

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_749/2019

Arrêt du 13 janvier 2020

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure
A. _____, représentée par Maîtres Thierry F. Ador et Michel Z. Cabaj,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet
Impôts fédéral direct, cantonal et communal, année fiscale 2015,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section, du 25 juin 2019 (ATA/1102/2019).

Faits :

A.

A. _____ (ci-après: la société), de siège à Genève, est inscrite au registre du commerce depuis le 6 juillet 2005. Depuis sa création et jusqu'au 22 avril 2016, la société était inscrite sous la raison sociale "B. _____ SA". La première année de son existence, la société a eu pour but le "commerce de produits et de services notamment dans le domaine de la santé, du bien-être et de la beauté". De juin 2006 à avril 2016, elle a eu pour but les "activités de conseils et services dans le domaine du marketing direct, soit en particulier toutes activités de recherches de clients par la diffusion de prospectus, mailing et de courriers publicitaires, ainsi que toutes activités de promotion adressées à un public non ciblé". Depuis le 22 avril 2016, la société a pour but les "activités de conseils et de services dans les domaines du marketing direct, du marketing relationnel, du CRM (Customer-Relationship-Management), du marketing promotionnel et des programmes de fidélité".

Par convention du 24 août 2015, C. _____, alors directeur de la société, a vendu à D. _____ la totalité du capital-actions de celle-ci pour le prix de 20'000 fr. Le vendeur a aussi cédé sa créance de 40'209 fr. 62 envers la société, ainsi que, dans leur intégralité, les marques commerciales et le fichier clients, et s'est engagé à ne plus les contacter, ni à entreprendre une activité qui pourrait faire directement concurrence à la société. Depuis octobre 2015, E. _____ est directeur de la société. Dans ses déclarations fiscales 2015 et 2016, la société a indiqué lui avoir versé la somme de 24'000 fr., respectivement 98'975 fr. à titre de salaire brut.

B.

Dans les comptes annexés à sa déclaration fiscale 2015, la société a fait état d'un bénéfice de l'exercice de 18'781 fr. 19 et de pertes reportées à hauteur de 148'480 fr. 12 (solde de - 129'698 fr. 13).

Par décisions du 2 février 2017, confirmées sur réclamation le 30 mars 2017, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a taxé la société pour 2015, tant en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) que d'impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC), en scindant l'année en deux périodes. Pour la première période, allant du 1^{er} janvier au 23 août 2015, l'Administration fiscale cantonale a tenu compte d'un bénéfice imposable nul et

des pertes reportées des sept exercices précédents. Pour le reste de l'année, l'Administration fiscale cantonale a taxé la société sur un bénéfice imposable de 18'781 fr., sans déduction des pertes reportées. Contre les décisions du 30 mars 2017, la société a formé un recours auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance). Par jugement du 28 mai 2018, celui-ci a admis le recours et annulé les décisions sur réclamation contestées.

Par arrêt du 25 juin 2019, la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a admis le recours formé par l'Administration fiscale cantonale contre le jugement du 28 mai 2018, a annulé celui-ci et rétabli les décisions sur réclamation du 30 mars 2017. Selon elle, on se trouvait en présence de la vente d'un manteau d'actions. Le report de pertes des exercices précédents était partant exclu après cette vente.

C.

Contre l'arrêt du 25 juin 2019 de la Cour de justice, A. _____ forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de l'arrêt querellé et à sa réforme en ce sens que la cession des actions du 23 août 2015 ne doit pas être qualifiée fiscalement de vente d'un manteau d'actions. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt entrepris et au renvoi de la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision, afin de respecter le droit d'être entendu.

La Cour de justice, qui n'a pas d'observations à formuler, s'en rapporte à justice quant à la recevabilité du recours et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours, sous suite de frais. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours, sous suite de frais, en se ralliant au dispositif et aux considérants de l'arrêt du 25 juin 2019.

A. _____ a répliqué, en persistant dans ses conclusions.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée. Bien qu'il ne distingue pas, dans son dispositif, l'IFD de l'ICC, il ressort des motifs de l'arrêt querellé que l'admission du recours concerne les deux catégories d'impôt, ce qui est en principe admissible (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262 s.). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

1.2. Le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé dans la mesure où, comme en l'espèce, la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.2 p. 263 s.). L'arrêt attaqué ayant omis de distinguer, dans son dispositif, les deux catégories d'impôt, on ne peut reprocher à la recourante de ne pas avoir formulé de conclusions séparées (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.3 p. 264). Le recours a en outre été déposé en temps utile compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. b et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 al. 1 et 2 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF; arrêt 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 3.2). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si un tel moyen a été invoqué et motivé par la partie recourante, à savoir exposé de manière claire et détaillée (**ATF 142 II 369** consid. 2.1 p. 372; **141 I 36** consid. 1.3 p. 41).

Dans la mesure où la recourante indique que sa liberté économique (art. 27 Cst.) a été méconnue, sans développer d'arguments distincts de ceux qu'elle fait valoir en lien avec la violation du droit fiscal fédéral (cf. *infra* consid. 5) et spécifiques au droit fondamental invoqué, son grief ne répond pas aux exigences de motivation susmentionnées et ne sera partant pas examiné plus avant.

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté (art. 99 al. 1 LTF). En l'occurrence, la recourante expose des faits nouveaux et produit diverses pièces nouvelles, à savoir plusieurs articles extraits de sites Internet non officiels et évoquant l'évolution du marché du marketing et de la valorisation des sociétés actives dans ce domaine. Quoi qu'en pense la recourante, il ne s'agit pas de faits notoires échappant à l'interdiction des nova de l'art. 99 al. 1 LTF du fait que les articles sont accessibles sur Internet. En effet, en ce qui concerne les informations figurant sur Internet, le Tribunal

fédéral a précisé qu'il y a lieu de retenir que seules les informations bénéficiant d'une "empreinte officielle" (par ex: Office fédéral de la statistique, inscriptions au registre du commerce, cours de change, horaire de train des CFF etc.) peuvent en principe être considérées comme notoires (**ATF 143 IV 380** consid. 1.2 p. 385). Les faits nouveaux exposés dans le mémoire et les pièces produites à leur appui tombent en l'espèce sous le coup de l'art. 99 al. 1 LTF et ne seront partant pas pris en considération.

II. Grief relatif aux faits

3.

La recourante, qui invoque l'art. 9 Cst. ainsi que l'art. 29 Cst., se plaint d'arbitraire dans l'appréciation des faits et demande le renvoi de la cause à la Cour de justice pour être entendue.

3.1. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 142 II 355** consid. 6 p. 358; **139 II 373** consid. 1.6 p. 377 s.). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (**ATF 137 II 353** consid. 5.1 p. 356). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (**ATF 141 IV 369** consid. 6.3 p. 375; **140 III 264** consid. 2.3 p. 266).

3.2. Il y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. **ATF 144 II 281** consid. 3.6.2 p. 287; **142 II 355** consid. 6 p. 358).

3.3. La société recourante reproche aux précédents juges d'avoir retenu que, depuis 2011 et jusqu'à la vente de son capital-actions en août 2015, elle n'avait plus de réelle activité économique et que ses actifs avaient été rendus liquides.

Il résulte de l'arrêt entrepris que, selon les comptes 2011 à 2014 de la société, celle-ci n'a encaissé aucun produit au cours de ces périodes et que, depuis 2012, elle n'a enregistré aucune charge salariale. Par ailleurs, durant ces années, son bilan ne faisait plus état que d'actifs circulants, soit pour l'essentiel d'un poste débiteurs-clients. La trésorerie était elle-même devenue très faible, se chiffrant à 335 fr. 81 en 2011 et à 92 fr. 71 en 2012. Les deux années suivantes, le solde du compte en banque était nul.

Compte tenu de ces constatations de fait, qui ne sont pas remises en cause par la recourante, on ne voit pas qu'il soit insoutenable de retenir, ainsi que l'a fait la Cour de justice, que la société n'avait plus de réelle activité économique et que ses actifs étaient liquides avant le transfert de l'intégralité des actions en août 2015.

La recourante se contente d'affirmer de manière appellatoire qu'elle cherchait des clients et des investisseurs entre 2010 et 2015, qu'il n'y a pas eu de réalisation conséquente d'actifs de 2011 à 2014 et que ses actifs étaient essentiellement de nature immatérielle, constitués de fichiers clients et marques propres qui avaient été vendus tels quels au nouvel actionnaire. S'agissant en particulier des actifs immatériels, la Cour de justice a constaté qu'ils ne faisaient pas l'objet de mentions dans les bilans de la société et la recourante ne démontre pas que cette constatation serait manifestement inexacte ou arbitraire. Certes, selon la convention du 23 août 2015, les marques commerciales et le fichier clients ont également été cédés lors de la vente. A défaut d'une quelconque information plus précise sur ces marques et fichiers et au vu des bilans de la société entre 2011 et 2015, ce fait ne permet toutefois pas de conclure que la Cour de justice serait tombée dans l'arbitraire en retenant que les actifs de la société étaient liquides.

3.4. Sur le vu de ce qui précède, le grief tiré d'une appréciation des faits arbitraire est rejeté, ce qui conduit également au rejet de la conclusion de la recourante tendant au renvoi de la cause à la Cour de justice pour être entendue.

3.5. Pour le surplus, en tant qu'il contient des éléments de fait qui s'écartent ou ne figurent pas dans l'arrêt entrepris, il ne sera pas tenu compte de l'exposé de la procédure et des positions des parties figurant dans la partie "en fait" du recours, dès lors que la recourante n'élève pas de grief à l'encontre de l'arrêt entrepris sur ces points. Dans ce qui suit, le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits retenus dans l'arrêt attaqué.

III. Objet du litige

4.

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé les décisions sur réclamation du 30 mars 2017 refusant la déduction des pertes des années précédentes après la vente du 23 août 2015.

IV. Impôt fédéral direct

5.

5.1. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD).

5.2. La déduction des pertes n'est admise qu'après de la personne morale contribuable qui les a subies (arrêt 2C_1088/2014 du 26 octobre 2015 consid. 4.1, in RiTD 2016 I 504). Est réservé le cas de la restructuration (fusion, scission, transformation), où la reprise des pertes reportées de la société absorbée par la société reprenante est en principe autorisée (sur les conditions, cf. arrêts 2C_1114/2018 du 7 juin 2019 consid. 4.1; 2C_351/2011 du 4 janvier 2012, in RDAF 2012 II 288). La notion de contribuable doit s'entendre dans un sens économique. Ainsi, malgré l'identité juridique de la société sur le plan du droit civil, un report des pertes des années précédentes est exclu en cas de vente d'un manteau d'actions (cf. arrêts 2C_1088/2014 du 26 octobre 2015 consid. 4.1; 2C_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 2.2, résumé in RDAF 2015 II 30; 2C_351/2011 du 4 janvier 2012 consid. 3.4; 2A.133/2000 du 29 septembre 2000 consid. 2c/bb). Sur le plan fiscal, une telle vente est en effet considérée comme une liquidation de la société suivie de la création d'une nouvelle; il y a donc changement de sujet fiscal (cf. arrêts 2C_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 2.2; 2A.133/2000 du 29 septembre 2000 consid. 2c/bb).

5.3. Le transfert d'un manteau (ou cadre) d'actions consiste en une vente de droits de participation permettant à leur acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs en liquide (argent comptant, avoirs en banques, titres cotés) déterminant la valeur vénale des actions. Cette opération est assimilée à une liquidation de société, suivie d'une nouvelle création, car elle présente les caractéristiques de l'abus de droit. En effet, le vendeur de ces actions cherche, en principe, à éviter les frais et les impôts liés à une dissolution de la société, alors que l'acquéreur souhaite éluder le droit de timbre d'émission et les frais liés à la fondation d'une nouvelle société (arrêts 2C_176/2008 du 26 août 2008 consid. 5.1; 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4b et les références). Pour être qualifiée de transfert d'un cadre d'actions, une vente doit aboutir économiquement au même résultat que la liquidation d'une ancienne et la fondation d'une nouvelle société. Divers indices permettent de retenir l'existence d'un tel transfert, notamment des changements au sein du conseil d'administration ou la modification du siège, du but ou de la raison sociale (arrêts 2C_176/2008 du 26 août 2008 consid. 5.1; 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4b et les références). En matière d'impôt anticipé et de droits de timbre, le prélèvement de l'impôt en cas de vente d'un cadre d'actions est soumis à deux conditions cumulatives: la majorité du capital-actions doit avoir changé de mains, en un ou plusieurs paquets, et la société doit avoir été économiquement liquidée ou ses actifs avoir été rendus liquides (cf. arrêts 2C_176/2008 du 26 août 2008 consid. 5.1; 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4c; Archives 66 p. 493; cf., pour des exemples où une liquidation de fait a été admise, arrêt 2C_868/2010 du 19 avril 2011 consid. 4.5, in RDAF 2012 II 152).

5.4. En l'espèce, il résulte de l'arrêt entrepris que, par convention du 23 août 2015, C. _____ a cédé l'intégralité des actions de la société recourante, dont la raison sociale était alors "B. _____ SA", à D. _____. Au moment de la vente, les actifs de la société ne se composaient que de postes liquides. La société n'avait par ailleurs pratiquement plus d'activité depuis 2011. Selon les faits retenus dans l'arrêt querellé, à la suite de la vente, un nouveau directeur a été nommé, en octobre 2015. La recourante a changé de raison sociale en avril 2016 et son but s'est quelque peu modifié, comprenant désormais aussi des activités dans le domaine du "Customer-Relationship Management", alors qu'elle était auparavant en particulier active dans la recherche de clients et les activités de promotion. Tous ces éléments plaident en faveur de la qualification de vente d'un manteau d'actions pour décrire le transfert du 23 août 2015. La société recourante s'oppose à cette qualification en soulignant que son activité s'est poursuivie par l'exploitation des ressources immatérielles (fichiers clients et marques commerciales) transmises lors de la vente d'août 2015. Ainsi qu'il a été vu, la présence de ces actifs immatériels n'a pas été constatée dans l'arrêt entrepris et la Cour de justice n'est pas tombée dans l'arbitraire à cet égard (cf. *supra* consid. 3). Au reste, on peut ajouter que le prix relativement bas de la vente (20'000 fr. pour la totalité du capital-actions avec cession d'une créance d'environ 40'000 fr.) tend à démontrer que les actifs immatériels de la société en 2015, si tant est qu'ils existaient, n'avaient qu'une très faible valeur. Or, on voit mal que l'exploitation de ces ressources et la poursuite des mêmes activités de marketing aient permis de générer, selon les déclarations fiscales de la société, un salaire de 24'000 fr. en 2015, puis de 98'975 fr. en 2016 en faveur du nouveau directeur, étant rappelé qu'entre 2011 et 2014, la société n'avait plus encaissé aucun produit. Le seul élément de fait attestant d'une certaine continuité est la présence du même administrateur pour la société B. _____ SA que, depuis 2016, pour la société A. _____. Ainsi que l'a relevé à juste titre la Cour de justice, cette circonstance doit toutefois être relativisée. En effet, selon l'arrêt entrepris, cet administrateur était indiqué comme étant le liquidateur de la société B. _____ SA dans les déclarations fiscales 2011 à 2013 et il n'est plus apparu dans les déclarations fiscales 2014 et 2015. Au surplus, la seule présence d'un ancien administrateur ne saurait suffire à contrebalancer les nombreux éléments de fait indiquant en l'espèce une liquidation de fait et la vente d'un manteau d'actions.

5.5. Sur le vu de l'ensemble de ces circonstances, la Cour de justice n'a pas méconnu le droit fédéral en qualifiant la vente du 23 août 2015 de vente d'un manteau d'actions. C'est partant à bon droit qu'elle a rétabli la décision sur réclamation de l'Administration fiscale cantonale en matière d'IFD scindant l'année 2015 en deux et refusant la déduction des pertes des années précédentes après la date de la vente.

V. Impôts cantonaux et communaux

6.

Conformément à l'art. 24 al. 1 LHID et à l'art. 12 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15), le bénéfice net se détermine de manière comparable et selon les mêmes principes comptables que ceux prévus à l'art. 58 al. 1 LIFD pour les impôts cantonaux et communaux (arrêt 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 9). En outre, l'art. 19 al. 1 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15) reprend la teneur de l'art. 25 al. 2 LHID, lequel prévoit, à l'instar de l'art. 67 al. 1 LIFD, que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aux ICC. Il s'ensuit que le recours doit également être rejeté en tant qu'il s'y rapporte.

VI. Conclusion, frais et dépens**7.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 janvier 2020

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber