

## **GE\_GERICHTE ATA/1100/2019 vom 25. Juni 2019**

GE Cour de justice, 2019-06-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1100\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1100_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1100/2019 du 25 juin 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1100/2019 del 25 giugno 2019

### **Regeste**

Résumé: Admission du recours de l'administration fiscale cantonale. La contribuable — une société surendettée et pratiquement sans activité — a racheté puis absorbée une société florissante. Elle demande alors la déduction de ses pertes reportées des exercices précédents. En l'occurrence, l'opération réalisée par la contribuable est constitutive d'un cas d'évasion fiscale, dès lors qu'elle est inadaptée aux données économiques, totalement inappropriée et abusives sur le plan du droit fiscal et apparaît avoir été mené uniquement en vue d'une compensation de pertes.

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

octobre 2018 consid. 5.5), 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, et c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale.

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 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2).

b. 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 œuvre (ATF 98 Ib 314 consid. 3d ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_487/2011 du 13 février 2013 consid. 2.7 in : Arch. 82 p. 241 ; 2A.11/1994 du 16 août 1996 consid. 5c in : Arch. 65 p. 406, RDAF 1997 II 222). L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt 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 (ATF 138 II 239 consid. 4.1). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_836/2009 du 15 mai 2012 consid. 6.3, in : Arch. 81 p. 564). 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).

c. Le principe général de l'évasion fiscale reste toujours applicable et un report de pertes peut en tout temps être refusé si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 2.5 ; Robert DANON in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 13i ad art. 67 LIFD).

- 12/18 - A/3839/2016 7)

Lors de l'examen de l'admissibilité du report des pertes en cas de restructuration, il convient de distinguer selon que la société qui dispose de pertes reportées est la société reprenant ou l'entreprise reprise (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1027/2011 et 2C\_1028/2011 du 14 juin 2012 consid. 4.2).

Selon la jurisprudence, une société devrait être admise à substituer une activité non rentable par une nouvelle sans craindre de subir d'inconvénient fiscal de ce fait (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1027/2011 et 2C\_1028/2011 précités consid. 4.2 ; 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1027/2011 et 2C\_1028/2011 précités consid. 4.2 ; 2A.148/1991 du 30 novembre 1992 consid. 4 in RDAF 1995 211 p. 217).

Se fondant sur la théorie de l'évasion fiscale, le Tribunal fédéral estime en effet qu'une société reprenante surendettée ne saurait se prévaloir de son report de pertes lorsque cette entité se fait transférer les actifs et passifs d'une société économiquement saine, dans le seul but de procéder à la compensation des pertes (RF 2012 593 ; RDAF 1995 211 ; Robert DANON, op. cit., n. 13 ad art. 67 LIFD).

Le Tribunal fédéral a notamment précisé qu'il ne correspondait pas aux pratiques commerciales usuelles le fait 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 (par exemple la reprise de la clientèle ou des installations de fabrication ou encore d'autres actifs de la société surendettée) et soit sans autre rendue publique. Même dans les cas de ce genre, la reprise ne devrait normalement pas être réalisée par la société inactive et surendettée mais bien plutôt par l'entreprise saine économiquement (arrêt du Tribunal fédéral 2A.148/1991 précité consid. 4 in RDAF 1995 211, p. 217).

Il a ainsi été considéré qu'il n'y avait pas de sens, d'un point de vue économique, à ce qu'une quincaillerie surendettée détenue par un actionnaire, qui aurait dû entrer en liquidation, reprenne l'ensemble des actifs et passifs d'une pharmacie bénéficiaire détenue par le même actionnaire (RF 2012 593, p. 595).

Dans les arrêts 2C\_1027/2011 et 2C\_1028/2011 précités, le Tribunal fédéral a précisé que la jurisprudence se rapportant à des affaires où une société saine

- 13/18 - A/3839/2016 reprenait une entreprise déficitaire n'était d'aucune utilité puisque, dans les affaires en cause, on se trouvait dans la situation inverse (consid. 4.2). 8)

Selon certains auteurs, exclure le report des pertes lorsqu'une société substitue une activité non rentable par une nouvelle est problématique, à tout le moins si les relations de propriété ne changent pas (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2ème éd. 2009, n° 9 ad art. 67 LIFD).

La doctrine majoritaire estime que le report des pertes ne doit pas être admis en cas de reprise d'une entreprise saine par une société déficitaire inactive lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont concrètement réalisées (Robert DANON, in Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2017, n. 13 ad art. 67 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, IIe partie, 2004, n° 41 ad art. 61 LIFD ; Frank LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, p. 100 s.; Ernst HÖHN/Robert WALDBURGER, Steuerrecht, vol. II, 9ème éd. 2002, n° 193 ad § 48 p. 544 ; Eveline SAUPPER/Markus WEIDMANN, in Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, n° 83 ad vor Art. 3, p. 66).

Certains auteurs ont notamment relevé que si le report de pertes lors de l'absorption d'une société dont les actifs ont été réalisés était possible à certaines conditions, la jurisprudence considèrerait qu'il était plus délicat d'utiliser une telle entité comme société reprenante. En effet, l'absorption d'une entreprise florissante par une société déficitaire, qu'elle soit exploitée ou non, risquait d'apparaître rapidement comme étant insolite (Thierry OBRIST/Lino HÄNNI, Report de pertes, continuité économique et rattachement des facteurs fiscaux in RDAF 2012 II 387, p. 396). 9)

Selon la doctrine, se fondant sur deux arrêts du Tribunal fédéral en la matière, les éléments suivants ne constituent pas à eux seuls des motifs justifiant la fusion : la création d'un potentiel de pertes à déduire, le transfert de liquidités à l'entité absorbante (absence de continuité économique) et la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe (Robert DANON, op. cit., n. 13e ad art. 67 LIFD).

En particulier, si la création d'un potentiel de pertes à déduire est la seule raison à la fusion, les pertes reportées ne seront selon toute vraisemblance pas admises à la déduction du bénéfice de la société reprenante (Thierry OBRIST/Lino HÄNNI, op. cit., in RDAF 2012 II 387, p. 394). 10) En l'espèce, l'intimée fait état d'une perte reportée de CHF 1'494'861.- pour l'exercice litigieux, dont le montant n'est pas contesté par les parties. Ces dernières divergent en revanche sur la question de savoir dans quelle mesure cette perte peut être reportée sur les comptes de l'intimée durant l'année 2012, après

- 14/18 - A/3839/2016 l'absorption des actifs et des passifs d'C\_\_\_\_\_. La recourante refuse de procéder à cette opération au motif qu'elle serait constitutive d'une évasion fiscale, alors que l'intimée allègue qu'elle n'a rien d'insolite et doit être admise.

Comme relevé à juste titre par le TAPI, les questions du report des pertes en cas de cession du manteau d'actions, tout comme le transfert de pertes par C\_\_\_\_\_ à A\_\_\_\_\_ dans le processus de fusion ne se posent pas. Le report de pertes litigieux concerne exclusivement les pertes subies par l'intimée elle-même avant sa fusion avec C\_\_\_\_\_. S'il est en principe admis qu'une société puisse faire valoir son propre report de pertes, il convient d'examiner, dans la situation particulière du cas d'espèce, si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies.

Il est d'emblée incontestable que la compensation des pertes visée par l'intimée entraînerait une notable économie d'impôt, tant pour l'année litigieuse ■ son bénéficiaire imposable pour l'année 2012 serait alors nul ■ que pour les exercices subséquents. Dès lors, la troisième condition, nécessaire pour que l'on puisse conclure éventuellement à l'existence d'un impôt élué, est remplie. Se posent ainsi les questions de savoir si la forme de droit civil choisie par les intéressés apparaît comme insolite et totalement inadaptée aux données économiques et s'il faut admettre que ce choix a été abusivement opéré dans le seul but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée.

Préalablement, il convient de relever, à teneur de la jurisprudence et de la doctrine susmentionnées, que l'absorption d'une entreprise florissante par une société déficitaire, qu'elle soit exploitée ou non, tend à apparaître inhabituelle et insolite. Certes, on ne peut en principe exclure que des sociétés proches l'une de l'autre ou liées entre elles puissent prendre, dans le cadre d'une planification fiscale, des mesures conduisant dans certaines circonstances à économiser des impôts. Dans le cas d'espèce, il convient toutefois de relever que le rachat d'C\_\_\_\_\_ par l'intimée n'aurait pas eu lieu sans la position spéciale de M. F\_\_\_\_\_, lequel est à la fois l'actionnaire unique de D\_\_\_\_\_ ■ qui est pour sa part l'actionnaire majoritaire de l'intimée et a financé l'achat d'C\_\_\_\_\_ ■ et a été respectivement, au sein de A\_\_\_\_\_, administrateur, administrateur président, puis, depuis septembre 2010, administrateur président directeur général. De même, il faut admettre que les opérations qu'il y a lieu à présent d'examiner n'auraient certainement pas pu être réalisées entre sociétés tierces ou non apparentées. Il ne correspond en effet pas aux pratiques commerciales usuelles, pour une société économiquement saine et rentable, de transférer l'ensemble de ses valeurs d'exploitation dans une société tierce, pratiquement inactive et surendettée, sans qu'une telle mesure 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) et soit sans autre rendue publique. Mais même dans les cas de ce genre, la reprise ne devrait

- 15/18 - A/3839/2016 normalement pas être réalisée par la société inactive et surendettée mais bien plutôt par l'entreprise saine économiquement. La manière de procéder des sociétés parties prenantes ■ D\_\_\_\_\_, A\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ■ ne revêt ainsi un caractère compréhensible qu'au regard de la vue d'ensemble dont bénéficiait M. F\_\_\_\_\_ sur les impacts fiscaux des opérations réalisées.

L'intimée argumente toutefois que les mesures prises ■ soit l'acquisition puis l'absorption d'C\_\_\_\_\_ ■ avaient pour but de développer sa clientèle, de concrétiser les différentes synergies existantes entre les deux sociétés et de rationaliser les coûts. Son argumentation ne saurait cependant être suivie. D'une part, comme le relève à juste titre l'autorité recourante, le raisonnement relatif aux coûts et synergies ne convainc pas, dès lors qu'il ressort des pièces au dossier qu'à compter de fin 2010, l'intimée a quasiment cessé ses activités. L'intimée expose avoir engagé six employés entre 2009 et 2011 et produit notamment six contrats de travail et un avenant à un contrat de travail, signés entre le 1er novembre 2009 et le 15 juin 2010, pour des entrées en fonction convenues entre le 17 juin 2009 et le 1er janvier 2011. Toutefois, la déclaration des salaires versés par l'employeur à son personnel du 24 février 2011 ■ timbrée pour une raison inexplicable par C\_\_\_\_\_ ■ qu'elle produit tend, au contraire, à démontrer que tous les contrats de travail de ses employés ont pris fin au 30 juin 2010, soit une quinzaine de jours avant le rachat

d’C\_\_\_\_\_. Il ressort par ailleurs de ses comptes de profits et pertes qu’elle n’a eu aucune charge salariale ou sociale ni aucun frais divers de personnel durant l’année 2011.

Ses comptes mettent par ailleurs en lumière le fait qu’elle n’a 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’a, notamment, eu aucune charge relative à l’entretien ou 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’a payé aucune taxe professionnelle communale. Le total des produits et charges a en revanche considérablement augmenté avec la fusion, à compter de l’année 2012, d’une part. D’autre part, comme le relève également la recourante, l’absorption d’C\_\_\_\_\_ par l’intimée n’apparaît pas cohérente. Cette dernière expose dans sa réponse du 12 juillet 2018 qu’il y avait du sens de maintenir C\_\_\_\_\_ ■ raison pour laquelle il avait d’abord été décidé que ce serait elle qui absorberait l’intimée ■ dès lors qu’elle 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 ressort par ailleurs de l’article de « G\_\_\_\_\_ » du

## E. 9

novembre 2011, soit peu avant la fusion, que les activités de M. F\_\_\_\_\_ ont été associées à C\_\_\_\_\_ et non à A\_\_\_\_\_. Il en va de même dans un article de « G\_\_\_\_\_ » du 1er octobre 2012

- 16/18 - A/3839/2016 (consultable à l’adresse suivante :

[https://www.G\\_\\_\\_\\_\\_.ch/finance/la\\_suisse](https://www.G_____.ch/finance/la_suisse)

\_seul\_pays\_a\_exiger\_l\_autodeclaration\_fiscale), pourtant édité après la fusion, dans lequel M. F\_\_\_\_\_ a été interviewé et cité en qualité d’« associé fondateur d’C\_\_\_\_\_ », sans mention de A\_\_\_\_\_.

Il n'existe ainsi pas d'indices ou de sérieux motifs qui montreraient que le rachat puis l'absorption d’C\_\_\_\_\_, société économiquement saine, par l’intimée surendettée et passablement inactive, pourrait s'expliquer, respectivement était nécessaire pour des raisons d'exploitation, de politique d'affaires ou encore d'autres raisons propres à la société. La raison invoquée par l’intimée pour justifier le fait qu’elle ait absorbé C\_\_\_\_\_, alors que la situation inverse était initialement prévue, est, selon ses explications, « des différences de vision sur la marche des affaires entre les deux entités ». Elle relève toutefois que le but poursuivi, soit le regroupement des équipes et des clients dans une seule entité, avait tout de même été atteint. Ses explications, pour le moins laconiques, ne convainquent toutefois pas. Compte tenu des éléments rappelés ci-avant (transfert des employés vers C\_\_\_\_\_ dès juillet 2010, médiatisation des activités de M. F\_\_\_\_\_ au sein d’C\_\_\_\_\_ et non de l’intimée, cessation ou diminution notables des activités de A\_\_\_\_\_ avant la fusion, taille du portefeuille de clients d’C\_\_\_\_\_ par rapport à A\_\_\_\_\_) commandaient l’absorption de l’intimée par C\_\_\_\_\_ et non l’inverse. Ces différents points tendent à démontrer que l'ensemble de l'opération a été mené uniquement en vue d'une compensation de pertes, compensation qui n'aurait plus été possible ou aurait été plus difficile à obtenir, dans le cours ordinaire des choses, c'est-à-dire si l’intimée avait été liquidée ou si elle avait été absorbée par C\_\_\_\_\_. Les mesures qui ont été prises doivent ainsi être considérées comme inadaptées aux données économiques, totalement inappropriées et abusives sur le plan du

droit fiscal. Ainsi, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, l'opération analysée est constitutive d'un cas d'évasion fiscale. C'est ainsi à juste titre que l'AFC-GE a refusé à l'intimée la déduction des pertes reportées des exercices précédents.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et la décision sur réclamation du 11 octobre 2016 sera rétablie. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la société intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 17/18 - A/3839/2016

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