RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/737/2006-FIN **ATA/129/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 20 mars 2007

dans la cause

FIDUCIAIRE T_____
représentée par Me Nicolas Buchel, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La fiduciaire T_____ (ci-après : la fiduciaire ou T_____) est inscrite au registre du commerce en tant que société anonyme, sise à Genève, au capital-actions de CHF 250'000.-. Ses activités principales sont la vérification de la gestion et des comptes ainsi que le conseil fiscal.

2. En 1991, T_____ a repris l'intégralité du portefeuille clientèle, le mobilier du bureau et les contrats de leasing (ci-après : prêt-bail) informatique de la fiduciaire O_____, sise à Genève, pour un prix total de CHF 1'760'000.-. Le mobilier du bureau a été estimé à CHF 55'000.-. Selon la convention du 15 juillet 1991 conclue entre les deux parties, le paiement de la vente serait effectué en quatre étapes : CHF 528'000.- en 1991 et 1992, CHF 352'000.- en 1993 et enfin le solde du prix en 1994.

3. Dès l'année 2000, la fiduciaire a commencé à amortir, pour la première fois, la survaleur due à la clientèle (goodwill-clientèle), poste qui apparaissait dans ses comptes à titre d'actif immobilisé depuis 1991 au montant de CHF 528'000.-. L'amortissement a été fixé à 10 % de CHF 528'000.-, soit CHF 52'800.-. Le même montant a été retenu pour l'année 2001.

4. Par bordereaux du 8 avril 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a refusé d'admettre l'amortissement susmentionné et a intégré la somme de CHF 52'800.- au bénéfice imposable figurant dans les déclarations fiscales de 2000 et 2001 concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : l'ICC) et fédéral direct (ci-après : l'IFD). Le bénéfice imposable était ainsi passé de CHF 7'872.- à CHF 60'672.- pour l'exercice 2000 et de CHF 2'011.- à CHF 54'811.- pour l'année 2001.

   L'AFC a de même réintégré au capital propre la somme de CHF 52'800.- dans la déclaration fiscale de 2000 relative à l'ICC et l'IFD et CHF 105'600.-, soit deux fois la valeur de l'amortissement, pour la déclaration fiscale de 2001 relative à l'ICC et l'IFD.

5. Par réclamations des 14 avril 2003 et 17 avril 2003, la fiduciaire a contesté les bordereaux relatifs à l'IFD et l'ICC 2000 et 2001.

   Elle avait repris en 1991 le portefeuille clientèle d'O_____ ; l'actif immobilisé de CHF 528'000.- avait été évalué à son prix d'acquisition. Cette reprise s'était avérée être une mauvaise affaire. Par ailleurs, en 1991 et 1992, elle avait été victime de vols qualifiés, commis par l'un de ses administrateurs et actionnaires, lequel avait rejoint en 1993 une autre fiduciaire en compagnie d'un de ses sous-directeurs, et exercé une vive concurrence à la société. Ces

circonstances avaient fait que depuis l'exercice 1993, T_____ avait réalisé des bénéfices modestes.

Pour effectuer les amortissements en cause, elle s'était basée sur la notice A 1995 de l'administration fédérale des contributions, et avait procédé à des amortissements sur la valeur d'acquisition au taux de 10 % annuel, soit la moitié du maximum autorisé.

La déduction des amortissements après coup était par conséquent fondée.

6. Par quatre décisions du 30 juillet 2003, l'AFC a maintenu les taxations relatives à l'ICC 2000 et 2001 ainsi qu'à l'IFD 2000 et 2001.

La fiduciaire avait, de 1993 à 1999, augmenté son patrimoine de CHF 36'308.-. Le patrimoine social, égal à CHF 316'637.- au 1er janvier 1990 avait été porté à CHF 356'155.- au 31 décembre 2000. Ce dernier ne prenait pas en compte le redressement opéré sur le poste survaleur, objet de la requête. Par conséquent, la marche des affaires ne saurait, au vu des résultats enregistrés, être qualifiée de mauvaise au cours des périodes fiscales antérieures à 2000.

Seules les réserves ouvertes d'un montant de CHF 98'284.- au 31 décembre 1999, auraient permis, sans mettre en péril l'existence même de la fiduciaire, la comptabilisation d'une dépréciation sur le poste actif concerné, non seulement au cours de l'exercice 1999, mais aussi au cours des exercices antérieurs, ces derniers ayant enregistré, exercice après exercice, des bénéfices.

Enfin, l'imputation d'un amortissement dans les états financiers 2000 et 2001 avait pour effet d'égaliser et de lisser les bénéfices.

7. Le 12 août 2003, la fiduciaire a interjeté un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC) à l'encontre des quatre décisions précitées. Reprenant pour l'essentiel ses conclusions antérieures, elle relevait pour le surplus ce qui suit :

Les deux tiers restants du prix du portefeuille n'avaient jamais été payés en raison de problèmes rencontrés suite à l'inculpation de l'ancien administrateur d'O_____. En effet, ce dernier n'avait pas pu assurer d'une part la transmission de l'intégralité de sa clientèle, ni d'autre part maintenir l'état de son ancien portefeuille à hauteur du prix déjà versé de CHF 528'000.- .

Les bénéfices dégagés entre 1991 et 1999 n'avaient pas suffi à couvrir les amortissements qui auraient pu être faits selon les règles et l'usage commercial.

Si les amortissements avaient été effectués dès l'exercice 1992, les réserves ouvertes auraient été absorbées dès la fin de l'année 1993. De plus, l'exercice 1999

s'était clôturé avec un bénéfice infime de CHF 2'667.- qui n'aurait pas suffi à couvrir un amortissement de CHF 52'800.-.

Les bénéfices réalisés de 1993 à 2000 avaient été minimes et n'avaient pas permis de distributions de dividendes. En outre, l'obligation de repousser dans le temps l'amortissement de la survaleur avait été nécessaire afin d'éviter de mettre la fiduciaire en état de surendettement dès l'année 1995 selon les dispositions de l'article 725 alinéas 1 et 2 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220).

Suite à des efforts constants d'assainissement de sa situation, la fiduciaire avait enfin pu procéder aux premiers amortissements du poste survaleur d'un montant de CHF 52'800.- durant l'année 2000 ainsi qu'en 2001 et 2002.

Le tableau ci-dessous illustrait la mauvaise marche des affaires de T_____ au sens des articles 725ss CO dès 1995 dans l'hypothèse d'un amortissement dès 1992.

Exercices	Résultats du CPP	Fonds propres	Résultats après amortissement (hypothèse)	Fonds propres après amortissements (hypothèse)
1991	CHF 41'361.-	CHF 336'722.-	CHF -.--	CHF 336'722.-
1992	CHF 1'031.-	CHF 312'753.-	CHF (51'769.-)	CHF 260'984.-
1993	CHF 2'206.-	CHF 315'146.-	CHF (50'594.-)	CHF 210'390.-
1994	CHF (63.-)	CHF 316'137.-	CHF (52'863.-)	CHF 157'527.-
1995	CHF 1'233.-	CHF 317'371.-	CHF (51'567.-)	CHF 105'960.-
1996	CHF 1'030.-	CHF 315'333.-	CHF (51'770.-)	CHF 54'190.-
1997	CHF 12'183.-	CHF 327'517.-	CHF (40'617.-)	CHF 13'573.-
1998	CHF 18'098.-	CHF 345'616.-	CHF (34'702.-)	CHF (21'129.-)
1999	CHF 2'667.-	CHF 348'283.-	CHF (50'133.-)	CHF (71'262.-)
2000	CHF 7'872.-	CHF 356'155.-	CHF -.--	CHF (108'318.-)
2001	CHF 2'011.-	CHF 358'166.-	CHF -.--	CHF (106'307.-)

L'exemple ci-dessus ne faisait pas mention de modification du bénéfice pour les années 2000 et 2001, étant donné que la fiduciaire avait déjà procédé aux amortissements. De plus, le portefeuille clientèle ayant été acquis et payé à la fin de l'année 1991, l'amortissement de CHF 52'800 n'était pas pris en considération pour cette année là.

8. Dans sa réponse du 13 août 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours. T_____ n'avait nullement justifié les amortissements et les raisons de procéder à ceux-ci après coup, soit neuf ans plus tard.

Les amortissements n'étaient pas justifiés par l'usage commercial. Les conditions d'acquisition du portefeuille clientèle en cause n'avaient pas été établies, la fiduciaire n'ayant pas fourni la convention, ni d'ailleurs le lien de causalité entre les modifications de l'état du portefeuille et les importants dommages allégués par T_____.

En agissant de la sorte, le procédé de la fiduciaire allait à l'encontre des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt : un contribuable ne pouvait manifestement pas influencer le résultat d'un exercice en invoquant une charge non-justifié qui avait son origine dans un exercice ultérieur.

La fiduciaire commettait un abus de droit.

9. Par réplique du 8 octobre 2004, T_____ a maintenu son recours.

Les amortissements en cause étaient justifiés par l'usage commercial étant donné que la survaleur, figurant à l'actif du bilan, était largement excessive.

Quant à l'admissibilité des amortissements après coup, elle s'était fondée sur la circulaire A 1995 de l'administration fédérale des contributions et sur la nouvelle norme de "l'International Accouting Standard Board" (ci-après : IFRS 3).

Enfin, elle versait à la procédure la convention qu'elle avait signée le 15 juillet 1991 pour l'acquisition du portefeuille clientèle de la fiduciaire O_____

10. Dans sa duplique du 12 janvier 2005, l'AFC a estimé que T_____ ne se trouvait pas dans une situation justifiant un rattrapage d'amortissements effectués neuf ans après. Pour le surplus, la norme IFRS 2003 n'était pas applicable dans le cadre du présent litige, celui-ci concernant les années fiscales 2000 et 2001.

11. Par décisions du 23 janvier 2006, la CCRICC a rejeté le recours contre les décisions relatives à l'ICC 2000 et 2001.

T_____ avait concédé elle-même que, déjà en 1993, la survaleur acquise ne valait ni le prix convenu ni même le prix déjà versé de CHF 528'000.-. Dès lors, elle aurait dû faire une constatation comptable de la moins-value de cet

élément d'actif aussi vite que possible, en conformité avec les principes de la périodicité et de la sincérité du bilan.

La fiduciaire n'avait pas prouvé que l'amortissement en cause correspondait à la dépréciation réelle de la survaleur pendant l'exercice 2001. L'application hypothétique et rétroactive des normes IFRS 2003 n'aboutirait pas à une autre solution.

Par conséquent, c'était à juste titre que l'AFC avait réintégré l'amortissement de CHF 52'800.- dans le bénéfice imposable de T_____ lors des taxations 2000 et 2001.

12. Par décisions du 31 mai 2006, la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) a admis le recours contre la décision relative à l'IFD 2000 mais l'a rejeté contre celle relative à l'IFD 2001.

Il ressortait des comptes de la fiduciaire que les résultats des exercices précédents ainsi que la fortune sociale lui auraient permis de procéder aux amortissements litigieux bien plus tôt, sans la mettre en péril au sens des articles 725ss CO.

Cependant si T_____ avait procédé dès l'année 1991 aux amortissements de la survaleur, elle aurait eu le droit à un dernier amortissement de CHF 52'800.- pour l'année 2000 lequel devait dès lors lui être accordée.

13. Les 1er mars et 11 juillet 2006, la recourante a interjeté deux recours auprès du Tribunal administratif contre les deux décisions précitées.

Elle a conclu préalablement à la jonction des causes A/737/2006 et A/2553/2006 dont les considérations et l'état de fait étaient parfaitement identiques et principalement à l'annulation des décisions des deux commissions et des quatre bordereaux IFD et ICC 2000 et 2001.

Se basant sur les notices A 1995, A 1979 ainsi que la circulaire du 20 décembre 1951 de l'administration fédérale des contributions, c'était en toute bonne foi qu'elle n'avait pas procédé immédiatement à l'amortissement de la survaleur, compte tenu de sa mauvaise situation financière.

14. Par décision du 14 juillet 2006, le Tribunal administratif a ordonné la jonction des deux causes sous le n ° de cause A/737/2006-FIN.

15. Dans sa réponse du 21 septembre 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours et a persisté dans ses premières conclusions, exposées dans ses précédentes écritures. Elle précisait pour le surplus :

La survaleur était insolite et disproportionnée, sa réalité n'ayant nullement été prouvée. Un telle survaleur ne devait pas pouvoir être déduite fiscalement. En effet, les conditions de l'acquisition du portefeuille clientèle n'avaient pas été établies avec précision. Aucun document n'avaient été produit. Aucune explication n'avait d'ailleurs été fournie en rapport avec la décision prise en 1991 par la recourante de reprendre une survaleur dont la valeur était manifestement disproportionnée compte tenu de la valeur des actifs de la société. T_____ avait elle-même reconnu que, dès l'acquisition, la survaleur en cause ne valait ni le prix convenu ni même le prix déjà versé de CHF 528'000.-.

16. Le 26 septembre 2006, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

17. Cela étant, le 2 novembre 2006, le juge délégué a interpellé l'administration fédérale des contributions après avoir constaté qu'elle n'avait pas été invitée à se déterminer sur le recours de T_____ du 11 juillet 2006.

18. Par courrier du 6 décembre 2006, cette dernière s'est ralliée aux considérations et conclusions exprimées par l'AFC dans sa réponse du 21 septembre 2006.

19. Le 7 décembre 2006, la cause a été derechef gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Ils ont été joints par décision du 14 juillet 2006.

2. La recourante se prévaut de sa mauvaise situation financière entre 1991 et 1999, l'obligeant ainsi à amortir le prix de la survaleur ultérieurement. Dans son recours du 1er mars 2006, elle conclut à l'annulation de la décision de la CCRICC du 23 janvier 2006, soit à l'annulation des bordereaux ICC 2000 et 2001. Dans son recours du 11 juillet 2006, elle fait de même avec la décision de la CCRIFD du 31 mai 2006, soit l'annulation des bordereaux IFD 2000 et 2001.

La CCRICC a rejeté le recours de la fiduciaire dans sa totalité, alors que la CCRIFD a admis l'amortissement effectué en 2000, mais rejeté le recours pour le surplus.

Les questions à résoudre sont de déterminer si, d'une part l'amortissement de la survaleur est justifié et, d'autre part, si la mauvaise situation financière était telle, qu'elle justifiait un amortissement après coup.

3. a. En vertu de l'article 57 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'article 58 de la même loi, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, ainsi que les dépenses justifiées par l'usage commercial, dont les amortissements autorisés par l'article 62 LIFD.

b. L'article 1er alinéa 1er de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que 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).

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 12 LIPM). 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 CO).

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 charge déductible notamment les amortissements et les provisions (art 13 let. e LIPM).

L'amortissement est la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient dans le temps. Il correspond à une perte définitive. Il constate la dépréciation due à des causes inhérentes à l'entreprise, l'usure normale des immobilisations concourant au bon fonctionnement de l'entreprise (J-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 194).

Conformément à l'article 12 lettre e LIPM, est considéré comme bénéfice net imposable, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

c. La survaleur est la valeur immatérielle d'un commerce. Elle comprend notamment la clientèle acquise, les relations et la renommée du commerce, sa position sur le marché (RDAF 1996 p. 396). Elle correspond aux possibilités de bénéfices futurs et n'a donc pas de contre-partie mesurable (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise -société anonyme-, Lausanne 1994, p. 219).

D'un point de vue économique, en raison de sa nature éphémère, la survaleur ainsi acquise doit être amortie aussi vite que possible. Il n'est en effet pas certain que le nouvel acquéreur pourra conserver cette survaleur (J.-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 190).

D'un point de vue fiscal, les amortissements exagérés, c'est-à-dire sans rapport avec la dépréciation effective de l'actif concerné (ou dépassant les taux usuellement admis au plan fiscal de manière injustifiée), ne doivent pas être considérés comme des charges (Mémorial du Grand Conseil, séance du 23 septembre 1994, p. 3870).

Selon la jurisprudence fédérale, le traitement comptable et le traitement fiscal de la survaleur peuvent diverger et les prescriptions de droit commercial ne sont pas sans autres déterminantes. Ce qui est décisif fiscalement, c'est que lors de la taxation, le rendement de la société soit imposé selon le résultat obtenu d'année en année par l'entreprise dans la poursuite de son but social (ATF du 8 mai 1987 publié in RDAF 1990 p. 276).

En l'espèce, selon l'AFC, la survaleur à amortir par la recourante serait insolite et disproportionnée.

Après l'acquisition du portefeuille clientèle, la recourante a comptabilisé au 31 décembre 1991 un montant de CHF 528'000.- sous l'intitulé "goodwill portefeuille clientèle". Ce montant correspondait, eu égard à la convention du 15 juillet 1991, au versement du 30% du prix initial de CHF 1'760'000.- de la vente de l'intégralité du portefeuille, du mobilier de bureau et des contrats de prêt-bail informatique.

Le poste à l'actif immobilisé intitulé "goodwill portefeuille clientèle" ne différencie ni le mobilier de bureau estimé en 1991 à CHF 55'000.- ni les contrats de prêt-bail informatique du portefeuille clientèle. Il paraît insolite de mélanger en un seul poste comptable ces trois différents éléments qui, au regard du droit fiscal, ne s'amortissent pas de la même manière.

De plus, la recourante admet que le vendeur n'a pas pu assurer, d'une part la transmission dans son intégralité de sa clientèle, ni d'autre part, maintenir l'état de son ancien portefeuille à hauteur du prix déjà versé de CHF 528'000.-. L'évaluation de la survaleur ne reflète dès lors manifestement pas la valeur des actifs nouvellement acquis.

Cela étant, l'AFC n'a jamais contesté ladite valeur pour les années précédentes. Par conséquent, le Tribunal, admettant les recours, renverra le dossier à l'AFC en indiquant que la recourante doit prouver quels éléments étaient susceptibles d'être amortis. Pour ce faire, une évaluation des contrats de prêt-bail informatiques repris, la production du contrat de vente portant sur le premier versement de CHF 528'000.- ainsi qu'une estimation de la clientèle effective en 1991 semblent être des éléments nécessaires pour évaluer les montants qui pouvaient être amortis.

4. a. Selon la circulaire A 1995 de l'Administration fédérale des contributions, des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans le cas où, l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les année antérieures. Celui qui demande la déduction de tel amortissements est tenu d'en établir le bien-fondé.

b. Conformément à l'article 725 alinéa 1 CO, s'il ressort du dernier bilan annuel que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte, le conseil d'administration convoque immédiatement une assemblée générale et lui propose des mesures d'assainissement. Cette disposition tend à protéger en premier lieu les intérêts des actionnaires de la société anonyme et non directement ceux des créanciers, alors qu'en cas de surendettement, la protection légale vise avant tout ces derniers. (P. MONTAVON, Droit suisse de la société anonyme, Lausanne 2004, p. 423).

c. Selon l'article 725 alinéa 2 CO, le surendettement déterminant existe dès que les dettes sociales ne sont plus couvertes. Ainsi, les actifs de l'entreprise ne suffisent plus à couvrir ses dettes, c'est-à-dire ses fonds étrangers. Le rapport *actifs - fonds étrangers* se réfléchit dans le rapport corollaire *pertes - fonds propres*, le montant de ces pertes constituant la variable comptable permettant le solde pour balance.

En d'autres termes, si les passifs doivent être couverts par les actifs, le montant du solde des pertes ressortant du bilan ne doit pas excéder les fonds propres de la société ; un dépassement menacera automatiquement les fonds étrangers, lesquels doivent précisément être remboursés : la situation des créanciers sociaux est alors mis en péril. Le passage de ce seuil signifie que l'on se trouve en présence d'un surendettement (F. CHAUDET, Ajournement de la faillite de la société anonyme, Thèse 2001, p. 186ss).

En l'espèce, il ressort des comptes pertes et profits et des bilans de la recourante que celle-ci aurait subi une perte de capital en 1995 et un surendettement en 1998 si elle avait amorti sa survaleur dès 1992.

En effet, ses fonds propres se seraient chiffrés en 1995 à CHF 105'960.-, soit moins de la moitié de l'apport de base du capital-actions de CHF 250'000.- et les pertes cumulées auraient dépassé ses fonds propres en 1998, soit la totalité du capital-actions.

Cela étant, la survaleur a été acquise en 1991. L'amortissement aurait dû commencer à cette date et non pas en 1992, ce qui donne les chiffres suivants :

Exercices	Résultats du CPP	Fonds propres	Résultats après amortissement (hypothèse)	Fonds propres après amortissements (hypothèse)
1991	CHF 41'361.-	CHF 336'722.-	CHF (11'439.-)	CHF 283'922.-
1992	CHF 1'031.-	CHF 312'753.-	CHF (51'769.-)	CHF 232'153.-
1993	CHF 2'206.-	CHF 315'146.-	CHF (50'594.-)	CHF 181'559.-
1994	CHF (63.-)	CHF 316'137.-	CHF (52'863.-)	CHF 128696.-
1995	CHF 1'233.-	CHF 317'371.-	CHF (51'567.-)	CHF 77'129.-
1996	CHF 1'030.-	CHF 315'333.-	CHF (51'770.-)	CHF 25'359.-
1997	CHF 12'183.-	CHF 327'517.-	CHF (40'617.-)	CHF (15'258).-

Il résulte de ce nouveau tableau, que la recourante aurait subi une perte de capital en 1995 et un surendettement en 1997 si elle avait dès 1991 amorti la survaleur qu'elle a acquise.

En effet, les fonds propres de la recourante en 1994 couvraient toujours la moitié du capital-actions initial de CHF 250'000.- alors qu'en 1995, cela n'était plus le cas.

5. Le moment où la marche des affaires de la société peut être considérée comme mauvaise, au sens de circulaire A 1995 de l'administration fédérale des contributions, doit être déterminé.

La marche des affaires reflète la santé financière de la société. La productivité, le rendement ainsi que la capitalisation sur le marché d'une entreprise sont des moyens utiles pour juger de sa bonne ou mauvaise marche. En l'occurrence, des pertes répétitives, aucune distribution de dividende et une perte de capital sont des indices qui révèlent une situation économique précaire.

En l'espèce, il y a lieu de retenir cette notion dès le moment de la perte du capital.

La recourante allègue qu'elle ne pouvait pas amortir la survaleur au risque de subir une perte de capital dès 1995. Or, le Tribunal constate qu'entre 1991 et 1994, la fiduciaire pouvait l'amortir sans que la marche des affaires ne l'en empêche. La recourante aurait dû, par la suite, arrêter lesdits amortissements avant que survienne une perte de capital susceptible de mettre en péril la situation économique de la fiduciaire.

Par conséquent, dans l'hypothèse où la recourante avait amorti la survaleur pendant ces quatre années, le Tribunal estime qu'elle aurait pu recommencer lesdits amortissements dès le retour d'une bonne situation financière et ainsi l'amortir en totalité.

Cela étant, il n'a pas été amorti entre 1991 et 1994. Si la recourante l'avait fait, elle aurait eu le droit à des derniers amortissements en 2000 et 2001.

6. Au vu de ce qui précède, le Tribunal admettra les deux recours interjetés par la recourante et renverra le dossier à l'AFC au sens des considérants : le principe de l'amortissement est retenu pour les années 2000 et 2001 et il reviendra à l'AFC d'en déterminer l'ampleur exacte. Une indemnité en CHF 1'000.- sera allouée à la recourante à la charge de l'AFC (art. 87 LPA).

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable les recours interjetés les 1er mars et 11 juillet 2006 par la fiduciaire T_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 janvier 2006 et contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 31 mai 2006 ;

au fond :

les admet ;

annule les décisions de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 janvier 2006 ainsi que celle de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 31 mai 2006 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'500.- ;

alloue une indemnité en CHF 1'000.- à la recourante, à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF-RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Nicolas Buchel, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, MM. Paychère et Thélin, Mme Junod, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :