

GE_GERICHTE ATA/1211/2023 vom 7. November 2023

GE Cour de justice, 2023-11-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1211_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/1211/2023 du 7 novembre 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/1211/2023 del 7 novembre 2023

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2

E. 05

; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Le litige porte sur la question de savoir si l'exercice 2012 est ou non inclus dans les sept exercices précédant l'année 2020 dont les pertes peuvent être déduites. 2.1 La présente cause concerne la taxation IFD et ICC pour l'année fiscale 2020. Elle est régie par les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). 2.2 La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

- 8/14 - A/619/2022 2.3 Aux termes de l'art. 67 al. 1 LIFD, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 79 LIFD) 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. 2.4 L'impôt sur le bénéfice net est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (art. 79 al. 1 LIFD). La période fiscale correspond à l'exercice commercial (art. 79 al. 2 LIFD). Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos et un bilan et un compte de résultats établis (art. 79 al. 3 1ère phrase LIFD). Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à l'exercice commercial pour lequel les comptes sont clos, quelle que soit l'année civile (art. 6 al. 1 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct du 14 août 2013 - RS 642.117.1 ; ci-après : OCTIFD). La clôture des comptes doit être remise avec la déclaration fiscale (art. 6 al. 2 OCTIFD). Les personnes morales sont taxées chaque année civile, à l'exception de l'année de fondation, dans la mesure où les comptes ne sont pas clos cette année-là (art. 7 al. 1 1ère phr. OCTIFD). 2.5 L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance ; Massgeblichkeitsprinzip), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 et les références; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2). Selon ce principe, le

contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (arrêt du Tribunal fédéral 2C_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). En revanche, si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la déclaration d'impôt. La correction de bilan peut intervenir en faveur ou en défaveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 et les références). 2.6 Selon l'art. 25 al. 2 LHID, lorsqu'elles n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale sont déduites du bénéfice net de cette période (art. 31 al. 2 LHID). Cette dernière disposition prévoit que la période fiscale correspond à l'exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de

- 9/14 - A/619/2022 résultats. Lorsque l'exercice comprend plus ou moins de douze mois, le taux de l'impôt sur le bénéfice est fixé sur la base d'un bénéfice net calculé sur douze mois. 2.7 Les art. 19 al. 1 et 37 LIPM ont une teneur similaire aux art. 67 al. 1 et 79 LIFD précités, ainsi qu'aux art. 25 al. 2 et 31 al. 2 LHID. 2.8 En l'état, il n'existe pas de circulaire ou de directive spécifique à la compensation des pertes (Peter LOCHER/Ernst GIGER/Andrea PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. II, 2ème éd., 2022, n. 1 ad art. 67 LIFD). 2.9 En 2020, le Tribunal fédéral, dans un arrêt cité et discuté par les parties, a examiné la portée de l'art. 79 LIFD, en particulier son al. 3, en relation avec l'art. 67 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_793/2017 du 28 janvier 2020 = RDAF 2021 II 162 [rés.]). Jusqu'à l'exercice 2002 inclus, la contribuable avait tenu sa comptabilité en conformité avec l'année civile. À la demande de la banque qui l'avait financée, la contribuable, qui avait auparavant subi des pertes opérationnelles considérables, avait ensuite intégré un exercice long unique. Par la suite, elle avait également opté pour une année courte (du 1er juin 2004 au 31 décembre 2004 inclus). Depuis le 1er janvier 2005, l'exercice comptable et l'année civile coïncidaient à nouveau. Le fisc bernois avait refusé de prendre en compte un exercice passé de la société pour la compensation des pertes, au motif qu'elle avait bouclé trois exercices au total durant les années civiles 2003 et 2004 (1er janvier au 31 décembre 2003, 1er janvier au 31 mai 2004, 1er juin au 31 décembre 2004), si bien que trois décisions de taxations avaient été rendues et étaient entrées en force. La contribuable soutenait au contraire qu'il n'y avait eu que sept boucllements de compte durant la période considérée et non huit. Le Tribunal administratif du canton de Berne avait admis son recours et retenu que le boucllement au 31 décembre 2003 avait été opéré pour satisfaire aux exigences légales (fiscales), selon lesquelles une clôture des comptes doit être effectuée chaque année civile, à l'exception de l'année de fondation, même si aucun exercice n'a pris fin au cours de l'une des deux années civiles ; il n'y avait aucune raison objective de supposer que la séquence « année courte - année longue » soit autorisée, mais pas la séquence « année longue - année courte » : dans un cas, la possibilité de compensation était réduite de douze mois, dans l'autre, la durée légale de 84 mois était maintenue. Selon le Tribunal fédéral, les règles relatives à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes ne contenaient aucune norme fixant expressément la durée de l'exercice (consid. 2.2.3). Pour des raisons de gestion d'entreprise, une année courte et/ou longue peut être exceptionnellement indiquée ; le changement

- 10/14 - A/619/2022 de date de boucllement était fréquent dans les relations internationales, lorsqu'une société était reprise et intégrée dans un groupe qui suivait un autre rythme de

bouclément. En tout état de cause, le droit commercial ne s'opposait pas à de telles circonstances exceptionnelles (consid. 2.2.4). L'exigence de l'art. 79 al. 3, 1^{ère} phr. LIFD pouvait entrer en conflit avec le besoin objectivement justifié de déphasage, bien que tel ne fût pas nécessairement le cas. Dans le cas d'une séquence « année courte - année longue », les exigences du droit commercial et surtout du droit fiscal direct étaient satisfaites, mais il en allait autrement dans le cas d'une séquence « année longue - année courte » (consid. 2.3.3). On ne voyait pas de raison impérative pour laquelle une clôture des comptes devrait être établie chaque année civile, même si cela constituait la règle (consid. 2.4.5). Les exercices courts ou longs pouvaient cependant dans certains cas servir de moyen d'éviter l'impôt, ce qui n'était pas acceptable du point de vue du droit fiscal (consid. 2.4.8). En droit commercial, la prolongation de cinq à dix-sept mois d'un exercice initialement de douze mois, comme l'avait fait la contribuable, pouvait être qualifiée de modérée, mais aussi d'isolée, car il s'agissait d'une opération unique. Il n'y avait aucun doute sur la conformité avec le droit commercial ; en ce qui concernait le droit fiscal, la contribuable n'avait pas présenté de bouclément commercial au cours de l'année civile 2003, bien qu'un tel bouclément eût dû être effectué selon le libellé de l'art. 79 al. 3 1^{ère} phr. LIFD (consid. 3.2.2). Il était en outre déterminant que la manière de procéder de l'autorité de taxation contrevenait également à la lettre de la loi : alors que l'art. 79 al. 3 1^{ère} phr. LIFD prévoyait la présentation d'« une » clôture des comptes pour chaque année civile, son approche pour l'année civile 2004 impliquait l'établissement de deux clôtures des comptes. Si deux méthodes s'opposaient, qui s'écartaient toutes deux du texte de la loi, il fallait donner la préférence à celle qui correspondait le mieux à l'idée de base de la loi. À cet égard, il était important de noter que l'art. 67 al. 1 LIFD partait du principe d'une période ordinaire de compensation des pertes de sept fois douze mois, soit 84 mois. Si l'on suivait l'autorité de taxation, la période de compensation des pertes serait réduite de 84 à 72 mois, car deux clôtures de comptes devaient être présentées au cours d'une année civile. En revanche, la période de compensation des pertes s'élevait à 84 mois dans le cas de la procédure selon l'instance précédente, ce qui correspondait à la réglementation légale ordinaire et était plus proche de la conception de la loi que la solution de l'autorité de taxation. Il n'était donc pas nécessaire de décider si la période de compensation des pertes pourrait, dans certaines circonstances, s'étendre sur plus de 84 mois (consid. 3.2.3). Enfin, il n'y avait pas d'indices d'une évasion fiscale qui conduirait à ne pas protéger l'aménagement des contribuables, l'interposition d'abord de l'année longue, puis de l'année courte, ayant été effectuée pour des raisons liées à

- 11/14 - A/619/2022 l'assainissement et n'ayant pas servi à réduire la charge fiscale (consid. 3.2.4). Cela signifiait que la contribuable avait pu, conformément au droit fédéral, présenter une seule clôture des comptes pour la période du 1^{er} janvier 2003 au 31 mai 2004 : même du point de vue de la compensation des pertes, il s'agissait d'un seul bouclément (du 1^{er} janvier 2003 au 31 mai 2004), suivi d'un bouclément pour le reste de la période (du 1^{er} juin au 31 décembre 2004 inclus). Il convenait dès lors de confirmer l'arrêt du Tribunal administratif bernois, qui avait donné raison à la contribuable (consid. 3.3). 2.10 La pratique des tribunaux zurichois, matérialisée par des arrêts plus anciens, allait quant à elle dans un autre sens. Ainsi, dans deux cas où les sociétés contribuables avaient effectué des boucléments intermédiaires au 31 décembre, le Tribunal administratif zurichois avait considéré que la perte de l'exercice dépassant une année devait être convertie sur douze mois, et la part de perte dépassant douze mois ne pouvait pas être compensée (TA/ZH, arrêt du 14 décembre 2005 in StE 2006 B 74.32 n. 1 ; arrêt du 16 novembre 1993 in ZStP 1994

127, confirmant la décision de première instance reproduite in StE 1993 B 72.19 n. 4). 2.11 La doctrine retient quant à elle de façon quasi-unanime que la présence d'un exercice inférieur ou supérieur à douze mois peut, respectivement, raccourcir ou prolonger la période de report des pertes, de sorte que celle-ci peut aller dans de tels cas en-deçà ou au-delà de sept années civiles, pour autant que le choix de retenir un exercice long ou court soit dicté par des motifs de nature commerciale et non fiscale (Peter LOCHER/Ernst GIGER/Andrea PEDROLI, op. cit., n. 8 ad art. 67 LIFD ; Andreas HELBING/Michel FELBER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] – Kommentar, 4ème éd., 2022, n. 12 ad art. 67 LIFD ; Peter BRÜLISAUER/Walter SOMMER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] – Kommentar, 4ème éd., 2022, n. 121 ad art. 25 LHID ; Frank LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, n. 2.3.3.3 p. 59 s., qui parle cependant d'une durée maximale totale de huit ans en lien avec l'exigence de l'art. 79 al. 3 LIFD ; Madeleine SIMONEK, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, Archives 67/1999 513-550, p. 519). 2.12 En l'espèce, l'intimée n'a pas effectué de bouclage de compte en 2013. Pour des motifs commerciaux liés à sa reprise par un groupe étranger – motif expressément cité par le Tribunal fédéral comme susceptible d'entraîner un changement légitime de date de bouclage des comptes et donc un exercice plus court ou plus long que l'année civile –, elle a étendu son exercice commercial 2013 jusqu'au 31 mars 2014, soit quinze mois. Ce choix a de plus été avalisé par la recourante, qui lui a expressément indiqué avoir pris bonne note de la nouvelle

- 12/14 - A/619/2022 date de bouclage au 31 mars 2014, lui confirmant qu'elle n'attendait dès lors plus de déclaration fiscale 2013 et que la déclaration fiscale 2014 porterait sur la période fiscale du 1er janvier 2013 au 31 mars 2014. Dans l'arrêt 2C_793/2017 précité, le Tribunal fédéral a certes laissé ouverte la question de savoir si, dans certaines circonstances, la période de compensation des pertes pourrait s'étendre sur plus de 84 mois (consid. 3.2.3). Il a néanmoins retenu que l'art. 79 al. 3 LIFD ne faisait pas obstacle à ce qu'une société puisse présenter une seule clôture des comptes pour la période du 1er janvier d'une année au 31 mai de l'année suivante, soit 17 mois, et que, même du point de vue de la compensation des pertes, il s'agissait d'un seul bouclage (consid. 3.3). Or, à partir du moment où un exercice long avec un seul bouclage de compte est conforme au droit fédéral en l'absence d'abus de droit, les arguments de la doctrine récente, en particulier ceux développés par HELBING/FELBER, en faveur d'une possible réduction ou extension de la durée de compensation des pertes apparaissent convaincants. En effet, le texte de l'art. 67 al. 1 LIFD parle des pertes de sept « exercices commerciaux » précédant la période fiscale. Il ne limite donc pas le report de pertes dans le temps en se référant aux années civiles ou à une période de douze mois, mais aux exercices commerciaux, seule une interprétation systématique fondée sur une lecture stricte de l'art. 79 al. 3 LIFD – non adoptée par le Tribunal fédéral, comme déjà exposé – pouvant amener à une conclusion contraire. Ainsi, dans la mesure où il y a une prolongation ou un raccourcissement modéré et isolé de l'exercice, justifié sur le plan commercial, celui-ci est également déterminant sur le plan fiscal – nonobstant le texte de l'art. 79 al. 3 LIFD –, du moins dans la mesure où il n'existe pas d'indices d'évasion fiscale. En l'occurrence, comme déjà mentionné, l'on a affaire à une unique prolongation d'un exercice fiscal, extension d'une durée limitée à trois mois, justifiée par des motifs commerciaux – à savoir la reprise par un groupe étranger ayant des pratiques comptables différentes – et expressément avalisée par la recourante, si bien que l'on peut exclure tout

abus de droit ou motivation purement fiscale, ce d'autant qu'il eût été difficile à la contribuable de prévoir qu'elle subirait des pertes jusqu'à l'année 2019 mais ferait des bénéfices en 2020. L'intimée pouvait dès lors, de manière conforme au droit, ne pas procéder à un bouclage en 2013, si bien que la période du 1er janvier 2013 au 31 mars 2014 ne constituait, même du point de vue de la compensation des pertes au plan fiscal, qu'un seul exercice, correspondant à l'exercice n-6. Il en découle que l'exercice 2012 est le n-7 et peut donc, conformément à l'art. 67 al. 1 LIFD, faire encore l'objet d'une compensation des pertes. L'extension au-delà de 84 mois de la période de compensation des pertes apparaît comme une conséquence réflexe de l'interprétation faite par le Tribunal fédéral de l'art. 79 al. 3 LIFD et de la

- 13/14 - A/619/2022 possibilité d'étendre un exercice au-delà de douze mois pour des motifs justifiés de nature commerciale. Les dispositions régissant l'ICC (cf. supra consid. 2.7) étant identiques aux art. 67 et 79 LIFD, la même solution s'impose dans ce cadre. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 3. Vu la qualité de la recourante et l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimée, qui y a conclu et a exposé des frais pour sa défense, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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