national. Lorsque la recourante avait décidé de renforcer sa présence en Suisse allemande et au Tessin, elle l'avait fait savoir à des banquiers, consultants ou autres intermédiaires. À la suite de cette communication, deux propositions lui

- 18/26 - A/147/2018 étaient parvenues, soit celles de B_____ et C_____. Toujours selon le CEO, il y avait eu d'autres repreneurs intéressés pour ces deux sociétés, comme pour D_____. Les négociations avaient duré environ six mois. Le vendeur de D_____, qui avait également reçu une offre d'un concurrent italien, avait hésité entre celle-ci et celle de la recourante. Le prix d'acquisition que la recourante était disposée à verser intégrait, outre les calculs raisonnables de la recourante et son intérêt stratégique aux acquisitions en question, le prix répondant aux attentes du vendeur.

Ces éléments démontrent que le prix des actions acquises par la recourante a été déterminé par le marché spécifique intéressant la recourante. Il s'est inscrit dans le cadre de la concurrence applicable au marché en question. Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, il convient donc de retenir ces valeurs dans l'appréciation fiscale des actions litigieuses.

La recourante fait, certes, valoir que le marché étant limité à un nombre restreint de concurrents, il en résulterait une certaine distorsion conduisant à ne pouvoir procéder à des acquisitions d'entreprises actives dans ledit marché que moyennant un prix surfait. Or, cet

argument est, derechef, inspiré de la réalité du marché. Comme cela vient d'être exposé, c'est bien dans le contexte du marché concurrentiel spécifique concerné que les prix des actions ont été négociés, la recourante s'étant d'ailleurs trouvée en concurrence avec un acquéreur potentiel italien pour l'acquisition des actions de D_____. 4)

La recourante considère, ensuite, qu'il conviendrait dans l'estimation fiscale des titres litigieux, de tenir compte de la baisse de 40 % du chiffre d'affaires de B_____ en 2011 et 2012. Cette baisse justifierait les corrections de valeur et provisions qu'elle avait opérées.

a. Comme évoqué plus haut, si les titres non cotés en bourse ont fait l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspond alors généralement au prix d'acquisition. La valeur ainsi déterminée sera conservée aussi longtemps que la situation économique de la société n'aura pas considérablement changé (circulaire CSI n. 28 ch. 2 § 5).

Selon le commentaire 2017 (p. 4), les critères déterminants permettant de juger d'un changement de la situation économique d'une entreprise sont le bénéfice, le chiffre d'affaires, les fonds propres et les rapports de participation. En règle générale, doivent être qualifiés de considérable une variation du chiffre d'affaires de 20 %, une variation du capital de 10 % qui ne résulterait pas du bénéfice ordinaire ou un changement dans les rapports de participations à hauteur de 10 %. Si l'une de ces conditions est remplie, l'estimation doit être revue conformément au chiffre 5 avec la société.

- 19/26 - A/147/2018

b. En l'espèce, il ressort des tableaux établis par le TAPI, reproduits ci-avant dans la partie « en fait » sous chiffre 20, comparant les chiffres d'affaires, bénéfices et fonds propres des trois sociétés acquises, qu'entre leur acquisition et les années 2011 et 2012, ces trois critères n'ont pas diminué de manière significative. Au contraire, le capital propre et le bénéfice des filiales en 2011 et 2012 sont bien plus élevés que lors de leur acquisition. Le chiffre d'affaires de B_____ a beaucoup augmenté. Comme l'expose la recourante, cette forte augmentation n'est pas sans lien avec le fait que les trois filiales de cette société ont été absorbées par voie de fusion le 1er janvier 2005. Selon les chiffres non contestés par l'AFC-GE ressortant des rapports de révision de trois filiales pour 2004, les chiffres d'affaires s'élevaient à CHF 1'260'577.- (B_____ Zug), CHF 3'985'911.- (B_____ Zurich) et CHF 3'304'939.- (B_____ Basel), soit un total pour les trois filiales de CHF 8'551'4267.-. Le chiffre d'affaires de B_____ en 2011 se montait à CHF 5'586'467.- et en 2012 à CHF 5'274'602.-. Cela étant, compte tenu de la fusion par absorption, il convient d'examiner également l'évolution des autres paramètres de la société B_____. Les fonds propres de B_____ ont passé de CHF 621'651.- en 2004 à CHF 775'452.- en 2011 et CHF 811'025.- en 2012. Il ressort de cette comparaison que les fonds propres de B_____ ont globalement augmenté entre 2004 et 2011 et 2012. Cet élément ne tend ainsi pas vers une baisse de rentabilité telle que le fait valoir la recourante. Cette tendance est confirmée par l'évolution des bénéfices réalisés par la société, qui ont passé de CHF 217'509.- en 2004 à CHF 405'906.- en 2011 et CHF 450'017.- en 2012. Les rapports de participations n'ont pas changé durant toute la période suivant l'acquisition de B_____. Au vu de l'ensemble de ces éléments, il ne peut être retenu que B_____ aurait subi une diminution significative de sa situation économique au sens sus-évoqué (consid. 4a).

En ce qui concerne C_____ et D_____, la diminution du chiffre d'affaires en 2011 et 2012 pour C_____ est de moins 8 % et d'un peu plus de 1 % pour D_____. Les bénéfices

et les chiffres d'affaires des deux sociétés ont, entre la date de leur acquisition et les années 2011 et 2012, évolué favorablement.

Le TAPI a ainsi, à juste titre, considéré qu'il n'y avait pas de changement de la situation économique justifiant de s'écarter du prix d'acquisition des actions. 5)

La recourante soutient, en outre, que l'amortissement sur les participations acquises se justifiait également en raison du fait que le « goodwill » payé par ses soins lors de l'acquisition nécessitait des efforts permanents. La clientèle n'était pas acquise à long terme, dès lors que les clients renouvelaient leurs contrats par appel d'offres tous les deux à trois ans. L'existence du « goodwill » était établie par le prix largement supérieur à l'actif comptable des trois sociétés.

a. Selon la jurisprudence, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminants à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe

- 20/26 - A/147/2018 de détermination ; ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 133 I 19 consid. 6.3 ; 132 I 175 consid. 2.2). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise. L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit. Les corrections consistent à remplacer des indications au bilan, non conformes au droit commercial, par des indications conformes. On admet que les autorités fiscales peuvent ainsi d'office procéder à des corrections de bilan (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224 n. 2).

b. Selon l'art. 665a CO, dans sa teneur au 31 décembre 2012, les participations et autres immobilisations financières font également partie de l'actif immobilisé (al. 1). Les participations sont des parts du capital d'autres sociétés, qui sont détenues à titre de placement durable et qui permettent d'exercer une influence déterminante (al. 2). Les titres non cotés en bourse peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition, déduction faite des corrections de valeur nécessaires (art. 667 al. 2 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). Des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (art. 669 al. 1 CO, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). L'amortissement ordinaire devrait correspondre à la dépréciation réelle du bien qui peut varier d'un exercice à l'autre. L'amortissement se justifie uniquement si le bien se déprécie avec son usage ou l'écoulement du temps. Un bien qui ne subit aucune dépréciation ne doit pas être amorti, quelle que soit la méthode d'amortissement; à cet égard, l'usage commercial ne saurait créer ou justifier un droit à l'amortissement en l'absence de moins-value (arrêt du Tribunal fédéral du 19 juin 2016 consid. 2.1).

c. Le « goodwill » est la valeur immatérielle d'un commerce et correspond notamment aux possibilités de bénéfices futurs (arrêt du Tribunal fédéral 2P.177/2004 du 17 octobre 2005 consid. 5.2 et les références citées). Il dépend notamment des relations d'une entreprise, de sa renommée, de sa clientèle, de son emplacement ainsi que de sa bonne organisation technique et commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2P.55/1999 du 3 septembre 1999 consid. 4c, in RDAF 2000 II p. 221).

Le « goodwill » acquis à titre onéreux peut être porté à l'actif du bilan, à son prix d'acquisition. Ce poste sera toutefois amorti aussi vite que possible, en général sur cinq ans, car il n'est pas certain que l'acquéreur puisse le conserver, de sorte que cet actif a économiquement un caractère éphémère. Cela étant, lors de l'acquisition de droits de participation (share deal), la comptabilisation séparée d'un « goodwill » n'est pas possible, car le prix auquel est comptabilisée la

- 21/26 - A/147/2018 participation reflète la valeur de l'ensemble de l'entreprise. En conséquence, l'amortissement de la participation suppose ordinairement une baisse de valeur de la société reprise. Cela dit, indépendamment d'une baisse de valeur, l'amortissement de la participation peut se justifier dans certaines circonstances. Selon certains auteurs, il en va par exemple ainsi lorsque l'acquisition des droits de participation intervient pour créer un effet de synergie au sein du groupe ou encore acquérir des parts de marché (Robert DANON, op. cit., p. 1064-1065, n. 44 ad art. 57-58 LIFD).

d. Il appartient au contribuable d'établir l'existence du « goodwill » ayant fait l'objet des amortissements. L'amortissement d'un « goodwill » acquis pour un prix élevé par une société dont le capital imposable est nettement inférieur à ce prix est considéré comme disproportionné et non admissible fiscalement (arrêt du Tribunal fédéral 2P.55/1999 du 3 septembre 1999 consid. 5b, in RDAF 2000 II p. 221).

e. Les participations représentent des immobilisations pour leur détenteur qui, s'il s'agit d'une société anonyme, ne doit pas les évaluer à un montant supérieur à leur prix d'achat. Leurs amortissements sont admis dans la mesure où elles subissent une moins-value durable (ATF 119 Ib 122 consid. 3c).

f. En l'espèce, il convient, en premier lieu, de retenir que l'argumentation de la recourante quant à la constitution d'un amortissement de ses investissements dans les trois sociétés repose sur le postulat selon lequel elle les aurait acquises à un prix surfait. Cette affirmation ayant été écartée ci-dessus, les considérations qui suivent ne sont développées que dans l'hypothèse où le postulat de la recourante devrait être suivi.

Dans cette hypothèse, l'amortissement préconisé par la recourante devrait correspondre à une perte définitive de valeur. Toutefois, aucun élément ne permet de retenir une telle perte. En particulier, en cas de revente des parts litigieuses, la recourante serait susceptible de valoriser l'investissement consenti. Celui-ci lui a, en effet, permis de renforcer sa présence dans son domaine d'activité sur le marché en suisse alémanique et au Tessin. Elle a exposé, en particulier, que ses acquisitions lui permettent également de soumissionner ou participer à des mandats à l'échelle nationale. Elle n'a certes, selon son dirigeant, pas l'intention de se départir à brève échéance des participations litigieuses. Elle ne démontre toutefois pas qu'elle ne pourrait pas, à l'avenir, valoriser sa position plus forte dans le domaine très concurrentiel qu'elle décrit. Elle n'a, notamment, pas rendu vraisemblable ni a fortiori démontré que ledit marché aurait subi des modifications importantes, de nature à induire une diminution de la valeur des parts acquises.

Dans ces circonstances, les amortissements retenus sur le plan fiscal n'avaient, en 2011 et 2012, pas de justification. Conformément à ce qui a été

- 22/26 - A/147/2018 exposé plus haut, l'autorité intimée était ainsi habilitée à intégrer les amortissements dans le bénéfice. 6)

La recourante se plaint, par ailleurs, de ce que la dissolution du fonds d'amortissement en 2011 est contraire au principe de la périodicité, de la légalité de la bonne foi, le fisc agissant contradictoirement en ayant admis pendant plusieurs années lesdits amortissements, qu'il a repris en 2011.

a. En droit public, le principe de la bonne foi est explicitement consacré par l'art. 5 al. 3 Cst., en vertu duquel les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (ATF 144 II 49 consid. 2.2 p. 52). De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1).

Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 141 V 530 consid. 6.2 et les références citées).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 8.1).

b. 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 (cf. arrêt 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3).

c. L'art. 62 al. 1 LIFD prévoit que les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. D'après l'art. 62 al. 2 LIFD, en général, les

- 23/26 - A/147/2018 amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments.

L'application de l'art. 62 al. 4 LIFD – comme l'art. 21 al. 6 aLIPM – entraîne une augmentation du bénéfice imposable indépendamment de toute réévaluation ou aliénation de ses participations par la société. Il s'agit donc d'une règle correctrice ayant une portée propre par rapport au droit comptable. Cette disposition légale constitue une exception au caractère définitif de l'amortissement. Elle permet ainsi au fisc de récupérer les amortissements pratiqués sur des participations qui ne seront vendues qu'à très long terme ou peut-être jamais. En cela, elle complète l'art. 70 al. 4 let. a LIFD qui conduit à la reprise des amortissements lors de la vente de la participation (Robert DANON, Commentaire

romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1229-1230 n. 43 ad art. 62 LIFD et les références jurisprudentielles citées).

Les corrections de valeur et les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations qui remplissent les conditions prévues à l'art. 70, al. 4, let. b, sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (art. 62 al. 4 LIFD). Il en va de même des provisions constituées à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs, qui ne se justifient plus : elles sont ajoutées au bénéfice (art. 63 al. 2 LIFD).

d. Selon la jurisprudence, un amortissement - qui constitue en droit fiscal la constatation définitive d'une diminution de valeur d'un actif - est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan. En principe, les amortissements sont progressifs; un amortissement unique - on parle alors d'amortissement extraordinaire - est toutefois admissible à titre exceptionnel (ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 et les références citées). Une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt 2C_392/2009 du Tribunal fédéral du 23 août 2010).

e. 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; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (ATF 103 Ib 366 consid. 4 ; arrêt précité 2C_392/2009, consid. 2.3 et les références). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultat, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (arrêts 2C_581/2010 du Tribunal fédéral 28 mars 2011 consid. 3.1 ; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.4 et 2P.17/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3 in fine, ainsi que les références citées). Dans de tels cas, le principe de l'autorité du bilan commercial, selon lequel - 24/26 - A/147/2018 le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, doit céder le pas aux normes fiscales correctrices telles que les art. 63 al. 2 LIFD et 12 let. e LIPM (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1).

f. En l'espèce, il ne ressort pas du dossier que l'autorité intimée aurait donné de quelconques assurances à la recourante que les amortissements et provisions sur perte de participations admis pour les périodes fiscales précédentes les années litigieuses le seraient également pour les années à venir. Ayant constaté lors des taxations des années 2011 et 2012 que ces amortissements n'avaient pas de fondement, le fisc était fondé, en dépit de leur admission les années précédentes, à dissoudre le fonds d'amortissement. Le droit fiscal étant dominé par le principe de la légalité, le principe de la bonne foi ne peut conduire à un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte (arrêt du Tribunal fédéral 2A.92/1999 du 18 janvier 2000 consid. 4a) - sont remplies de manière claire et sans équivoque. Tel n'est pas le cas en l'espèce, la recourante ne se prévalant ni d'un entretien ou d'une assurance écrite donnée à cet effet.

Conformément à ce qui est exposé ci-dessus (consid. 6b), les décisions de l'AFC-GE ne se heurtent pas non plus au principe d'étanchéité des exercices comptables, dès lors qu'en

matière fiscale, l'autorité n'est pas liée par une erreur ou une omission commise les années précédentes.

Par ailleurs, l'arrêt 2C_1082/2014 du Tribunal fédéral du 29 septembre 2016, invoqué par la recourante, expose que des corrections de valeur peuvent être provisoires ou définitives ; seules les corrections de valeur définitives peuvent faire l'objet d'un amortissement. Or, le caractère définitif ou non d'une correction de valeur est déterminé au moment où l'autorité fiscale procède à la reprise des provisions; il n'est pas nécessaire, d'un point de vue fiscal, d'examiner au moment où les corrections de valeur sont enregistrées pour la première fois si elles sont provisoires ou définitives (consid. 2.1 et 2.3.3). L'AFC-GE a, en l'occurrence, procédé à la dissolution des provisions sur perte de participations en 2011. C'est ainsi à juste titre que la qualification desdites provisions/corrections de valeur a eu lieu au cours de la taxation 2011. L'autorité intimée n'était pas tenue, dès 2005, de qualifier les provisions litigieuses. En l'absence d'un tel examen dès la constitution nouvelle des corrections de valeur, elle ne perdait pas la faculté d'en examiner le bienfondé lors de taxations ultérieures.

Il convient encore de relever que l'arrêt 2C_309/2013 auquel se réfère la recourante porte sur une situation un peu différente du cas d'espèce. En effet, il s'agissait d'examiner l'admission de l'amortissement comptabilisé pour la première fois et non, comme en l'espèce, de la dissolution de provisions constituées à cet effet.

- 25/26 - A/147/2018

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE n'a pas violé le droit en procédant à la reprise des corrections de valeur/amortissements injustifiés effectués depuis 2005 par la recourante. À juste titre, le TAPI a confirmé l'amortissement annuel à hauteur de CHF 1'185'447.- et précisé que l'impôt supplémentaire sur reprise devra être réduit en conséquence et a également confirmé la réserve latente pour l'impôt sur le capital ICC 2012, en tenant compte de ce correctif.

Mal fondé, le recours ainsi sera rejeté. 7)

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.