

GE_GERICHTE JTAPI/288/2025 vom 19. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_288_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/288/2025 du 19 mars 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/288/2025 del 19 marzo 2025

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

La présente cause a trait à des rappels d'impôts et bordereaux des périodes 2010 à 2013. Le tribunal examinera en premier lieu les questions liées à la prescription.

E. 4

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 ; 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 4.1 et la référence). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779 ; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; art. 205f de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD - RS 642.11] et 78f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14]).

E. 4.2

; 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2). 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. 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. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.1).

E. 5

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en

- 8/14 - A/2299/2024 force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC.

E. 6

En l'espèce, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié à la recourante le 3 juillet 2019 pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2010 et 2011. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. S'agissant du délai de quinze ans, il n'est pas encore atteint.

E. 7

S'agissant de la période fiscale 2013, la recourante allègue qu'il n'y a pas eu d'acte interruptif de la prescription du droit de taxer postérieurement au 20 décembre 2018 et que celle-ci a été atteinte le 20 décembre 2023.

E. 8

"Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, l'art. 120 al. 1 LIFD (cf. art. 47 al. 1 LHID; art. 22 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc/GE; RSGE D 3 17]) dispose que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Outre divers cas particuliers durant lesquels la prescription ne court pas (art. 120 al. 2 LIFD; art. 22 al. 2 LPFisc/GE), un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD; art. 22 al. 3 let. a LPFisc/GE). A ce propos, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 p. 68; 137 I 273 consid. 3.4.3 p. 282; 126 II 1 consid. 2c p. 3). Finalement, à teneur de l'art. 120 al. 4 LIFD (cf. art. 47 al. 1 LHID; art. 22 al. 4 LPFisc/GE), la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale." (ATF 2C_1025/2019 du 30.04.2019 consid. 4.1).

E. 9

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a statué que les dispositions légales précitées ne contiennent aucune prescription de forme relative à la communication de l'autorité fiscale des mesures qu'elle prend en vue de procéder à la taxation. Dès lors, il n'y a aucune raison d'écarter les moyens modernes de communication comme le courriel (ATF 150 II 26 consid.

3.4).

E. 10

En l'espèce, l'AFC-GE a démontré que les échanges qu'elle a eus avec le mandataire de la recourante notamment par courriels portaient sur la problématique du debt push down pour l'ensemble des périodes, y compris 2013. Le tribunal considère dès lors qu'il y a bien eu interruption de la prescription pour cette période, laquelle n'est pas acquise.

- 9/14 - A/2299/2024

E. 11

La recourante conteste ensuite le droit de l'AFC-GE de procéder à des rappels d'impôts pour les périodes 2010 et 2011.

E. 12

À teneur des art. 151 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

E. 13

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1).

E. 14

En l'espèce, et à défaut de déclaration déposée par la recourante, l'AFC-GE a procédé à des taxations d'office pour les périodes 2010 et 2011. Quand bien même la fusion à l'origine du debt push down a été publiée et doit dès lors être considérée comme un fait notoire, l'AFC-GE ne pouvait pas en soupçonner, ni l'existence, ni la portée en l'absence d'états financiers déposés par la recourante. Ce n'est qu'après avoir reçu les comptes en annexe à sa déclaration fiscale 2012 qu'elle a pu analyser cette problématique. Dans ces circonstances, la prise de connaissance de ce document constitue bien un moyen de preuve nouveau justifiant l'ouverture d'une procédure de rappels d'impôts.

E. 15

Sur le fond, il n'est pas contesté que l'achat du capital-actions de la recourante par la société acquéreuse suivi de leur fusion aboutit à un debt push down. Est en revanche litigieux le fait que cette opération permette la reprise des intérêts en raison d'une évasion fiscale.

La recourante se réfère dans ses écritures à un arrêt du Tribunal administratif de Zurich du 20 avril 2016 (SB.2015.00073) et à diverses publications de doctrine (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, Debt push down in Peter Hongler/Marc Vogelsang (éd.), Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, Berne 2024 p. 132 ; Madeleine Simonek/Olivier Triebold, Acquisitionsstrukturierung bei "Leveraged Buy-outs (LBO)", Die schweizerische Steuerpraxis zum Debt Push Down auf dem Prüfstand, GesKR 2013 357 ; Alexandre Steiner, Debt push down et évasion fiscale dans les opérations de Leveraged Buy-Out - Etude critique de la pratique des autorités fiscales, RDAF 2023 II 1 ; Gernot Zitter/Bojana Mirkovic, Der Debt push-down in der Schweizer

- 10/14 - A/2299/2024 Rechtsprechung, Eine Analyse der Judikatur zum Debt push-down als Folge eines Leverage Buy-Out (LBO) und mögliche Auswirkungen auf die Praxis, ASA 87 541). Ces publications et son argumentation seront pris en compte par le Tribunal

E. 16

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, 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 (ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.5). 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.

E. 17

S'agissant de la forme juridique choisie, le tribunal considère en premier lieu que le fait de procéder à l'acquisition d'une société par l'intermédiaire d'un véhicule constitué à cet effet à qui un prêt est consenti doit être considéré comme une opération usuelle et adaptée au but économique poursuivi. Ce qui est plus problématique et déclenche un debt push down est la fusion subséquente entre le véhicule d'acquisition et la société cible, opération qui, en l'espèce, a été effectuée quelques mois après la constitution de la société acquéreuse et l'exécution de la convention de cession d'actions. La recourante souligne avec pertinence que la constitution d'un véhicule d'acquisition est en règle générale et dans le cas d'espèce dictée par diverses considérations autres que fiscales, notamment la limitation du risque du crédit de l'acquéreur et l'augmentation de sa capacité à rembourser le prêt grâce à des dividendes bénéficiant de la réduction holding au lieu d'être soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il faut conclure avec elle que cette opération doit

- 11/14 - A/2299/2024 être considérée comme usuelle et adaptée au but. Elle n'entraîne en outre aucune conséquence du point de vue de la société acquise. Ce qui pose problème en revanche est la disparition immédiate de cette structure d'acquisition par le biais d'une fusion. Constituer une société dans le but d'être liquidée quelques mois plus tard constitue à tout le moins une opération étrange qui mérite une analyse plus approfondie. Dans le cas d'espèce, la fusion litigieuse apparaît, aux yeux du tribunal, comme inadaptée au but initialement poursuivi de financement de l'acquisition de la recourante. Le fait qu'elle figure dans les conditions du prêt n'est, à cet égard, pas déterminant. Comme le souligne à juste

titre l'AFC-GE, son résultat a été d'aboutir à un surendettement de la recourante, qui n'a évité le dépôt de bilan qu'en procédant à une réévaluation de son actif immobilier. Il est vrai que certains auteurs soulignent que la fusion est une opération qui est en soi privilégiée fiscalement, puisqu'elle peut être opérée en neutralité fiscale, ce qui n'est pas remis en cause en l'espèce. Le tribunal constate cependant que ce privilège permet précisément d'effectuer sans obstacle une opération qui, dans les circonstances du cas d'espèce, apparaît comme insolite. Enfin, et considérée dans son ensemble, l'opération litigieuse apparaît bien comme insolite puisqu'elle permet de grever l'activité de la recourante d'une dette qui, dans sa partie reprise par l'AFC-GE, n'est pas liée à des investissements effectués dans son bien immobilier, ni ne lui a permis d'obtenir des liquidités utiles à son activité. Pour toutes ces raisons, le tribunal considère que la première des conditions de l'évasion fiscale est remplie en l'espèce.

E. 18

On peut même se demander si ce dernier constat ne devait pas tout simplement conduire à refuser la déduction des intérêts litigieux en tant que charges non justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD et art. 12 al. 1 let. g LIPM). En effet, ils sont sans lien avec l'activité commerciale et opérationnelle de la recourante puisque le prêt n'a servi qu'à financer un montant versé à ses anciens actionnaires.

E. 19

En ce qui concerne la réalisation de la deuxième condition, le choix d'opérer la fusion a manifestement été fait dans le but d'économiser des impôts. La doctrine unanime relève que le mécanisme du debt push down permet une telle économie, et aucune motivation concrète autre que celle-ci n'explique en l'espèce la fusion litigieuse. Invoquer simplement le fait que la société d'acquisition a rempli son but après l'exécution du contrat de vente est contredit en l'espèce par le fait que le but social de la société acquéreuse comprend la détention et la gestion de participation, ce qui s'inscrit dans le long terme et ne se termine manifestement pas par la seule opération d'acquisition.

- 12/14 - A/2299/2024 Les explications de la recourante selon laquelle le maintien d'un étage dans la structure aurait impliqué des coûts de fonctionnement superflus n'est pas convainquant au regard de la modicité de ceux-ci pour une holding non opérationnelle. Quant à la "saine gouvernance" invoquée en référence à certains auteurs, le tribunal ne voit pas ce qui empêche celle-ci dans l'hypothèse du maintien d'une détention par l'intermédiaire d'une holding. La recourante a par ailleurs invoqué le fait que la fusion a été demandée par le bailleur de fonds. Si cette exigence figure effectivement dans le contrat de prêt conclu, elle n'a, ni allégué, ni démontré que le crédit ne lui aurait pas été accordé si l'existence de la société acquéreuse avait été maintenue durablement. Si la doctrine relève la problématique de la "subornation structurelle" qui découle du fait qu'avant la fusion, la dette financière est de facto subordonnée aux autres dettes de la société-cible, il convient de relever qu'en l'espèce, cet inconvénient aurait pu facilement être levé par la mise en gage des actions de la société acquise voire même une garantie hypothécaire sur son bien immobilier, même si celle-ci aurait impliqué des impôts supplémentaires en raison de l'obligation de facturer une commission pour la mise à disposition de cette garantie. Pour conclure, même si la recourante avait démontré avoir été obligée de procéder à la fusion, cela ne modifierait pas la conclusion selon laquelle le choix de cette opération a été dicté de manière prépondérante pour des raisons fiscales. La deuxième condition de l'évasion fiscale est ainsi réunie.

E. 20

Le tribunal constate enfin que le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôts s'il était accepté. En effet, le maintien durable de la société acquéreuse aurait eu comme conséquence que celle-ci aurait dû verser les intérêts du prêt litigieux grâce à des dividendes versés par la recourante. Ces dividendes, bénéficiant de la réduction holding, auraient dû tirer leur origine dans les bénéfices réalisés par cette dernière société, qui auraient été notablement plus importants si elle ne devait pas supporter les intérêts du crédit issu du debt push down. Une telle conclusion est reconnue unanimement par la doctrine.

E. 21

Les conditions d'une évasion fiscale étant ainsi réunies, reste encore à déterminer le montant de la reprise. Le tribunal constate à cet égard que l'AFC-GE a procédé à une répartition du prêt litigieux entre sa part servant à couvrir les frais de rénovation de l'immeuble détenu par la recourante, admise en déduction et le solde qui a fait l'objet de reprises. Ces calculs, qui ne sont pas contestés par la recourante, sont approuvés tant dans leur principe que leur résultat par le tribunal.

E. 22

Le recours sera rejeté.

E. 23

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est partiellement couvert par

- 13/14 - A/2299/2024 l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 14/14 - A/2299/2024

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