

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_731/2019

Arrêt du 12 mai 2020

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Beusch.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A. _____ SA,
représenté par Me Alexandre Faltin et Me Emily Mizrahi-Meller, avocats,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôt fédéral direct, cantonal et communal année fiscale 2012,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 25 juin 2019 (ATA/1100/2019).

Faits :

A.
B. _____ SA, dont l'actionnaire unique est C. _____, est actionnaire unique de A. _____ SA, société inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 16 avril 2007, qui a pour but l'administration, le conseil et la gestion des patrimoines institutionnels et privés, incluant notamment les opérations dans le domaine de l'investissement en valeurs mobilières, métaux précieux, devises et autres instruments financiers cotés ou non cotés. C. _____ est également l'administrateur président de A. _____ SA. D. _____ SA est une société inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 11 mai 1995; elle a pour but la consultation en matière d'investissements, la gestion de fortune et de biens mobiliers et immobiliers et les opérations fiduciaires et services y relatifs.

Par contrat de cession d'actions du 13 juillet 2010 et avenant du 25 janvier 2012, A. _____ SA, financée par C. _____, a acquis l'intégralité du capital-actions de D. _____ SA, le paiement final du prix de vente devant intervenir avant le 31 janvier 2012. Puis, par contrat de fusion du 29 juin 2012, A. _____ SA a absorbé D. _____ SA avec effet au 1er janvier 2012.

Par courrier du 23 mai 2012, A. _____ SA a sollicité auprès de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève un arrangement concernant un assainissement par abandon de créance de son actionnaire unique, B. _____ SA, à concurrence de 700'000 fr., auquel elle souhaitait procéder afin de diminuer en partie son surendettement. Depuis sa création en 2007, elle avait toujours bénéficié de l'appui financier de son actionnaire unique.

Le 12 juillet 2012, D. _____ SA a été radiée du RC.

Le 22 août 2012, l'Administration fiscale cantonale a répondu à A. _____ SA que l'abandon de créance à hauteur de 700'000 fr. serait qualifié de bénéfice d'assainissement improprement dit, pour autant qu'il soit

imputé exclusivement sur le montant des prêts accordés au 31 décembre 2010. En revanche, étant donné qu'elle n'exerçait plus d'activité en 2011, à la suite de la fusion, le report de pertes serait exclu.

B.

Dans sa déclaration fiscale pour la période fiscale 2012, A. _____ SA a déclaré un bénéfice de 50'855 fr., dont il convenait de déduire les pertes fiscales qu'elle avait subies lors des sept exercices précédents, totalisant 1'494'861 fr., ce qui aboutissait à un résultat déficitaire de 1'444'006 fr.

Par bordereaux d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour la période fiscale 2012 du 23 juillet 2014, l'Administration fiscale du canton de Genève a taxé A. _____ SA sur un bénéfice net total de 224'975 fr., dont seulement 124'557 fr. était imposable à Genève, et d'un capital propre d'un million de francs. Elle n'a pas admis en déduction les pertes reportées. Par décision du 11 octobre 2016, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation déposée par A. _____ SA. Par jugement du 30 avril 2018, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours de A. _____ SA et renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

C.

Par arrêt du 25 juin 2019, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours déposé par l'Administration fiscale du canton de Genève contre le jugement rendu le 30 avril 2018 par le Tribunal administratif de première instance. Le transfert de l'ensemble de ses valeurs d'exploitation par une société économiquement saine et rentable dans une société tierce, pratiquement inactive et surendettée, ne correspondait pas aux pratiques commerciales usuelles, à moins qu'une telle mesure ne soit dictée par d'importants motifs d'ordre économique (par exemple la reprise de la clientèle ou des installations de fabrication ou encore d'autres actifs de la société surendettée), ce que la contribuable n'avait pas réussi à démontrer.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la contribuable demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt rendu le 25 juin 2019 par la Cour de justice du canton de Genève en ce sens que le report de pertes est admis en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2012 et de renvoyer la cause pour nouvelles décisions de taxation. Elle se plaint de la violation du droit fédéral en matière de report de pertes.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. La contribuable a répliqué.

Considérant en droit :

1.

Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). La recourante a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est par conséquent recevable.

2.

Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (**ATF 140 III 115** consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (**ATF 142 V 2** consid. 2 p. 5; **135 II 313** consid. 5.2.2 p. 322). 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 139 II 404** consid. 10.1 p. 445; **137 II 353** consid. 5.1 p. 356; **136 II 101** consid. 3 p. 104 s.).

3.

Le litige concerne le refus de prendre en compte les pertes reportées par la recourante pour la période fiscale 2012 d'un montant non contesté de 1'494'861 fr. L'instance précédente et les autorités intimées sont d'avis que le report de pertes doit être refusé parce que l'absorption par la recourante, déficitaire et économiquement liquidée, de la société D. _____ SA, florissante, constituait une transaction insolite ayant pour but une notable économie d'impôt et partant une évasion fiscale. La recourante soutient en

revanche qu'elle n'avait pas cessé toute activité avant l'opération de fusion et qu'il existait des motifs économiques importants de procéder à la fusion par absorption de D. _____ SA en son sein.

I. Impôt fédéral direct

4.

4.1. Conformément à l'art. 76 al. 1 LIFD (RS 642.11), 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.

En matière d'impôt fédéral direct, cette règle vaut également lors de restructuration fiscalement neutre au sens de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus; RS 221.301). Selon le message du Conseil fédéral (A. HELBING/M. FELBER, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch éd., 3e éd., Bâle 2017, n° 41 ad art. 97 LIFD), l'on peut déduire de l'art. 67 al. 1 LIFD que les pertes d'une personne morale absorbée sans conséquences fiscales font partie, dans le cadre de l'impôt fédéral, des pertes des sept exercices précédant la période fiscale (Message concernant la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 13 juin 2000; FF 2000 3995, p. 4026 ch. 1.3.9.4).

De pratique constante toutefois, le report de pertes est refusé lorsque l'opération doit être qualifiée d'évasion fiscale. La jurisprudence (arrêts 2C_1088/2014 26 octobre 2015 consid. 4; 2C_1027/2011 du 14 juin 2012, consid. 4 in RF 67 2012 p. 593) admet qu'une société puisse substituer une activité non rentable par une nouvelle sans craindre de subir d'inconvénient fiscal de ce fait (cf. arrêt 2A.129/2007 du 17 mai 2008 consid. 4.2). Cependant, lorsque le changement d'activité se couple avec un transfert ou une reprise d'entreprise, le Tribunal fédéral a jugé, en relation avec le report des pertes, qu'il ne correspond pas aux pratiques commerciales usuelles, pour une entreprise économiquement saine et rentable, de transférer l'ensemble de ses valeurs d'exploitation dans une société tierce inactive et surendettée sans qu'une telle mesure soit dictée par d'importants motifs d'ordre économique tels que la reprise d'une clientèle ou d'un équipement industriel (cf. arrêts 2C_1027/2011 du 14 juin 2012, consid. 4 in RF 67 2012 p. 593; 2A.148/1991 du 30 novembre 1992 consid. 4, publié in ASA 63 218). La doctrine se rallie à la jurisprudence précitée, et affirme que, lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont concrètement réalisées en cas de reprise d'une entreprise saine par une société déficitaire inactive, le report des pertes ne doit pas être admis, parce qu'il s'agit d'un non-sens économique (cf. ROBERT DANON, in Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2017, n° 13 ss ad art. 67 LIFD).

4.2. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (sur la signification de ces conditions, cf. **ATF 138 II 239** consid. 4.1 p. 243 ss et les références). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (**ATF 142 II 399** consid. 4.2 p. 408 et les références). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (**ATF 142 II 399** consid. 4.2 p. 408 et les références). L'instrument de l'évasion fiscale n'entre finalement en ligne de compte que lorsque la norme fiscale - malgré la prise en considération du motif économique qu'elle contient - ne peut pas être interprétée de manière satisfaisante (**ATF 138 II 239** consid. 4.2 p. 245 ss).

4.3. Il convient donc de se demander si c'est à juste titre que l'instance précédente a admis les conditions d'une évasion fiscale compte tenu des circonstances concrètes de l'opération de fusion par absorption.

4.4. En l'espèce, avant la fusion, la recourante était déjà surendettée puisqu'elle avait procédé à un assainissement par abandon de créance de son actionnaire unique, B. _____ SA, à concurrence de 700'000 fr., précisément pour diminuer en partie son surendettement. Elle a du reste fait valoir une perte reportée des sept exercices précédents, totalisant 1'494'861 fr. pour la période fiscale 2012. Il est ainsi d'emblée incontestable, comme l'a constaté à bon droit l'instance précédente, que la fusion par absorption de D. _____ SA par A. _____ SA permet de compenser les bénéfices (de plus de 220'000 fr. pour la période fiscale 2012) de la première au moyen des pertes reportées de la seconde (perte de 1'494'861 fr. pour la période fiscale 2012), ce qui ne serait pas possible si la fusion en cause en l'espèce n'avait pas lieu. Si l'opération était admise, la compensation des pertes visée par la recourante entraînerait par conséquent une notable économie d'impôt, pour l'année litigieuse, ce bénéfice imposable qui aurait été dû par D. _____ SA pour l'année 2012 devenant nul. En outre, le même mécanisme pourrait être utilisé pour les

exercices subséquents. La condition relative à l'existence d'une notable économie d'impôt pour que l'on puisse conclure éventuellement à l'existence d'un impôt éludé est ainsi remplie.

4.5. Selon l'état de fait retenu par l'instance précédente de manière à lier le Tribunal fédéral, la recourante était en outre inactive avant la fusion, puisque tous les contrats de travail de ses employés avaient pris fin au 30 juin 2010, que ces derniers avaient été transférés chez D. _____ SA et qu'elle n'avait eu aucune charge salariale ou sociale ni aucun frais divers de personnel durant l'année 2011. Ses comptes mettaient par ailleurs en lumière le fait qu'elle n'avait perçu, contrairement aux années précédentes, ni honoraires de gestion ni commissions ni aucun "produit divers", ses seuls profits provenant d'intérêts et produits financiers ainsi que de produits sur les exercices antérieurs. De même, contrairement aux exercices antérieurs, elle n'avait, notamment, eu aucune charge relative à l'entretien ou à la réparation de ses locaux, à des frais de véhicules, à des frais de voyage ou de représentation, à des pertes de change ou sur opérations de clients, et n'avait payé aucune taxe professionnelle communale. A cela s'ajoute qu'il avait d'abord été décidé que la recourante serait absorbée par D. _____ SA puisque cette dernière était active depuis plus de quinze ans dans le domaine de la gestion de fortune et que le maintien de son nom était ainsi un gage de confiance pour la clientèle. Il ressortait par ailleurs de l'article de "Bilan" du 9 novembre 2011, soit peu avant la fusion, que les activités de C. _____ étaient associées à D. _____ SA et non à la recourante, ce que confortait un article de "Bilan" du 1er octobre 2012 édité après la fusion, dans lequel ce dernier avait été interviewé et cité en qualité d' "associé fondateur de D. _____ SA", sans mention de la recourante. Il s'ensuit que l'absorption de D. _____ SA par la recourante constitue un non-sens économique, que seule la perspective d'une économie d'impôt pouvait justifier. En outre, sa mise en oeuvre, au vu de son caractère insolite, a pu avoir lieu en raison de la position dominante de C. _____ dans les deux structures préexistantes. Les deux autres conditions de l'évasion fiscale sont par conséquent réunies en l'espèce.

4.6. La recourante objecte qu'il ressort des faits de la cause et du dossier qu'elle a toujours eu une activité, certes modeste. Cette objection repose sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué sans que la recourante n'expose en quoi les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF seraient réunies pour compléter l'état de fait. Elle ne peut par conséquent pas être prise en considération.

Pour le surplus, la recourante se borne à affirmer qu'il y avait des raisons économiques valables qui justifiaient de regrouper les activités des deux sociétés. Elle invoque des motifs commerciaux importants, en particulier des vues diamétralement opposées sur la marche des affaires, qui commandaient de se distancier du nom "D. _____". Ces affirmations entrent en contradiction avec celles de l'instance précédente (cf. consid. 4.5 ci-dessus), sans que les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF pour s'écarter des faits retenus par l'instance précédente ne soient exposées, de sorte qu'il n'est pas possible d'en examiner le bien-fondé ni d'exclure l'évasion fiscale sur cette base. Le transfert des employés de la recourante chez D. _____ SA lié à des impératifs allégués de transparence n'a aucune incidence sur le choix de la société absorbante. Il s'ensuit qu'en l'absence de toute justification commerciale valable, il ne reste comme motif à l'origine du processus de fusion tel qu'il a été mis sur pied que la possibilité de compenser les bénéfices de D. _____ SA par le report sur plusieurs périodes fiscales des pertes subies par A. _____ SA aux fins d'économiser des impôts quand bien même la recourante tente d'objecter qu'une économie alléguée de 300'000 fr. serait un motif absurde de fusion en regard du prix d'achat des actions de D. _____ SA. Il suffit de constater, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente, que dite économie d'impôt est bien réelle et qu'elle résulte d'une fusion par absorption qui constitue un non-sens économique. L'opération en cause constituant un cas d'évasion fiscale, c'est à juste titre que l'instance précédente a confirmé le refus par l'autorité intimée de déduire les pertes reportées des exercices précédents.

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

II. Impôt cantonal et communal

5.

Le droit fiscal harmonisé régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal (cf. supra consid. 1), la notion de report des pertes de l'art. 67 al. 1 LIFD est identique à celle prévue aux art. 24 al. 4 et 25 al. 2 LHID, elle-même reprise à l'art. 19 al. 1 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15), hormis en cas de restructuration, comme semble le soutenir le Conseil fédéral dans son message sur la loi sur les fusions. Ce dernier est en effet d'avis que, pour les impôts cantonaux, les cantons ne sont pas tenus de prendre en compte les pertes enregistrées avant la fusion (loc. cit.).

Dans la mesure toutefois où l'instance précédente et l'autorité intimée ont refusé le report de pertes après fusion pour des motifs d'évasion fiscale et non pas en raison du refus de principe d'appliquer le mécanisme du report de pertes au sens des art. 24 al. 4 et 25 al. 2 LHID, force est d'admettre que ce mécanisme est admis en droit cantonal genevois en cas de restructuration et que les considérations développées pour l'impôt fédéral direct trouvent à s'appliquer à l'impôt cantonal et communal relatif à la période fiscale sous examen (cf. arrêt 2C_1027/2011 du 14 juin 2012 consid. 5 et les références citées). Il suffit donc de renvoyer, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, aux considérants relatifs à l'impôt fédéral direct.

Par conséquent, il y a lieu de rejeter également le recours en ce qu'il concerne l'impôt cantonal et communal pour la période 2012.

6.
Succombant, la recourante supporte les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 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 l'impôt cantonal et communal.
- 3.**
Les frais de justice, arrêtés à 3'500 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 du canton de Genève, 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 12 mai 2020
Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey