

GE_GERICHTE JTAPI/836/2024 vom 26. August 2024

GE Cour de justice, 2024-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_836_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/836/2024 du 26 août 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/836/2024 del 26 agosto 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition qu'ils soient comptabilisés ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 LIFD et 16A de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

Un amortissement 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. Il n'est pas admissible de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui, dès l'origine, n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.1). Le critère de la justification commerciale restreint la liberté d'appréciation offerte par le droit commercial. Par exemple, la constitution d'un amortissement supplémentaire à des fins de remplacement (art. 960a al. 4 CO) n'est pas justifiée par l'usage commercial et l'amortissement peut en principe être ajouté au bénéfice imposable conformément

- 6/10 - A/2674/2023 à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (Robert DANON, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2017, n. 14 s. ad art. 62 LIFD).

En général, les 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 (art. 16A al. 2 LIPM et 62 al. 2 LIFD).

L'amortissement permet de tenir compte de l'usure progressive ou de la baisse de valeur d'un actif. Il peut s'agir d'immobilisations corporelles (bâtiments, machines, outils et autres installations, etc.) ainsi que d'immobilisations incorporelles (brevets, marques, concessions) parmi lesquelles figure également le goodwill (Robert DANON, in op. cit., n. 19 ad art. 62).

E. 4

Conformément au principe de périodicité, l'amortissement ne devrait en principe appréhender que la moins-value survenue au cours de la période fiscale concernée (ATF 137 II 353 consid. 6.4.5). A cet égard, la position du Tribunal fédéral est désormais très restrictive. En substance, s'il convient de tenir compte de la marge de manœuvre comptable du contribuable, on ne saurait, en revanche, admettre après coup la comptabilisation d'une charge (par exemple un amortissement), lorsque celle-ci se rattache clairement à un exercice antérieur (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 16 ss ad art. 62 LIFD).

E. 5

Le goodwill est la valeur immatérielle d'un commerce et correspond notamment aux possibilités de bénéfices futurs. 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. 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 de manière linéaire 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 (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.2.5 et les réf. citées). 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 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. 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 (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.2.5 et les réf. citées).

- 7/10 - A/2674/2023

E. 6

Selon la doctrine, un amortissement sur une participation suppose ordinairement une baisse de valeur de la société (Robert DANON, in op. cit., art. 57-58 LIFD, § 44, p. 1064). Toutefois, de l'avis de certains auteurs, l'amortissement d'une participation peut dans certains cas aussi être possible fiscalement indépendamment d'une baisse de valeur, soit indépendamment de la situation et des pertes de la société achetée (Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisition d'entreprises. Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in Droit des sociétés, Mélanges en l'honneur de Roland RUEDIN, 2006, p. 421 ss, p. 435 s., citant deux autres avis dans le même sens). Par exemple, l'acquéreur qui recherche de nouvelles parts de marché devrait, selon ces auteurs, pouvoir amortir la part du prix des actions correspondant à son investissement et comptabiliser l'amortissement comme une charge de marketing (GLAUSER, op. cit., p. 436 et les auteurs cités).

Lorsqu'une participation est acquise auprès d'un tiers indépendant, le prix d'acquisition représente en principe la valeur vénale. Un amortissement n'est envisageable qu'en cas de perte de valeur des participations ou d'achat à un prix surfait (arrêt du Tribunal fédéral

2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.3 destiné à la publication). Dans cette cause, la recourante soutenait que la survaleur à amortir correspondait à la différence entre le prix d'acquisition et la valeur des sociétés déterminée selon la méthode des praticiens. Le Tribunal fédéral a rejeté cette thèse, pour le motif que la méthode des praticiens supposait qu'il n'y ait pas eu de transactions entre tiers permettant d'établir un prix reflétant une valeur représentative et plausible (consid. 8.4).

E. 7

La circulaire n° 5 du 1er juin 2004 de l'administration fédérale des contributions précise que, selon le droit commercial, une perte de fusion improprement dite peut être activée comme goodwill. Cette activation est sans incidence fiscale. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice du goodwill est de « zéro » (réserve négative correspondant au goodwill). Lors de la détermination du bénéfice net imposable, les amortissements effectués sur le goodwill sont ajoutés au bénéfice net (ch. 4.1.5.2.3 de la circulaire).

E. 8

Lorsque tout ou partie d'un amortissement n'est pas justifié par l'usage commercial, cette charge est ajoutée au bénéfice imposable et la valeur fiscalement déterminante de l'actif concerné doit alors être augmentée à concurrence du montant du redressement. Cette reprise influera sur le calcul des amortissements admissibles lors des exercices ultérieurs. En raison de l'augmentation de la valeur de l'actif en N, le potentiel d'amortissement en N+1 sera plus important. Dès lors, les amortissements devront être calculés sur la base de la valeur corrigée de l'actif dans le bilan fiscal. De même, en cas de vente de l'actif, cette valeur corrigée sera déterminante pour le calcul du bénéfice en capital imposable (Robert DANON, in op. cit., n. 16d ad art. 62 LIFD).

E. 9

En ce qui concerne le fardeau de la preuve, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors qu'il incombe au contribuable d'apporter la preuve des faits de nature à réduire ou

- 8/10 - A/2674/2023 éteindre son obligation fiscale (cf. ATF 143 II 661 consid. 7.2).

S'agissant des personnes morales, le bénéfice imposable est celui qui ressort du compte de résultats, si les comptes ont été établis conformément aux règles du droit commercial, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. S'il existe une présomption selon laquelle une comptabilité établie conformément aux dispositions du droit commercial est exacte, il n'en demeure pas moins que l'autorité de taxation est habilitée à demander des renseignements à la personne morale contribuable, afin de vérifier que l'imposition peut bien avoir lieu sur la base des comptes produits. En effet, dans la procédure de taxation, le contribuable est soumis à un devoir étendu de collaboration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2020 précité consid. 8.2.3).

E. 10

En l'espèce, la recourante a acquis C_____ en mars 2015, puis a fusionné avec elle en novembre de cette même année. En mai 2015, elle a versé la première tranche du prix d'acquisition de cette participation, soit CHF 748'764,69. A fin de cette exercice, elle a comptabilisé un goodwill de CHF 541'706,44, sans aucun amortissement y relatif. A fin de l'exercice 2016, et après avoir versé la deuxième tranche du prix d'acquisition (CHF 638'829,55), elle a augmenté ce goodwill à CHF 1'180'535,99, sans l'amortir. Or, si l'on

devait reconnaître l'existence de ce goodwill, la recourante aurait alors dû commencer à l'amortir dès 2015, conformément au principe de la périodicité, ce qu'elle n'a pas fait. Ainsi, déjà pour ce motif, l'amortissement litigieux devrait être rejeté. En tout état, force est de constater que la recourante n'a pas démontré l'existence même du goodwill allégué. En effet, elle insiste sur le fait que la somme de CHF 1'931'531,94 correspondrait aux prix d'acquisition de la clientèle de C_____, mais ne fournit aucun élément de preuve concret permettant de le confirmer. Le contrat d'acquisition du 13 mars 2015, qu'elle a passé avec M. D_____, ne fait en effet aucunement état d'une valeur de la clientèle, mais se limite à préciser que le prix final d'acquisition est à fixer en fonction des revenus « pertinents » qui seraient réalisés jusqu'à fin mars 2017, ce que la recourante indique d'ailleurs dans son recours. Ainsi, il apparaît que le prix d'acquisition a été fixé uniquement en fonction du rendement. Dans ces conditions, on ne saurait admettre l'existence d'un goodwill susceptible d'amortissement. De plus, il s'agit manifestement d'une acquisition de droits de participation (share deal). En conséquence, d'une part, la comptabilisation séparée d'un goodwill n'était pas possible. D'autre part, le prix d'acquisition, fixé entre tiers indépendants sur le marché libre, représentait en principe la valeur vénale de C_____, si bien qu'un amortissement n'était dès lors envisageable qu'en cas de perte de valeur des participations ou d'achat à un prix surfait. Or, aucune de ces deux hypothèses n'est réalisée en l'espèce, ni d'ailleurs simplement explicitée par la recourante. En effet, celle-ci indique elle-même que cette participation lui a permis d'augmenter son chiffre d'affaire à concurrence de 66 % entre 2015 et 2017, de sorte qu'il ne saurait

- 9/10 - A/2674/2023 être question d'une perte de valeur de celle-ci. En outre, elle ne prétend pas, et rien ne l'indique, que le prix d'acquisition de C_____ aurait été surfait. Enfin, faute de perte de valeur effective, la recourante ne se trouvait pas dans une situation de perte de fusion proprement dite susceptible d'être amortie. Elle ne le prétend d'ailleurs pas. Elle se limite en effet à soutenir que le goodwill litigieux ne correspondait pas à un goodwill de fusion, mais à un « véritable » goodwill, ce que, comme on vient de le voir, elle n'a pas démontré. Au vu de ce qui précède, le refus de l'AFC-GE d'admettre le goodwill litigieux doit être confirmé.

E. 11

Partant, le recours sera rejeté.

E. 12

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

E. 13

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 10/10 - A/2674/2023