

# **GE\_GERICHTE A/561/2003 vom 25. Mai 2004**

GE Cour de justice, 2004-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_561\\_2003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_561_2003)

FR: GE\_GERICHTE A/561/2003 du 25 mai 2004

IT: GE\_GERICHTE A/561/2003 del 25 maggio 2004

## **Regeste**

IMPOT; CALCUL; IMPOT SUR LE BENEFICE DES ENTREPRISES; AMORTISSEMENT(DROIT FISCAL); BASE DE CALCUL; DEDUCTION(SENS GENERAL); LIQUIDATION(EN GENERAL); INTERPRETATION ECONOMIQUE; BENEFICE NET; FUSION; RESERVE LATENTE; CAPACITE CONTRIBUTIVE; EGALITE DE TRAITEMENT; GOODWILL; FIN | Si lors de la fusion d'une société mère avec sa filiale la valeur comptable des actifs et passifs repris est inférieure à celle des droits de participation de la société absorbée détenus jusqu'alors par la société absorbante, la perte de fusion qui en résulte est présumée correspondre aux réserves latentes de la société absorbée. Présomption non renversée en l'espèce. Le montant figurant sous le poste "goodwil" dans les comptes de la recourante paraît insolite et disproportionné et doit être considéré comme une partie de fusion improprement dite, non déductible fiscalement. | LIPM.12; LIPM.13 litt.e; LIPM.1 al.2 litt.a; CST.127 al.2

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

Avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), le canton de Genève est passé d'un système d'imposition du bénéfice des personnes morales praenumerando annuel à un système postnumerando annuel (art. 37 LIPM), se conformant ainsi à l'article 31 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) entrée en vigueur le 1er janvier 1993). Du fait de ce changement de système d'imposition, le bénéfice réalisé en 1994 n'est pas frappé d'impôt. C'est pourquoi la nouvelle législation a prévu un système permettant de prendre en compte le résultat réalisé par une personne morale en 1994. Ainsi, pour la première période fiscale suivant l'entrée en vigueur de la LIMP, l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales fait l'objet de deux taxations provisoires conformes, l'une aux anciennes dispositions, l'autre aux nouvelles. L'impôt calculé selon le nouveau droit est dû s'il est plus élevé que celui calculé selon l'ancien droit; si tel n'est pas le cas, c'est l'impôt calculé selon l'ancien droit qui doit être acquitté (art. 41 al. 1 LIPM). Cette manière de procéder n'étant pas remise en question par la contribuable, il n'en sera pas discuté plus avant. Les articles 60 à 75 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05), abrogés suite à l'entrée en vigueur de la LIPM et qui ont trait à l'imposition des personnes morales, ont d'ailleurs, pour l'essentiel, la même teneur que les dispositions de la LIPM pertinentes pour

la résolution du présent litige.

### **E. 3**

Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 Cst, le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 122 I 53 consid. 4a p.55; 119 Ia 136 consid. 2d p. 139; 118 Ia 17 consid. 1c p. 19; 116 Ia 94 consid. 3b p.99; ATA F. du 5 janvier 1999; H. du 2 décembre 1997). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas cependant le juge de procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 120 Ib 224 consid. 2b p. 229 et les arrêts cités; ATA B. et consorts du 5 novembre 2002). En l'espèce, l'instruction écrite ainsi que les nombreuses pièces déjà versées à la procédure permettent d'appréhender de manière complète le litige soumis au Tribunal administratif lequel dispose en effet d'éléments suffisants pour rendre sa décision. Il ne sera par conséquent pas fait suite à l'offre de la recourante de fournir l'ensemble des documents justificatifs des bénéfices internes de son activité genevoise.

### **E. 4**

Dans la présente cause, seule est litigieuse la question de savoir si la perte de fusion, correspondant à la différence entre le prix d'achat de P. \_\_\_\_\_ S.A. (CHF 6'200'000.-) et la valeur nette des actifs de cette acquisition (CHF 800'000.-) lors de la fusion, différence comptabilisée sous le poste survaleur PN, doit être considérée comme une perte de fusion proprement dite pouvant être portée en déduction du bénéfice imposable de la société absorbante. Dès lors que l'AFC a admis son erreur quant à la répartition intercantonale relative aux pertes des filiales antérieures à la fusion et s'est déclarée prête à notifier une nouvelle taxation sur la base des indications fournies par la contribuable, le recours devient en effet sans objet sur ce point.

### **E. 5**

a. A teneur de l'article 1 alinéa 1 LIPM, le canton perçoit un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales. Les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt (art. 1 al. 2 let. a LIPM, art. 1 let. b LCP). b. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 12 LIPM, art. 66 let. a et e aLCP). Pour le calcul du rendement net imposable d'une société anonyme, on prend en considération 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 du Code des obligations du 30 mars 1911; CO - RS 220). c. Il faut ajouter au solde du compte de pertes et profits tous les prélèvements faits préalablement et qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial. Sont considérés comme charges déductibles notamment les amortissements et les provisions (art 13 let. e LIPM).

### **E. 6**

La question de la déductibilité de l'amortissement de la survaleur a déjà fait l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 septembre 1999, relatif à la période fiscale 1993, lequel avait considéré que le montant de CHF 5'400'000.- dont l'amortissement était demandé ne pouvait pas être considéré comme une survaleur. Le Tribunal fédéral avait ainsi retenu que : "si lors de la fusion d'une société mère avec sa filiale, la valeur comptable des actifs et passifs repris est inférieure à celle des droits de participation de la société absorbée détenus

jusqu'alors par la société absorbante, la perte de fusion qui en résulte est présumée correspondre aux réserves latentes de la société absorbée; cette présomption est toutefois réfragable. Une telle perte de fusion (improprement dite) ne peut être portée en déduction du bénéfice imposable de la société absorbante (M. LEYSINGER, Ueberlegung zur steuerlichen Abziehbarkeit des Fusionsverlustes, in Revue de droit fiscale 1999, p. 130). Il concluait dans le cas d'espèce, que le montant invoqué par l'intéressée (5'400'000) qui correspondait à la différence entre la valeur substantielle (800'000) et le prix de vente de l'ensemble du capital-actions de P. \_\_\_\_\_ S.A. (6'200'000) paraissait insolite et disproportionné. Le fait que la société acquise détienne une part importante du marché genevois (12%), que l'organisation de son travail et sa réputation soient bonnes et que des "économies d'échelles" après rationalisation et restructuration puissent être espérées, ne suffisait pas à rendre crédible l'existence de la survaleur invoqué. La contribuable n'avait dès lors pas renversé la présomption selon laquelle la différence entre la valeur comptable de la participation et la valeur comptable des actifs et passifs repris représentait une perte de fusion improprement dite, non déductible.

#### **E. 7**

Depuis lors, de nouvelles pièces ayant été versées à la procédure par la recourante, il s'agira de déterminer si, pour les taxations 1994-1996, la présomption posée ci-dessus, a été renversée. Quand bien même l'arrêt précité n'a autorité de chose jugée que pour la période fiscale 1993, en présence d'un contexte de faits et d'une problématique identiques, les principes dégagés par le Tribunal fédéral serviront de guide pour la résolution du présent litige. Le Tribunal administratif examinera donc si, comme le soutient la contribuable dans ses écritures, la survaleur n'est ni insolite, ni disproportionné, s'il s'agit d'une réserve latente et enfin, si son amortissement se justifie au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

#### **E. 8**

a. La survaleur est la valeur immatérielle d'un commerce. Il comprend notamment la clientèle acquise, les relations et la renommée du commerce, sa position sur le marché (RDAF 1996 p.396). Il correspond aux possibilités de bénéfices futurs et n'a donc pas de contrepartie mesurable (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994, p. 219). b. Selon un principe généralement acquis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (DCCR 102/2001; RDAF 1989 p. 25 et références citées). En l'espèce, il ressort de deux tableaux versés à la procédure par D. \_\_\_\_\_ S.A. que, suite à l'acquisition de P. \_\_\_\_\_ en 1991, le chiffre d'affaires genevois de la filiale de D. \_\_\_\_\_ S.A. ainsi que le bénéfice interne de l'activité genevoise ont augmenté. Cela étant, on ne saurait considérer que cette acquisition a modifié de façon substantielle les résultats de l'entreprise. En effet, le chiffre d'affaires de la succursale de Genève lors des années 1992 à 1997 (entre CHF 9'157'240.- et CHF 9'832'819.-) dépasse, en moyenne, de CHF 650'728.- seulement, le chiffre d'affaires réalisé en 1991. Ces nouvelles pièces n'apportent ainsi pas la preuve que le montant de CHF 5'400'000.- dont l'amortissement est demandé, était un investissement permettant à la recourante de réaliser, à l'avenir, un bénéfice largement supérieur. L'éventualité d'un bénéfice futur, la bonne réputation et l'organisation de P. \_\_\_\_\_ avaient d'ailleurs été pris en compte par le Tribunal fédéral qui avait estimé que ces éléments ne suffisaient pas à rendre crédible l'existence de la survaleur invoqué. De même, les données mises en avant

par la recourante, soit notamment la diminution du chiffre d'affaires des autres succursales et la crise économique sont par trop générales pour permettre de revenir sur cette position. Le montant du poste "survaleur PN" figurant dans les comptes de l'intéressée paraît ainsi insolite et disproportionné.

#### **E. 9**

La recourante prétend dans un deuxième temps que la survaleur de CHF 5'400'000.- ne saurait être considéré comme une réserve latente, car il ne se rattacherait à aucun poste de l'actif. Elle se fonde sur la thèse de M. Leysinger lequel considère que l'on ne peut conclure à une perte de fusion improprement dite que lorsque des réserves latentes sont constatables ("feststellbar"). A partir du moment où on ne peut constater la présence de réserves latentes, il faudrait ainsi toujours conclure à l'existence d'une perte de fusion proprement dite, déductible. La survaleur serait ainsi toujours déductible fiscalement dans la mesure où, selon M. Leysinger, il ne pourrait jamais constituer une perte de fusion improprement dite (M. LEYSINGER, Ueberlegungen zum steuerlichen Abziehbarkeit des Fusionsverlust, in Revue fiscale 1999, p. 133).

#### **E. 10**

Le Tribunal fédéral, bien qu'il cite cet auteur dans son arrêt du 3 septembre 1999, ne s'est pas prononcé sur la théorie de ce dernier, soit en particulier sur sa définition des réserves latentes et sur la question de savoir si la "survaleur" devait toujours correspondre à une perte de fusion proprement dite du fait qu'on ne pouvait le rattacher à aucun poste de l'actif. Il a cependant expressément relevé qu'il n'était pas arbitraire de considérer que le montant du poste "survaleur PN" figurant au bilan de la recourante ne constituait pas une perte de fusion proprement dite déductible de son bénéfice imposable, écartant de ce fait implicitement la thèse sus-décrite (p. 10). Peu importe en réalité, au sens de la jurisprudence actuelle, que la perte de fusion corresponde à une survaleur et non à une réserve latente, dès lors que dans les deux cas, il s'agirait ici, d'une perte de fusion improprement dite. Comme pour la taxation 1993, la recourante ne fait d'ailleurs aucunement valoir que P. \_\_\_\_\_ S.A. aurait perdu de sa valeur par rapport à son prix d'achat entre le moment de l'acquisition et celui de la fusion. Il convient dès lors d'écarter la thèse de la vraie perte de fusion dont l'amortissement est fiscalement admis.

#### **E. 11**

Enfin, pour la recourante, l'amortissement de la survaleur se justifierait au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive, alors que pour l'AFC, la non-admission de cet amortissement permettrait d'éviter qu'une économie d'impôt inadmissible soit réalisée dans le cadre de la fusion. Pour l'autorité fiscale en effet : - Si P. \_\_\_\_\_ S.A. avait fait l'objet d'une liquidation au 30 juin 1991, au lieu de céder son capital-actions à la recourante, elle aurait réalisé ses actifs nets et une survaleur pour CHF 6'200'000.-. Cette survaleur aurait alors fait l'objet d'une imposition en tant que, d'une part, bénéfice de liquidation de 5'400'000.- et, d'autre part, dividende de liquidation chez les actionnaires de P. \_\_\_\_\_ S.A.. Dans un tel cas, l'amortissement de la survaleur - acquis ensuite à titre onéreux par la société reprenante - aurait été fiscalement admis; - En considérant l'acquisition de la survaleur comme une perte de fusion proprement dite et en admettant les amortissements y relatifs, l'imposition du bénéfice de cette survaleur serait évitée. En raison de la fusion effectuée (continuité économique) et du transfert des actifs à la valeur comptable chez la recourante, il n'y aurait aucune imposition de la réserve latente

sur la survaleur de CHF 5'400'000.-. L'opération échapperait ainsi à toute imposition (économie d'impôts); - En revanche, en n'admettant pas l'amortissement de la survaleur (perte improprement dite de fusion), les droits de l'autorité fiscale étaient préservés car la survaleur pourrait être imposé en bénéfice dans la société reprenante, lors de la cession ultérieure dudit survaleur à son prix d'acquisition (CHF 5'400'000.-). La non-admission de l'amortissement de la survaleur permettait ainsi d'éviter qu'une économie d'impôt soit réalisée dans le cadre de la fusion.

## **E. 12**

a. 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 (cf. art. 4 aCst. 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 = RDAF 1997 186 et la jurisprudence citée). b. Sont en particulier, concernés par ces principes, les impôts sur le revenu et la fortune ainsi que sur le bénéfices et le capital des personnes morales (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2ème éd., Bâle 2002, p. 29 ss). c. Enfin, selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie des impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (ATF 2A.4/2002 du 28 juin 2002; 102 Ib 151 consid. 3b p. 155 et la jurisprudence citée; J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse*, *L'imposition du revenu et de la fortune*, 1998, p. 105 ss). Si l'économie d'impôt est effectivement admise par la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le contribuable ne saurait toutefois franchir la limite de l'interdiction de l'abus de droit (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 50 et les références citées). En l'espèce, la comparaison opérée par l'AFC des résultats de l'imposition selon que le montant comptabilisé sous le poste survaleur PN est considéré comme une perte de fusion proprement dite ou, au contraire, improprement dite, montre que, si elle était admise par le fisc, la construction choisie par la recourante lui permettrait effectivement de réaliser une substantielle économie d'impôts. C'est dès lors à juste titre que l'autorité fiscale, se fondant sur la réalité économique, a retenu que la survaleur litigieuse était une perte de fusion improprement dite non déductible fiscalement. Enfin, à titre subsidiaire, les courriers des administrations cantonales de Bâle-Ville, Vaud et Zurich, si tant est qu'ils puissent servir d'indices et/ou d'aide à la décision, n'ont aucune force contraignante vis-à-vis de l'administration fiscale genevoise. Ils n'apportent en l'espèce aucun élément nouveau qui permettrait de s'écarter, s'agissant des taxation 1994 à 1996, de la solution retenue par le Tribunal fédéral pour la taxation 1993. Bien au contraire, renseignements pris auprès de ces administrations, il appert que leur position, en matière de

déductibilité de l'amortissement de la survaleur suite à une fusion, est identique à celle du Tribunal fédéral. La déductibilité n'est par conséquent admise qu'à titre exceptionnel et après examen complet de chaque dossier.

**E. 13**

Le recours sera ainsi rejeté. Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe.

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