

# **BGer 2C 1114/2018 vom 7. Juni 2019**

Bundesgericht, 2019-06-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1114\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1114_2018)

FR: TF 2C 1114/2018 du 7 juin 2019

IT: TF 2C 1114/2018 del 7 giugno 2019

## **Regeste**

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct période fiscale 2015; détermination du bénéficiaire et du capital imposable | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le recours en matière de droit public, déposé en temps utile ( art. 100 LTF ) et en la forme prévue ( art. 42 LTF ) à l'encontre d'un arrêt final ( art. 90 LTF ) rendu dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ), par une autorité cantonale de dernière instance ( art. 86 al. 1 let. d LTF ), par l'intéressée qui a la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ), est recevable.

### **E. 2**

Le litige porte sur la déductibilité des pertes reportées de G. \_\_\_\_\_ SA (639'449 fr.) et de D. \_\_\_\_\_ SA (31'022 fr.), sociétés absorbées par la recourante le 1er janvier 2015, ainsi que de la provision de 340'000 fr. pour la remise en état de l'immeuble qui appartenait à G. \_\_\_\_\_ SA et de la perte de 2'132'250 fr. résultant de la vente de celui-ci, comptabilisées en 2015.

### **E. 3**

Le Tribunal fédéral statue 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 . 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 ). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF ). 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; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288 ).

#### **E. 3.1**

Dans la partie "En fait" de son mémoire, la recourante souligne que certains faits n'ont pas été repris correctement dans l'arrêt attaqué; ces éléments ressortiraient de pièces produites devant l'autorité précédente. Puis, elle poursuit en complétant l'état de faits retenu par celle-ci et en mentionnant certains éléments qui lui paraissent importants, "clarifiant" la situation quant à la vente de l'immeuble G. \_\_\_\_\_ SA. Une telle façon de procéder ne répond pas aux exigences en la matière, telles que susmentionnées. Partant, il ne sera pas tenu compte de ces éléments.

### E. 3.2

Dans la partie "En droit" de son écriture, la recourante allègue que les juges précédents ont retenu des faits de façon arbitraire. Selon l'arrêt attaqué, la vente de l'immeuble de G. \_\_\_\_\_ SA était envisagée avant que la recourante n'obtienne le bon pour accord de l'autorité de taxation du 11 septembre 2015; des pourparlers y relatifs avaient en effet eu lieu avant cette date. Le Tribunal cantonal a abouti à cette conclusion, en se fondant sur l'acte de vente du bien immobilier en cause du 12 novembre 2015 entre la recourante et la Commune de H. \_\_\_\_\_ qui mentionne: "In Anbetracht des Zustands des Gebäudes und der Tatsache, dass eine Veräusserung an Dritte (Platzierung bei einem Investor usw.) trotz mehreren Versuchen erfolglos war, sieht die X. \_\_\_\_\_ SA sich veranlasst, die vorliegende Abtretung unentgeltlich zu vollziehen■; ■Es ist davon auszu-gehen, dass Gebäudegifte zum Vorschein kommen werden. Dies ist in der Offerte De Luca vom 08.09.2015 entsprechen berücksichtigt■. La recourante prétend que l'acte de vente susmentionné fait référence aux tentatives de vendre l'immeuble intervenues jusqu'au mois de février 2015; un changement de stratégie aurait été opéré au mois de mars 2015, avec une volonté de gérer l'immeuble en cause à plus long terme et d'inclure G. \_\_\_\_\_ SA dans le projet de fusion. L'intéressée en voudrait pour preuve des pièces qu'elle annexe à son recours mais dont elle ne décrit pas le contenu dans son écriture. On ne peut conclure des arguments avancés par la recourante que les faits ont été constatés de façon manifestement inexacte par les juges précédents. Il est établi que la recourante a cherché à vendre son immeuble à tout le moins, selon elle, jusqu'en février 2015 et que le contrat de vente y relatif date du 12 novembre 2015. Un contrat de vente est forcément précédé de négociations. D'ailleurs, l'intéressée mentionne que des discussions ont eu lieu avec la ville de H. \_\_\_\_\_ "à partir du mois de septembre 2015". Dans ces conditions, il n'apparaît en tout cas pas insoutenable de retenir que ladite vente avait été envisagée avant que la recourante n'obtienne le bon pour accord de l'autorité de taxation le 11 septembre 2015. Au regard de ces éléments, le grief relatif à la constatation manifestement inexacte des faits est rejeté. I. Impôt fédéral direct

### E. 4.1

Comme le soulève la recourante, il faut distinguer la question du report des pertes des sociétés absorbées, déductibles du bénéfice de la société reprenante, de celle de la provision pour remise en état de l'immeuble ayant appartenu à G. \_\_\_\_\_ SA et de la perte engendrée par la vente de celui-ci, comptabilisées lors de l'exercice 2015 de la recourante. En effet, dans le cadre de la fusion, seule la reprise des pertes reportées est en cause et elle seule a d'ailleurs fait l'objet du ruling: cette reprise est en principe autorisée si les conditions d'une restructuration neutre fiscalement sont remplies, à savoir la reprise des éléments commerciaux à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la poursuite de l'assujettissement de la personne morale à l'impôt en Suisse (cf. art. 61 al. 1 LIFD ). La reprise des pertes reportées est toutefois refusée en cas d'absence de continuité économique (notion qui a remplacé celle de l'exigence de la continuité d'exploitation) de l'activité des sociétés concernées (arrêt 2C\_351/2011 du 4 janvier 2012 consid. 3, in RDAF 2012 II 288 = Archives de droit fiscal 81 390; certains auteurs contestent, à cet égard, que cette absence soit suffisante en elle-même: ils sont d'avis que le report de pertes ne peut être refusé qu'en cas d'évasion fiscale [cf. not. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, 9e éd., vol. II p. 544; Obrist/ Hänni, Report de pertes, continuité économique et rattachement des facteurs fiscaux, in RDAF 2012 II 387]; cf. également arrêt 2C\_1088/2014 du 26 octobre 2015

consid. 4, in RitD 2016 I 504; 2C\_1027/2011 du 14 juin 2012 consid. 4.2, in RF 2012 593). En revanche, les montants de la provision et de la perte sur la vente de l'immeuble qui ont été passés dans les comptes de l'exercice 2015 de la recourante ne peuvent pas être ajoutés au bénéfice imposable sur la base de l'absence de continuité économique qui n'est applicable qu'aux pertes reportées des sociétés transférantes. Le refus de prendre en considération ces charges comptabilisées, avec pour conséquence leur réintégration au bénéfice net de la recourante pour l'impôt fédéral direct 2015, n'est possible que si l'on aboutit à la conclusion que l'opération en cause constitue une évasion fiscale.

#### **E. 4.2**

En conséquence, le présent cas sera tout d'abord examiné sous l'angle de l'évasion fiscale, contestée par la recourante, puisque si l'on arrive à la conclusion que les conditions en sont remplies, cela vaudra non seulement pour la provision de la remise en l'état de l'immeuble G.\_\_\_\_\_ SA et pour la perte relative à la vente de celui-ci, mais également a fortiori pour le report des pertes des sociétés absorbées qui est bien évidemment aussi subordonné à la condition de l'absence d'une telle évasion.

#### **E. 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 ). Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice ( art. 61 al. 1 LIFD ).

#### **E. 5.2**

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies: a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (élément objectif); b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée (élément subjectif); c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale ( ATF 142 II 399 consid. 4.2 p. 408). Lorsque ces conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci ( ATF 138 II 239 consid. 4.1 p. 243 ss; 131 II 627 consid. 5.2 p. 635 s.).

#### **E. 5.3**

Les faits de l'arrêt attaqué démontrent que plusieurs opérations se sont superposées: cinq sociétés soeurs, qui détenaient chacune un seul immeuble, ont transféré leurs actifs et passifs à une société anonyme (détenue par le même actionnaire) qui a pour but l'achat et la vente d'immeubles; elles ont donc cessé leur activité. Plus particulièrement, une de ces sociétés, à savoir G.\_\_\_\_\_ SA, était une société surendettée qui détenait un immeuble vétuste qu'elle a transféré à une société dont le bénéfice net se montait, sans prendre en compte les éléments résultant de la fusion, à 3'652'658 fr. (avant les reprises); ce montant

comprenait notamment les rendements élevés d'un immeuble, sis à Zurich, acquis le 27 novembre 2014 par la recourante ( art. 105 al. 2 LTF ), c'est-à-dire peu de temps avant la fusion. La recourante, à savoir la société absorbante, a repris la gestion des immeubles, puis les a tous vendus, sauf un, quelques mois plus tard. Le laps de temps durant lequel ces événements se sont déroulés a été bref, puisqu'il s'agit de moins d'une année. L'intéressée a, en effet, requis du Service des contributions la neutralité fiscale de la fusion par absorption des cinq sociétés soeurs avec effet rétroactif au 1er janvier 2015, en date du 15 avril 2015. Ladite autorité a donné son accord le 11 septembre suivant. Les immeubles provenant des sociétés absorbées ont été vendus le 12 novembre 2015 en ce qui concerne l'immeuble ayant appartenu à G.\_\_\_\_\_ SA, respectivement les 16 décembre 2015 pour ceux de B.\_\_\_\_\_ SA et de C.\_\_\_\_\_ SA et le 18 décembre 2015 pour D.\_\_\_\_\_ SA. Il est ici souligné que, contrairement à ce que prétend la recourante, il n'y a pas lieu de faire abstraction de la vente des immeubles autres que celui ayant appartenu à G.\_\_\_\_\_ SA dans le cadre de l'examen des conditions de l'évasion fiscale. Etaient en effet en cause des sociétés soeurs dont la fusion avec une autre société du même groupe a eu lieu de façon coordonnée et dans le but déclaré d'en rationaliser la gestion. La recourante avance qu'il n'y a rien d'insolite dans cette fusion, puisqu'elle avait pour vocation de devenir la société immobilière du groupe. Il est, effectivement, compréhensible de vouloir simplifier la structure d'un groupe et en rationaliser la gestion. Ces arguments entrent cependant en contradiction avec la vente des immeubles en cause dans les mois qui ont suivi la restructuration. Avec ces événements, la fusion a perdu son intérêt; aucune raison économique ne la légitimait plus. Il en va plus particulièrement ainsi de la fusion avec G.\_\_\_\_\_ SA, société qui était surendettée, que la recourante qualifie de mesure pérenne de réorganisation, répondant à un but économique évident: si une telle mesure se justifiait effectivement de ce point de vue, la vente de l'immeuble en cause lui a fait perdre toute sa raison d'être. Il apparaît de la sorte que l'opération ne répond à aucun motif d'ordre économique. La volonté de fusionner cette société surendettée qui ne détenait qu'un seul immeuble qui ne valait plus rien et dont la vente avait été envisagée à tout le moins jusqu'en février 2015 et avait à nouveau fait l'objet de négociations qui se sont tenues au mois de septembre 2015, pour le vendre rapidement après la restructuration, ne s'explique que par la volonté de profiter fiscalement de la perte que la vente du bien allait induire; cette perte, la charge résultant de la création de la provision pour remise en état, ainsi que les pertes reportées de la société auraient, sans la fusion, été perdues sous l'angle fiscal. Compte tenu de ce qui précède, la construction, dans son ensemble, au regard de la vente des quatre immeubles doit être qualifiée d'insolite. A cet égard, la recourante prétend que les juges précédents ne pouvaient pas procéder à une analyse générale a posteriori de la situation. On ne saurait la suivre, puisqu'une telle limitation ouvrirait la porte aux abus. Seule l'économie d'impôt engendrée a pu motiver une telle restructuration, puisque les divers éléments litigieux ont permis de diminuer d'autant le bénéfice imposable de la recourante qui venait d'acquérir un immeuble à Zurich générant des revenus élevés et qui avait également réalisé des gains lors de la vente des trois autres immeubles provenant des sociétés absorbées. Quant à l'économie effective d'impôts, elle n'est pas contestée par l'intéressée. L'opération de fusion a permis de déduire la perte reportée provenant de G.\_\_\_\_\_ SA de 639'449 fr., ainsi que la charge relative à la provision pour remise en état de l'immeuble d'un montant de 340'000 fr. et la perte de 2'132'250 fr. résultant de la vente de celui-ci aboutissant à un bénéfice net ressortant de la déclaration d'impôt 2015 de 650'704 fr. au lieu de 3'762'403 fr.

#### **E. 5.4**

Il résulte ainsi de ce qui précède que les conditions de l'évasion fiscale sont réunies. Partant, il convient de s'écarter de la fusion opérée et de faire abstraction des pertes reportées des sociétés transférantes D. \_\_\_\_\_ SA et G. \_\_\_\_\_ SA se montant à respectivement 31'022 fr. et 639'449 fr., ainsi que de la provision pour la remise en état de l'immeuble ayant appartenu à G. \_\_\_\_\_ SA de 340'000 fr. et de la perte résultant de la vente de cet immeuble s'élevant à 2'132'250 fr.

#### **E. 6**

La recourante invoque la protection du ruling qu'elle a obtenu le 11 septembre 2015 du Service des contributions. Dès lors que l'opération de fusion décrite ci-dessus, pour laquelle la recourante a requis la neutralité fiscale, est constitutive d'évasion fiscale, la recourante ne peut rien déduire de ce ruling (sur cette notion, cf. RDAF 2015 II 563, 2C\_123/2014; RDAF 2014 II 442 = RF 69/2014 557, 2C\_664/2013; ATF 126 II 514 consid. 3e p. 520) ni du principe de la bonne foi ( art. 9 Cst. ). II. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 7**

Les art. 83, 84 al. 1 let. a, 87 al. 1 et 93 de la loi neuchâteloise du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir; RS/NE 631.0), qui sont conformes aux art. 24 al. 1 et 3 et 25 al. 2 LHID, règlent de la même manière que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, la détermination du bénéfice imposable et le report de pertes, notamment en cas de restructuration. En outre, s'agissant d'évasion fiscale, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application du droit cantonal harmonisé (arrêt 2C\_1088/2014 du 26 octobre 2015 consid. 7). Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent mutatis mutandis à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice de la période fiscale 2015. La reprise de la provision pour la remise en état de l'immeuble en cause affecte, au niveau cantonal et communal, le montant du capital imposable (cf. art. 102 ss LCdir; art. 29 LHID ). C'est ainsi à bon droit que le capital total a été augmenté de 340'000 fr. pour se monter à 87'888'000 fr.

#### **E. 8**

Au regard de ce qui précède, le recours est rejeté tant ce qui concerne l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et la capital de la période fiscale 2015. 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 ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.