RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2422/2004-FIN **ATA/791/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 22 novembre 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

D_____ S.A.
représentée par PricewaterhouseCoopers S.A.

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. D_____ (Suisse) S.A. (ci-après : la contribuable), a son siège principal à Zurich et possède une succursale à Genève et une à Lugano. Son but social est l'exploitation d'une banque.

2. K_____ (Suisse) S.A. (ci-après : K) est une filiale de la contribuable, dont le siège est à Genève. Son but social est l'exploitation d'une banque.

3. La contribuable a fusionné rétroactivement au 30 juin 1998 avec sa filiale K_____ par reprise de l'actif et du passif au sens de l'article 748 de la Loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220). La fusion a été inscrite au registre du commerce le 8 décembre 1998. Elle a été publiée dans la feuille officielle suisse du commerce (ci-après : FOSC) le 14 décembre 1998.

4. En date du 2 septembre 1999, la contribuable a retourné sa déclaration pour l'impôt cantonal 1998. Elle a notamment mentionné un résultat net de l'exercice de CHF 20'245'929.- auquel elle a ajouté un bénéfice de fusion de CHF 20'329'335.-. Le résultat fiscal déclaré a été arrêté à CHF 39'965'813.- selon le calcul suivant :

Bénéfice du compte PP de l'exercice		CHF 20'245'929.-
Provisions pour EDV		CHF 8'000'000.-
Bénéfice de fusion		CHF 20'329'335.-
Coûts de fusion-	-	CHF 5'462'380.-
Diminution provision impôts	-	CHF 3'147'071.-
Total bénéfice de l'exercice		CHF 39'965'813.-

Le bénéfice imposable hors canton était de CHF 34'041'695.- et le bénéfice net imposable dans le canton de CHF 5'924'118.-.

La contribuable a évalué à 58,031% le taux de la réduction pour participations ayant une influence déterminante au sens de l'article 21 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

5. Le 20 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante) a notifié à la contribuable un bordereau de taxation provisoire sur la base des éléments tels qu'ils figuraient dans sa déclaration, sans modification. Calculé sur un bénéfice imposable à Genève de CHF 5'924'118.- au

taux de CHF 39'965'813.- et sur un capital imposable de CHF 14'565'294.- au taux de CHF 146'265'692, l'impôt dû était fixé à CHF 935'918,60.

Le taux de réduction pour participations était de 58,031%.

6. En date du 15 septembre 2000, l'AFC a fait parvenir à la contribuable un bordereau rectificatif 1998. Pour le calcul de l'impôt, seul avait été modifié le taux de réduction pour participations qui était fixé à 34,398%. L'impôt dû était en conséquence de CHF 1'394'377,85.

L'AFC a estimé que les dépenses et provisions de fusion auraient dû être comptabilisées comme charges dans les comptes de K_____. En conséquence elle les a soustraites du bénéfice de fusion. Le résultat de la soustraction entre le bénéfice de fusion et les dépenses et provisions de fusion a permis d'établir le rendement net des participations selon le calcul suivant :

Bénéfice de fusion	CHF 20'329'335.-
Dépenses et provisions de fusion	- CHF 5'462'380.-
Total bénéfice de fusion	CHF 14'866'955.-

Sur ce rendement net des participations ont été imputés les frais administratifs et la quote-part des intérêts afin d'obtenir le dividende exonéré, selon le calcul suivant :

Frais administratifs	- CHF 1'016'465.-
Quote-part intérêts	- CHF 102'802.-
Dividende exonéré	CHF 13'747'688.-

Pour obtenir le taux de réduction pour participations, l'AFC a établi la proportion entre le dividende exonéré et le bénéfice total de l'exercice fiscalement déterminant :

CHF 13'747'688.- / CHF 39'965'813 x 100 = taux de réduction 34,398%.

7. Par réclamation datée du 16 octobre 2000, la contribuable a contesté la taxation rectificative 1998 du 15 septembre 2000.

Elle s'est opposée au mode de calcul du bénéfice de fusion total déterminant pour le calcul du dividende exonéré, et par là même, au taux de réduction retenu par l'AFC.

Selon elle, les frais susceptibles de réduire le rendement brut d'une participation étaient clairement et limitativement énumérés à l'article 21 alinéas 2

et 4 LIPM qui fixaient impérativement les modalités de calcul du rendement net des participations qui correspondaient au revenu de ces participations, diminué des frais de financement et d'administration y relatifs.

En conséquence, seuls les frais administratifs, les frais financiers ainsi que les amortissements liés à la participation étaient à même de réduire le rendement brut des participations, in casu le bénéfice de fusion brut. Par conséquent, les coûts de fusion s'élevant à CHF 5'462'380.- ne pouvaient pas être déduits du bénéfice de fusion brut résultant de la reprise de K_____ et s'élevant à CHF 20'329'335.-, contrairement au calcul de l'AFC.

Pour les frais administratifs, la contribuable admettait le calcul opéré par l'AFC qui les évaluait à CHF 1'016'465.-. Il en allait de même pour le calcul des frais financiers qui s'élevaient à CHF 102'802.-.

La contribuable arrivait à la conclusion que le calcul du taux de réduction pour participations devait s'effectuer de la manière suivante :

Le bénéfice de fusion devait être repris tel qu'il figurait dans la déclaration de la contribuable, puis le calcul du dividende exonéré devait reproduire dans les mêmes proportions les frais administratifs et les frais financiers :

Bénéfice de fusion	CHF 20'329'335.-
Frais administratifs	- CHF 1'016'467.-
Quote-part intérêts	- CHF 102'802.-
Dividende exonéré	CHF 19'210'066.-

Après calcul, le taux de réduction était le suivant : 48,066%

8. Par décision du 20 décembre 2002, l'AFC a maintenu le principe de la prise en considération des dépenses et provisions pour le montant de CHF 5'462'380.- dans le calcul de la réduction pour participations. En outre, elle a fixé le montant des frais administratifs à hauteur de CHF 743'348.-, ce qui correspondait à 5% du rendement brut sur participations déterminant fiscalement. Le taux de réduction était porté à 35,082% selon le calcul suivant :

Bénéfice de fusion	CHF 20'329'335.-
Dépenses et provisions liées à la fusion	- CHF 5'462'380.-
Rendement brut de participation	CHF 14'866'955.-
Frais administratifs (forfait 5%)	CHF 743'348.-

Quote-part des intérêts - CHF 102'802.-

Rendement net de participations CHF 14'020'802.-

Bénéfice net imposable total (déclaré) CHF 39'965'813.-

Réduction pour participations : CHF 14'020'805 x 100/CHF 39'965'813.- = 35,082%.

Pour l'AFC, les dépenses et provisions devaient être portées en déduction du bénéfice de fusion de CHF 20'329'335.- car si elles avaient été correctement comptabilisées avant la fusion dans les comptes de K_____, elles auraient diminué d'autant le bénéfice de fusion.

Ainsi, c'était le montant de CHF 14'866'955 – soit après déduction des frais de fusion - qui devait être considéré fiscalement comme le rendement brut avant déduction des frais d'administration et des frais financiers dans le calcul de la réduction pour participations. En revanche, le montant forfaitaire des frais administratifs devait se calculer sur le rendement brut de participations reconnu fiscalement et non sur le bénéfice de fusion.

Au reste, l'autorité de taxation avait corrigé la répartition intercantonale du bénéfice, et attribué à Genève un bénéfice imposable de CHF 6'713'226.-.

Simultanément l'AFC a fait parvenir à la contribuable un bordereau rectificatif 1998 modifié, portant l'impôt à CHF 1'548'857,90. Ce faisant elle avait retenu un bénéfice imposable de CHF 6'713'226.- au taux de CHF 39'965'813.- et un capital imposable de CHF 14'565'294.- au taux de CHF 146'265'692.-.

9. Le 22 janvier 2003, la contribuable a recouru contre la décision du 20 décembre 2002 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). Elle a précisé d'emblée que ce n'était pas le montant des frais de fusion de CHF 5'462'380.- qui était mis en cause, mais sa prise en compte dans le calcul du taux de réduction.

Prenant appui sur le Manuel suisse d'audit 1998 (ci-après : le MSA), la contribuable expliquait que pour arriver au montant des provisions nécessaires, tous les risques existants et perceptibles à la date du bilan, mais ayant leur origine avant cette date, devaient être déterminés. En particulier, les projets de restructuration constituaient une cause de création de provision.

En l'occurrence, la reprise des actifs et des passifs de K_____ par la contribuable l'avait obligée à comptabiliser toutes les provisions et charges futures qu'allait engendrer la fusion. « Etant donné qu'au moment de la clôture des comptes de K_____, il n'existait pas de décision à caractère obligatoire ou contraignante, l'assemblée générale n'ayant pas encore approuvé la fusion, la

constitution d'une provision relative aux frais futurs liés à la fusion ne pouvait ainsi pas être comptabilisée selon le MSA ».

De même, la contribuable estimait qu'à la clôture des comptes de K_____, il n'était pas possible d'établir une estimation réaliste des frais de fusion ; une telle provision dans les comptes de la société reprise aurait dû être déclarée contraire aux règles du MSA.

A cela s'ajoutait le fait que la totalité des dépenses et provisions de fusion comptabilisées étaient des charges incombant à la société reprenante. En particulier, la provision pour plan social (CHF 3'000'000.-) couvrait des frais qui devaient être pris en charge par la contribuable étant donné qu'ils étaient directement liés à la décision de fusion. Quant à la création d'une provision pour rachat de ses propres actions (CHF 1'435'000.-), elle se justifiait dans la mesure où les actionnaires minoritaires de K_____ avaient droit, une fois la fusion achevée, à des actions de la contribuable. De même, en ce qui concernait la provision pour droits d'enregistrement liés au transfert de l'immeuble (CHF 1'120'000.-), la loi prévoyait que de tels frais étaient supportés par les nouveaux propriétaires. Enfin, les frais extraordinaires liés à l'immeuble genevois (CHF 1'185'000.-) ne pouvaient être comptabilisés qu'une fois la fusion formellement acceptée.

C'est pourquoi, l'AFC au lieu de limiter son raisonnement au calcul du taux de réduction, aurait dû ouvrir à nouveau les taxations 1998 de la contribuable et de K_____.

Elle demandait donc que le taux de réduction pour participations soit porté à 48,066%.

En outre, elle contestait la répartition intercantonale du bénéfice imposable pour tenir compte des intérêts sur capital de dotation attribuables à la succursale de Genève. Il résultait de cette modification une double imposition étant donné que les autres cantons avaient déjà taxé définitivement les éléments imposables (dans leur canton).

Enfin, elle sollicitait l'allocation de dépens.

10. L'AFC a répondu le 15 octobre 2003. Elle entendait annuler la correction de la répartition intercantonale du bénéfice imposable effectuée pour tenir compte des intérêts sur le capital de dotation. Seule restait en litige la question de la détermination du taux de réduction pour participations.

Pour l'AFC, les coûts liés à la fusion étaient tous inhérents à des avoirs ou à des engagements de K_____. Ces coûts concernaient en effet le rachat des propres actions de K_____, l'immeuble genevois de K_____, ainsi que le plan social lié à cette absorption. Il était donc logique que ces coûts

viennent réduire la substance de la société absorbée et, par voie de conséquence, le rendement de participations issu de la fusion.

Selon l'AFC « aboutir à une autre conclusion signifierait que c'est la substance même de la contribuable qui serait atteinte par les coûts relatifs à K_____. Il en résulterait de manière indue un double avantage fiscal, à savoir d'une part la réduction du bénéfice imposable de la contribuable et, d'autre part, l'augmentation du taux de réduction pour participations dans la même société ».

Ainsi le bénéfice de fusion était réduit des coûts de restructuration, le taux de réduction pour participations se trouvait ramené à un niveau inférieur et le bénéfice global était inchangé.

Elle précisait également que si les coûts de fusion n'avaient pas été portés en déduction du bénéfice imposable de la société absorbée (K_____), c'est parce qu'aucune demande de révision formelle pour fait nouveau n'avait été faite. De toute manière, le résultat économique global des deux banques serait en définitive sensiblement identique à celui qui ressortait de la procédure de taxation.

11. Par courriers des 17 mars et 8 avril 2004, la CCRMI a prié la contribuable de lui indiquer le détail et la nature des frais concernés par les dépenses et provisions liées à la fusion, ainsi que la justification de l'attribution de chaque poste de frais à elle-même.

12. En date du 9 juin 2004, la contribuable a fait parvenir à la CCRMI des explications concernant la nature des frais extraordinaires liés à l'immeuble genevois, les honoraires de conseil et les frais d'impression et diverses dépenses liées à la fusion.

13. Par décision du 25 octobre 2004, la CCRMI a admis le recours et a renvoyé le dossier à l'AFC pour une nouvelle décision de taxation conforme aux considérants.

La CCRMI a tout d'abord donné acte à l'AFC qu'elle s'engageait à annuler la correction portant sur la répartition intercantonale du bénéfice imposable figurant dans le bordereau rectificatif du 20 décembre 2002, ce problème ayant été résolu au stade de l'instruction du recours.

Elle a ensuite rappelé que le litige portait sur la détermination du rendement brut de participations (bénéfice de fusion) qu'il fallait prendre en considération dans le cadre du calcul du taux de réduction pour participation au sens de l'article 21 LIPM. Il fallait savoir si les dépenses et provisions liées à la fusion devaient ou non être comptabilisées dans les comptes de la société absorbée (K_____) ou dans les comptes de la contribuable. Dans le premier cas, les dépenses et provisions liées à la fusion auraient pour effet de diminuer le bénéfice de fusion et

la réduction pour participation ; dans le deuxième cas, elles n'affecteraient pas le rendement de participation.

Les dépenses et provisions liées à la fusion devaient être comptabilisées dans l'entité à laquelle ces coûts incombaient en relation avec son rôle dans le processus de fusion. La part de coûts revenant à chaque entité concernée était souvent difficile à identifier puisque ces coûts étaient relatifs à un processus qui concernait les deux sociétés.

Dans la mesure où la contribuable était l'initiatrice et le pilote de l'absorption mère-fille, qu'elle dominait sa filiale et qu'elle était la bénéficiaire des développements combinés et des économies d'échelles réalisés par la fusion, la CCRMI a estimé qu'il fallait attribuer les coûts de fusion à la contribuable à l'exception de ceux qui justifiaient clairement une autre attribution. Elle a donc analysé chacun des postes séparément.

a) dépenses liées à la fusion

La création d'une provision pour rachat de propres actions (CHF 1'435'194.-) était attribuable à la contribuable puisque l'obligation de dédommager les actionnaires minoritaires lui incombait directement.

Il en allait ainsi également des droits de timbre et frais y relatifs (CHF 2'296.-) et des frais de notaire et de registre du commerce (CHF 2'963.-).

Les honoraires de conseil (CHF 530'531.-) étaient attribuables à la contribuable dans la mesure où elle avait l'obligation d'adapter ses structures juridiques, opérationnelles et informatiques à la situation après fusion.

Il en allait de même des frais extraordinaires liés à l'immeuble genevois (CHF 1'185'425.-) parce qu'ils couvraient les travaux d'aménagement nécessaires pour que la contribuable puisse exercer son activité dans des locaux à la mesure de son exploitation élargie.

Les frais d'impression (CHF 60'505.-) étaient liés à la communication de la fusion et à l'impression de nouvelles cartes de visite. Ils concernaient principalement la nouvelle exploitation et devaient être attribués à la contribuable.

b) provisions liées à la fusion

La provision pour droits d'enregistrement et les frais de notaire relatifs au transfert de l'immeuble (CHF 1'120'000.- dont un montant fiscalement admis de CHF 353'045.-) incombaient à la contribuable conformément à l'article 163 de la loi sur les droits d'enregistrement et devaient lui être attribués.

La provision pour plan social (CHF 3'000'000.- dont un montant fiscalement admis de CHF 1'500'000.-) était destinée à couvrir les frais de personnel au bénéfice du plan social. Au moment de la clôture des comptes, les bénéficiaires n'avaient pas été identifiés. Ne pouvant déterminer les coûts incombant à chaque société, la CCRMI a considéré que ce serait la contribuable qui profiterait des économies ainsi réalisées. Elle a donc attribué cette dotation à celle-ci.

La CCRMI a relevé que la contribuable n'avait donné aucune explication sur la nature des frais couverts par les dotations aux provisions pour frais légaux liés à la fusion (CHF 170'557.-), pour divers frais internes liés à la fusion (CHF 10'000.-), pour ajustement auprès de la caisse de pension (CHF 50'000.-), pour coût logistique engendré par la fusion (CHF 2'000.-) et pour éventuels frais futurs (CHF 150'864.-). L'AFC n'indiquait pas davantage pourquoi ces coûts devaient être supportés par K_____.

En se référant aux règles régissant le fardeau de la preuve en matière fiscale, il appartenait à l'AFC de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombait à la contribuable de justifier les faits qui réduisaient ou éteignaient son obligation fiscale. La CCRMI a considéré que l'AFC n'avait apporté aucun indice à l'appui de sa position. En conséquence elle a attribué ces coûts à la contribuable. Il s'ensuivait que le calcul du taux de réduction pour participations devait être effectué de la manière suivante :

Bénéfice de fusion	CHF 20'329'335.-
Dépenses et provisions liées à la fusion	- CHF 0.-
Frais administratifs (forfait 5%)	- CHF 1'016'467.-
Quote-part des intérêts	- CHF 102'802.-
Rendement net de participation	CHF 19'210'066.-
Bénéfice net imposable déclaré	CHF 39'965'813.-
Réduction pour participations	48,066%

14. Par acte du 26 novembre 2004, l'AFC a interjeté recours à l'encontre de la décision de la CCRMI auprès du Tribunal administratif.

Elle limitait son recours à la contestation de trois postes : la provision pour rachat de propres actions, la provision pour plan social, la provision pour éventuels frais futurs.

a. Tout en admettant le fait que la provision pour rachat des propres actions concernait la contribuable, l'AFC en contestait le bien-fondé. En effet, l'acquisition de propres droits de participation par la contribuable avait pour

objectif de dédommager les actionnaires minoritaires de K_____. Cette opération devait donc être assimilée à l'acquisition de la part minoritaire détenue dans K_____ avant la fusion. Elle correspondait ainsi à un investissement et non à un appauvrissement de la contribuable. Aucune charge ne devait être constatée puisque cette opération consistait en une simple permutation d'actifs.

b. En ce qui concernait la provision pour plan social, l'AFC rappelait que les coûts liés au plan social se rapportaient à K_____ ; il importait peu que les bénéficiaires du plan social n'aient pas été identifiés au moment de la clôture des comptes. Peu importait également que les économies liées à la restructuration profitent en dernier lieu à la contribuable, cela ne permettait en effet pas de requalifier l'attribution de ces coûts. En conclusion, tous les indices rendaient vraisemblable le fait que la provision litigieuse concernait K_____, il n'y avait pas lieu d'inverser le fardeau de la preuve.

e. Enfin, la provision pour éventuels frais futurs tendait à couvrir des frais non seulement futurs mais également conditionnels ce qui était contraire à la notion même de provision, celle-ci devant couvrir des pertes ou risques de pertes avérés à la date de bouclement des comptes. En conséquence, il était justifié de refuser cette provision.

15. Dans sa réponse du 27 avril 2005, la contribuable ne s'est prononcée que sur les trois postes évoqués dans le recours de l'AFC, estimant que les autres charges avaient été finalement admises par l'AFC.

a. La contribuable ne détenant que 99,46% de sa filiale K_____ au moment de la fusion, une provision pour le rachat de ses propres actions avait dû être créée à cet effet, les actionnaires minoritaires de K_____ ayant droit à des actions de la contribuable, une fois la fusion achevée. La constitution de cette provision était attribuable à la contribuable puisque l'obligation de dédommager les actionnaires minoritaires lui incombait directement. La contribuable avait par ailleurs comptabilisé l'acquisition de ses propres actions conformément aux exigences de l'article 659a CO et créé une réserve séparée pour un montant correspondant à la valeur d'acquisition des propres actions. Mais une provision devait être comptabilisée pour couvrir les éventuelles prétentions des actionnaires minoritaires.

b. La provision pour couvrir les frais du personnel au bénéfice d'un plan social devait être prise en charge par la contribuable étant donné qu'elle était directement liée à la décision de la fusion et qu'au moment de celle-ci, le cercle des bénéficiaires ne pouvait pas être identifié, comme il ne pouvait être précisé si les employés licenciés seraient des salariés de la contribuable ou de K_____. Pour le surplus, les décisions de licenciement seraient prises par la contribuable et c'était à elle que devait en incomber la charge. Par la suite, cette provision avait été entièrement dissoute au 31 décembre 2000.

c. La contribuable avait constitué une provision forfaitaire pour faire face à d'éventuels frais futurs liés à la fusion. Elle avait été constituée pour tenir compte de dépenses imprévues dont le montant exact n'était pas connu de façon certaine à la clôture des comptes. La somme de CHF 150'000.- semblait raisonnable au vu des charges grevant habituellement une fusion d'une telle ampleur, preuve en soit le fait que ladite provision avait été entièrement dissoute au 31 décembre 2000.

L'entier des provisions ayant été dissoutes, et affectées conformément à leurs buts, elles devaient être toutes considérées comme justifiées par l'usage commercial, en conséquence le recours devait être rejeté.

16. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. L'AFC a admis dans son recours qu'au regard des détails fournis par la contribuable au cours de la procédure devant la CCRMI, la plupart des charges comptabilisées par la contribuable n'étaient pas contestables. Le Tribunal administratif donnera acte à la recourante qu'elle intégrera les postes admis suite à la décision de la CCRMI dans la nouvelle décision de taxation qui sera notifiée à la contribuable à l'issue du présent litige.

En conséquence, la recourante, dans la présente procédure, ne conteste plus que l'attribution de trois postes à la contribuable et par conséquent leur prise en compte pour le calcul de la réduction pour participations au sens de l'article 21 LIPM : la provision pour rachat de propres actions, la provision pour plan social et la provision pour éventuels frais futurs. Le Tribunal administratif n'examinera donc que ces trois postes.

3. a. Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève - Bâle - Munich 2002, p. 139). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial.

Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (X. OBERSON op. cit. p. 139 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004 ; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003). Par ailleurs, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (Archives 20 p. 246; J. M. RIVIER, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1980, p. 413).

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclement des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/31/2004 précité).

L'argument avancé par la contribuable pour justifier la provision pour couvrir les frais du personnel au bénéfice d'un plan social et la provision forfaitaire pour faire face à d'éventuels frais futurs liés à la fusion, est le fait que ces deux provisions ont été entièrement dissoutes au 31 décembre 2000. Au vu de ce qui précède cette justification tombe à faux. En effet, ainsi qu'il a été expliqué ci-dessus, pour apprécier la constitution d'une provision, on ne peut tenir compte des faits postérieurs au bouclement des comptes, telle sa dissolution au cours des exercices successifs. Cet argument écarté, le Tribunal administratif examinera ci-après l'admissibilité des trois types de provisions précités.

4. En ce qui concerne la provision pour rachat de ses propres actions, la contribuable a expliqué que lors de la fusion elle avait dû dédommager les actionnaires minoritaires de K_____ en leur attribuant une partie de ses propres actions.

A cette fin, elle avait comptabilisé l'acquisition de ses propres actions et créé une réserve séparée pour un montant correspondant à la valeur d'acquisition de ses propres actions, conformément aux exigences de l'article 659a CO, pour pouvoir distribuer ces actions aux actionnaires minoritaires de K_____. Cette opération devait être assimilée à l'acquisition de la part minoritaire détenue dans K_____ avant la fusion.

La contribuable fait valoir qu' en relation avec cette opération, elle avait dû comptabiliser une provision pour couvrir d'éventuelles prétentions des actionnaires minoritaires, ce qui a donné lieu à la constitution du poste litigieux.

Cependant elle ne fait état d'aucun litige ni d'aucune prétention concrète des actionnaires minoritaires à son encontre. Dès lors que ceux-ci étaient dédommagés par les actions de la contribuable, qui servaient à couvrir le rachat de leurs actions de K_____ par la contribuable, le tribunal de céans ne voit aucune justification à la constitution d'une provision en relation avec le rachat de ses propres actions par la contribuable. En conséquence, il convient d'admettre le recours sur ce point.

5. Pour ce qui a trait à la provision pour plan social, la recourante a fait valoir que les coûts qui lui étaient liés se rapportaient à K_____, peu importait que les bénéficiaires du plan social n'aient pas été identifiés au moment de la clôture des comptes.

En réalité, au moment de la fusion le cercle des bénéficiaires n'était pas déterminé. Comme le souligne la contribuable, il ne pouvait être précisé si les employés licenciés seraient des salariés de la contribuable ou de K_____. De plus, la fusion étant rétroactive au 30 juin 1998, les employés de K_____ étaient dès cette date également des salariés de la contribuable et tout licenciement serait décidé et exécuté par la contribuable. En conséquence, à partir du 30 juin 1998 c'est à elle que devait incomber la charge générée par les licenciements. Partant, la provision constituée de ce chef dans les comptes de la contribuable est justifiée.

C'est le lieu de préciser que le manuel suisse d'audit cite expressément, à titre d'exemple de provision, la provision pour restructuration (MSA 1998, tome I 2.3423, litt. c p. 231).

Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

6. Enfin, la contribuable avait constitué une provision forfaitaire pour faire face à d'éventuels frais futurs liés à la fusion, destinée, selon ses explications, à tenir compte de dépenses imprévues dont le montant exact n'était pas connu de façon certaine à la clôture des comptes.

Au vu de ce qui précède, la provision constituée de ce chef n'était déterminée ni quant à son montant ni quant à son origine, visant des risques non encore avérés au moment du bouclement des comptes. Elle ne répondait partant pas à la définition de provision et devait être refusée.

Le recours doit donc être également admis sur ce point.

7. Le recours est partiellement admis. Le Tribunal administratif renverra le dossier à l'AFC pour qu'elle notifie une nouvelle décision de taxation tenant compte des postes admis par elle suite à la décision de la CCRMI ainsi que du seul poste admis dans le présent arrêt par le tribunal de céans.

8. L'intimée ayant eu pour l'essentiel gain de cause devant la CCRMI et ayant de surcroît eu partiellement gain de cause devant le tribunal de céans, il lui sera alloué une indemnité de procédure de CHF 2'500.- à la charge de l'Etat de Genève.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de l'administration (article 87 LPA). Ce changement de pratique est la conséquence logique de celle adoptée par chacun des pouvoirs de l'Etat de Genève qui facture dorénavant ses propres prestations. Il est également cohérent avec le principe de l'autonomie du Pouvoir judiciaire et la tenue de comptes distincts entre le pouvoir exécutif d'une part et le Pouvoir judiciaire d'autre part. Il est enfin conforme à la LPA, laquelle ne contient pas d'ancrage à l'exonération systématique de l'Etat de Genève de tout émolument de procédure (ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 novembre 2004 par l' administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour une nouvelle décision de taxation conforme aux considérants ;

dit qu'il est perçu CHF 2'500.- d'émolument, à charge de la recourante ;

alloue à l'intimée une indemnité de CHF 2'500.- à titre de dépens à charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à PricewaterhouseCoopers S. A., mandataire de D_____ (Suisse) S.A. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :