

NE_GERICHTE CDP.2018.218 vom 15. November 2018

NE Tribunal cantonal, 2018-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.218

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.218 du 15 novembre 2018

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.218 del 15 novembre 2018

Erwägungen

E. 1

LIFD, repris par l'article 87 al. 1 LCdir, les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructuration, 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.

Les fusions régies par la LFus sont en principe exemptées de tout impôt, à condition qu'elles respectent l'ensemble des conditions posées par la loi. Mais la neutralité fiscale ne s'applique pas seulement aux fusions expressément réglementées par la LFus (cf. art. 3-28 LFus). L'imposition des sociétés est en effet indépendante des formes juridiques choisies au plan civil. Par fusion au sens de l'article 61 al. 1 LIFDet, partant, au sens de l'article 87 al. 1 LCdir, on entend donc une concentration avec mise en commun des patrimoines (fusion proprement dite ou improprement dite) effectuée par le transfert de l'ensemble des actifs et des passifs d'une ou de plusieurs sociétés à une autre société avec dissolution simultanée ou subséquente de la/des personne(s) morale(s) transférante(s). Le déroulement de la transaction en droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale. Ce sont la situation initiale et le résultat final de la transaction qui sont décisifs. C'est pourquoi les fusions proprement dites et improprement dites génèrent les mêmes conséquences fiscales (circulaire no 5 de l'AFC sur les restructurations, ch. 4.1.2.1.6). Tous les types de fusion, y compris ceux qui ne sont pas régis par la LFus, peuvent ainsi être exemptés de l'impôt sur le bénéfice, pour autant que les sociétés concernées restent imposées de la même manière quant à leurs actifs et passifs et que la substance fiscale soit conservée. Une fusion de sociétés-sœurs (ou "fusion parallèle") peut également être exemptée de l'impôt sur le bénéfice. Mais il faut pour cela que les conditions générales posées par la loi pour exonérer le transfert des réserves latentes soient respectées (Bauen/Bernet/Rouiller, La société anonyme suisse, Droit commercial – Loi sur la fusion – Droit boursier – Droit fiscal, 2007, p. 464 s., no 1214s.).

c) Lorsqu'une restructuration correspond à la reprise d'actifs et de passifs, les pertes des années précédentes qui peuvent encore être compensées sont comprises dans la reprise. Il s'agit en particulier des pertes des sept exercices précédant la période fiscale, qui 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 LIFDet 93 al. 1 LCdir).

L'article 5 al. 1 LFus permettant à une société en liquidation de participer à une fusion en tant que société transférante, le transfert des pertes à la société absorbante ne peut être refusé au seul motif que les actifs d'exploitation ou immobilisés ont été réalisés (arrêt du

TF du 04.01.2012 [2C_351/2011], in RDAF 2012 II, p. 288 cons. 3.2). Cette interprétation s'accorde avec l'article 61 al. 1 LIFDet, partant, avec l'article 87 al. 1 LCDir, dispositions qui permettent de reporter l'imposition des réserves latentes en cas de fusion. La neutralité d'une fusion, au sens de ces dispositions, n'est ainsi pas subordonnée à la continuité de l'exploitation de la société transférante. Suivant cette analyse, le Tribunal fédéral est en effet parvenu à la conclusion que le transfert des pertes à la société absorbante suppose uniquement une certaine continuité économique (gewisse wirtschaftliche Kontinuität). L'élément décisif n'est à cet égard pas l'existence d'une exploitation fonctionnelle au sein de la société reprise au moment de la fusion (approche statique), mais bien la présence de motifs commerciaux justifiant la fusion (approche dynamique). L'existence de motifs commerciaux justifiant la fusion doit en particulier être admise lorsqu'il existe une nécessité de transférer des valeurs immatérielles ou encore lorsqu'une nécessité de fusionner deux entités opérant dans le même domaine est donnée (arrêt du TF du 04.01.2012 [2C_351/2011] cons. 4.2 et 4.4 précité). Cela étant dit, deux décisions rendues subséquentement (arrêts du TF des 06.09.2012 [2C_85/2012], in RF 68/2013, p. 84, 24.11.2012 [2C_701/2012] cons. 3.1, pour un commentaire de ces deux arrêts RJN 2013, p. 90 ss; cf. aussi arrêt du TF du 26.10.2015 [2C_1088/2014, 2C_1089/2014]) permettent de considérer que 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), ainsi que la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe (Danon, Commentaire romand, ad art. 67, no 13e, p. 1278). Dans la première affaire, le transfert des pertes a été en effet écarté, motifs pris que la société absorbée avait notamment cessé son activité originale de tissage et était de ce fait inactive, les immeubles de la société absorbée ne constituant en outre pas une exploitation immobilière, de telle sorte qu'aucune exploitation n'avait pu être transférée à la société reprenante (arrêt du TF du 06.09.2012 [2C_85/2012] précité). Dans la deuxième affaire, le Tribunal fédéral a également refusé la déduction des pertes, en raison du fait que les actifs de la société fusionnée se composaient principalement de liquidités et que l'argumentation du contribuable, qui consistait à invoquer une simplification de la structure du groupe, n'était pas convaincante (arrêt du TF du 24.11.2012 [2C_710/2012] cons. 3.1 précité). En présence d'une restructuration, la Haute Cour entend conférer au critère de continuité économique une portée propre par rapport à la réserve de l'évasion fiscale (arrêts du TF des 28.06.2012 [2C_732/2010], in RDAF 2012 II 480 cons. 5.2, 06.09.2012 [2C_85/2012] précité, 17.04.2014 [2C_686/2013] cons. 2.4). Au contraire, certains auteurs de doctrine considèrent que l'exigence de continuité économique constituerait tout au plus un indice permettant d'affirmer que la restructuration serait inadaptée aux données économiques (Obrist/Hänni, Report de pertes, continuité économique et rattachement des facteurs fiscaux, in RDAF 2012 II, p. 387 ss; Hinny, Steuerliches Umstrukturierungsrecht im Lichte höchstrichterlicher Rechtsprechung, in Festschrift Markus Reich, 2014, p. 274 ss), de sorte que le droit à l'utilisation des pertes ne pourrait être refusé que si les conditions de l'évasion fiscale seraient concrètement réalisées (Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Thèse Genève, 2000, p. 100; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, vol. II, 2002, p. 544; Glauser/Oberson, Commentaire romand, ad art. 61, no 20, p. 1186).

d) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (cf. notamment ATF 131 II 627 cons. 5.2; arrêts du TF des 14.06.2012 [2C_1027/2011, 2C_1028/2011] cons. 4.3, 05.11.2010 [2C_240/2010] cons. 7.1), 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 (sur la signification de ces conditions, cf. ATF 138 II 239 cons. 4.1). 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 celui-ci (ATF 138 II 239 cons. 4.1, 131 II 627 cons. 5.2; arrêts du TF des 13.12.2017 [2C_722/2017] cons. 7.1, 13.02.2013 [2C_645/2012, 2C_646/2012] cons. 3.2 et les références citées). Contrairement à l'opinion de la doctrine (cf. p. ex. Locher, *Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz*, Archives 75, p. 680 et 696; Glauser, *Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés*, RF 61/2006, p. 502), une telle fiction ne pose pas problème. En effet, ce n'est que la construction juridique formelle qui est niée.

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 (arrêt du TF du 13.12.2017 [2C_722/2017] cons. 7.1 et les références citées). L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt réservé à des constellations extraordinaires, pour lesquelles les critères précités permettent de la distinguer de l'économie d'impôt acceptable du point de vue fiscal (ATF 138 II 239 cons. 4.1). S'agissant de l'examen de la construction juridique choisie, élément objectif de l'analyse, il convient d'accorder une importance décisive à son caractère totalement inapproprié. Pour admettre l'existence d'une évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui ■ abstraction faite des aspects fiscaux ■ n'a aucun sens du point de vue économique (ATF 138 II 239 cons. 4.1 et les références citées). De son côté, l'élément subjectif joue un rôle déterminant dans la mesure où il est exclu d'admettre une évasion fiscale lorsque la construction juridique repose sur des raisons autres que la simple économie d'impôt. Lorsqu'une norme est invoquée de façon abusive, sans qu'aucun intérêt digne de protection ne le justifie, cela ne saurait rester sans conséquences. En ce qui concerne enfin l'analyse des effets de la construction, il ne faut pas perdre de vue que le contribuable est en principe libre de façonner ses relations juridiques comme il l'entend. Une intervention à l'encontre d'une construction abusive ne se justifie par conséquent que si celle-ci produit réellement des effets au plan fiscal. En d'autres termes, 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 cons. 4.2). La question de savoir si les conditions pour admettre une évasion fiscale sont données doit être examinée en se fondant sur les circonstances concrètes du cas d'espèce (arrêt du TF du 28.06.2012 [2C_732/2010] cons. 5.1 précité).

3.a) En l'occurrence, dans sa demande de ruling du 15 avril 2015, la recourante mentionnait dans l'état de faits qu'il était prévu qu'en tant que société immobilière possédant des immeubles de placement dans divers cantons (NE, BE, ZH) et filiale à 100 % de A. _____ SA, elle absorbe au sens des articles 23 al. 1 let. b et 24 LFus, avec effet au 1er janvier 2015, les sociétés immobilières du dit groupe suivantes : "B. _____ S.A.", "C. _____ S.A.", "D. _____ S.A.", "E. _____ S.A." et "G. _____ SA". La

recourante précisait que ces cinq sociétés immobilières étaient également des filiales à 100 % de A. _____ SA et qu'elles étaient propriétaires de cinq immeubles de placement situés à F. _____ (B. _____ S.A., C. _____ S.A., D. _____ S.A. et E. _____ S.A.) et à W. _____ (G. _____ SA), de sorte qu'il s'agissait de fusions proprement dites entre sociétés-sœurs (absorptions). S'agissant des considérations fiscales, la recourante estimait que, dans la mesure où elle resterait assujettie en Suisse et que les immeubles repris aux sociétés absorbées étaient aux dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice, les fusions pouvaient être opérées en neutralité fiscale. Les gains de fusions à hauteur de 1'359'338 francs devaient donc être considérés en tant qu'apports en capitaux. Quant aux pertes reportées de "E. _____ S.A." par 74'629 francs, de "D. _____ S.A." par 31'022 francs et de "G. _____ SA" par 639'449 francs, elles portaient les pertes reportées reprises par la recourante à un total de 3'032'976 francs au 1er janvier 2015, montant fiscalement déductible et qui pouvaient être compensées avec des bénéfices futurs selon les articles 67 LIFD et 93 LCdir. La recourante signalait encore que les transactions en lien avec les quatre sociétés immobilières neuchâteloises n'auraient aucune influence sur l'impôt sur le gain immobilier en relation avec les immeubles détenus dans la fortune commerciale de ces quatre sociétés qu'elle s'apprêtait à absorber par fusions, fusions qui seraient inscrites au registre du commerce avant le 30 juin 2015. C'est sur la base de ces éléments que le SCC a apposé le 11 septembre 2015 son bon pour accord. Ni les ventes, intervenues au dernier trimestre 2015, de quatre des cinq immeubles détenus par les sociétés absorbées par la recourante, ni d'ailleurs les démarches ayant abouti à ces ventes, n'avaient donc été signalées à l'intimé.

Peu importe ici de savoir si les fusions en cause ont été décidées en 2013, conformément à ce que soutient la recourante, sur la base d'une note manuscrite datée du 17 septembre 2013, faisant état du regroupement sous une même entité de X. _____ SA, de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A." et de "E. _____ S.A.", ainsi que de "J. _____ S.A.", filiale à 34 % de A. _____ SA. En effet, force est de constater qu'à tout le moins la vente de l'immeuble de "G. _____ SA" société, dont il n'est par ailleurs pas fait état dans la note susdite du 17 septembre 2013 était connue de la recourante, puisque cette vente était envisagée et en pourparlers avant que la recourante n'obtienne de la part du SCC le ruling en date du 11 septembre 2015. En particulier, l'acte de vente du 12 novembre 2015 entre X. _____ SA et la Commune de W. _____ (BE) mentionne ce qui suit : ■ 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 auszugehen, dass Gebäudegiffe zum Vorschein kommen werden. Dies ist in der Offerte **** vom 08.09.2015 entsprechen berücksichtigt.

Dans ces conditions, il apparaît que l'état de fait anticipé, soit tel qu'il ressort de la requête du 15 avril 2015, ne correspond pas à ce qui s'est effectivement réalisé par la suite, soit à ce qui a prévalu lors de la taxation 2015. Or, il faut admettre avec l'intimé que les éléments qui divergent de ceux prévus initialement soit tout particulièrement la vente de l'immeuble de "G. _____ SA", qui comme exposé ci-dessus était connue de la recourante, puisqu'envisagée et en pourparlers, avant qu'elle n'obtienne l'accord du SCC sur sa demande de ruling ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc. D'ailleurs, s'il résulte d'un courriel, déposé pour la première fois par la recourante

devant la présente autorité, quel immeuble respectif de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A." et de "D. _____ S.A.", aurait été mis en vente le 5 octobre 2015, il paraît peu probable que le processus décisionnel ayant abouti à ces mises en vente n'ait été initié qu'en octobre 2015 et ait été parfaitement méconnu de la recourante en date du 11 septembre 2015, lorsqu'elle a obtenu l'accord de l'intimé sur sa requête du 15 avril 2015.

Par conséquent et au vu de ce qui précède, le ruling accordé par le SCC ne saurait être contraignant. La prétendue bonne foi lorsqu'elle a présenté la fusion au SCC le 15 avril 2015, invoquée par la recourante, ne saurait lui être d'aucun secours. En effet, elle aurait dû, à tout le moins, signaler à l'intimé la possibilité que l'état de fait présenté le 15 avril 2015 ne corresponde pas à celui qui prévaudrait au moment de la taxation 2015, et ce avant qu'il ne lui accorde le ruling sur la base de la situation avancée en avril 2015.

b) Cela étant, il faut rappeler que les uniques immeubles respectifs de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A." et de "G. _____ SA" ont été vendus quelques mois après les fusions en cause, de même que peu temps après avoir obtenu de l'intimé la neutralité fiscale quant à ces opérations. A l'instar du SCC, il convient de constater qu'hormis l'immeuble de "E. _____ S.A.", la recourante n'a rien acquis des fusions par absorption des sociétés susdites. Elle ne prétend pas et a fortiori ne démontre pas que des valeurs immatérielles non activables, telles que par exemple le savoir-faire, les fichiers clients, le goodwill, etc., auraient justifié les fusions. Au contraire, la recourante se limite à soutenir que les opérations en question avaient pour but principal la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. _____ SA, ainsi que la limitation des coûts y relatifs. Or, il sied de rappeler ici qu'il résulte de la jurisprudence, notamment des arrêts du Tribunal fédéral des 6 septembre 2012 (2C_85/2012) et 24 novembre 2012 (2C_701/2012), qu'en particulier la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe ne constitue pas à elle seule un motif justifiant une fusion.

Il faut encore préciser que la perte reportée, issue de la fusion entre la recourante et "D. _____ S.A." pour un montant de 31'022 francs, n'avait pas été retenue tant dans la déclaration du 1er novembre 2016 que dans le projet de déclaration transmis le 3 mai 2016, en raison de la cessation d'activité de la seconde suite à la vente de son immeuble. S'il est vrai que la recourante a, dans un deuxième temps, invoqué cette perte, soit pour la première fois dans sa réclamation contre la taxation définitive 2015, on ne saurait ignorer la jurisprudence dite des "premières déclarations ou des déclarations de la première heure", qui veut de manière générale qu'en présence de deux versions différentes et contradictoires d'un fait, la préférence soit accordée à celle que l'intéressé a donnée alors qu'il en ignorait peut-être les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être consciemment ou non le fruit de réflexions ultérieures (pour des exemples, cf. ATF 121 V 45 cons. 2a; arrêt du TAF du 13.07.2015 [A-1732/2015] cons. 5.3.1). Quoi qu'il en soit, force est de constater que quatre des cinq sociétés absorbées ont rapidement après leur fusion respective avec la recourante cessé leur activité, consécutivement à la vente de l'immeuble que chacune d'elles détenait. Ceci vaut également pour la société surendettée, "G. _____ SA", à mesure qu'on ne saurait admettre que l'assainissement de l'immeuble vendu le 12 novembre 2015 entrerait dans son but statutaire, libellé comme suit : ■ Kauf und Verkauf von Liegenschaften aller Art und deren Nutzung, insbesondere Vermietung und Verwaltung ■. La recourante ne prétend d'ailleurs pas, devant la présente

autorité, que la société susdite exercerait toujours une activité lucrative et continuerait à poursuivre l'objectif inscrit dans les statuts.

Dans ces conditions, on ne voit pas quels motifs commerciaux auraient justifié les fusions en cause. En revanche, les raisons fiscales de ces transactions apparaissent clairement. L'existence d'une économie fiscale effective n'est en effet pas contestée, puisque le report de la perte reportée par 639'449 francs liée à "G. _____ SA", la constitution d'une provision de remise en état de l'immeuble de cette société par 340'000 francs et la perte sur la vente dudit édifice par 2'132'250 francs permettent de faire passer le bénéfice de la recourante de 3'762'403 francs à 650'704 francs. Il s'ensuit que l'application des articles 67 al. 1 LIFD et 93 al. 1 LCD n'est pas ouverte au vu du contexte global exposé ci-avant, de sorte que les pertes et la provision de remise en état précitées, de même que la perte reportée de 31'022 francs de "D. _____ S.A." ne sauraient être déduites contrairement à l'opinion de la recourante du bénéfice net de la période concernée.

c) Au demeurant, les conditions d'une évasion fiscale apparaissent, compte tenu des circonstances concrètes du cas d'espèce, réalisées.

On est en présence d'opérations qui, pour ainsi dire, se superposent. D'une part, il y a la reprise par la recourante, avec effet rétroactif au 1er janvier 2015, des actifs et passifs de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A.", de "E. _____ S.A." et de "G. _____ SA", ainsi que le ruling accordé par le SCC le 11 septembre 2015. D'autre part, quatre des cinq immeubles détenus par lesdites sociétés absorbées par la recourante ont été vendus dans le courant du dernier trimestre 2015, sans qu'à tout le moins les démarches entreprises en ce sens n'aient été portées à la connaissance de l'intimé avant qu'elle n'accède à la demande de neutralité fiscale de la recourante. Or, ces ventes ont impliqué la cessation de l'exercice de l'activité commerciale des sociétés concernées, de sorte que même en faisant abstraction de la jurisprudence précitée, selon laquelle la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe ne peut à elle seule constituer un motif justifiant une fusion de ce genre d'opération n'a ici pas permis en tant que tel d'atteindre l'objectif décrit pourtant comme principal par la recourante et visant la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. _____ SA et la limitation des coûts y relatifs. En outre, force est de rappeler qu'aucun motif commercial ne parle en faveur des fusions en cause, puisqu'il n'y a eu ni transfert de valeurs immatérielles, ni nécessité de fusion d'entités opérant dans le même domaine, quatre des cinq sociétés absorbées ayant, comme déjà dit, rapidement cessé leur activité suite à la vente de leur immeuble respectif. En d'autres termes, la construction susmentionnée représente un non-sens du point de vue économique. Sa finalité a en effet été la cessation de l'activité et, partant, la liquidation de quatre des cinq sociétés absorbées, soit notamment de "G. _____ SA" qui était surendettée, en y incluant une étape intermédiaire, à savoir les fusions avec une société, la recourante, qui était bénéficiaire.

Les arguments avancés par la recourante à l'appui du caractère prétendument habituel de la construction choisie ne convainquent guère. Celle-ci envisage chacune des opérations isolément. Certes, il est exact que la fusion de plusieurs sociétés immobilières d'un même groupe n'est pas insolite en elle-même. Elle le devient en revanche si on considère la transaction dans sa globalité, en particulier le fait que quatre des cinq sociétés absorbées ont rapidement cessé leur activité après leur fusion respective avec la recourante. Loin d'avoir permis un quelconque transfert de valeurs immatérielles à la recourante, l'opération concernée lui a permis de reprendre en particulier une perte de 2'132'250 francs suite à la

vente de l'immeuble de G. SA".

Nonobstant ce que prétend la recourante, la construction décrite ne peut avoir été choisie que dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée. Ainsi que l'intimé l'a relevé, aucune justification objective d'ordre économique ne peut entrer en considération. En effet, comme on l'a vu, les justifications avancées, si elles pourraient faire sens prises individuellement, ne méritent plus cette qualification lorsqu'on les examine dans leur contexte global. Ainsi, l'opération de fusion si elle a conduit au regroupement sous une seule entité de plusieurs sociétés-sociétés immobilières, elle apparaît sans lien avec la vente de l'immeuble respectif de quatre des cinq sociétés absorbées et, partant, sans lien en particulier avec la vente de l'immeuble de G. SA", qui comme déjà dit étant surendettée aurait dû entrer en liquidation. En ce qui concerne l'argument selon lequel cette reprise des actifs et passifs de cinq sociétés-sociétés devait principalement permettre la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. SA et la limitation des coûts y relatifs, il ne tient pas. En effet, c'est perdre de vue que cet objectif supposait la poursuite de la gestion des différents édifices, mais sous une seule et même entité. Il s'ensuit qu'en l'espèce l'opération ne devenait avantageuse qu'en raison de ses conséquences fiscales. La perte sur la vente de l'immeuble de G. SA", les pertes reportées de deux des cinq sociétés absorbées et tout particulièrement celle de G. SA", ainsi que la provision de remise en état de l'édifice susdit permettaient de diminuer de manière conséquente le bénéfice réalisé par la recourante.

La dernière condition pour affirmer l'existence d'une évasion fiscale, à savoir l'existence d'une économie fiscale effective, n'est par ailleurs pas contestée (cf. à ce sujet cons. 3b ci-avant). Dans ces conditions, la restructuration effectuée par la recourante est bien constitutive d'une évasion fiscale. Aussi, également pour ce motif, c'est à juste titre que l'intimé lui a refusé le report des pertes prévues par les articles 67 al. 1 LIFDet 93 al. 1 LCdir.

4. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation, qui entérine la taxation définitive pour les impôts directs cantonal et communal, ainsi que pour l'impôt fédéral direct 2015. La recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 2'500 francs, et les débours par 250 francs, montants partiellement compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens

Neuchâtel, le 15 novembre 2018

1 Une société en liquidation peut participer à une fusion en tant que société transférante si la répartition de l'actif n'a pas encore commencé.

2 L'organe supérieur de direction ou d'administration doit présenter à l'office du registre du commerce une attestation selon laquelle la condition fixée à l'al. 1 est remplie.

1 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:

- a. en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;
- b. en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;
- c. en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;
- d. en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui la transfère possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

2 En cas de transfert à une société fille au sens de l'al. 1, let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux art. 151 à 153, dans la mesure où durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

3 Des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Le transfert à une société fille au sens de l'art. 61, al. 1, let. d, est réservé.

4 Si, dans les cinq ans qui suivent un transfert selon l'al. 3, les éléments de patrimoine transférés sont aliénés ou si la direction unique est abandonnée durant cette période, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux art. 151 à 153. La personne morale bénéficiaire peut dans ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

5 La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société, ne peut déduire cette perte sur la plan fiscal; tout bénéfice comptable sur la participation est imposable.

1 Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juil. 2004 (RO20042617;FF20003995).

1 Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 79) 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 Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être déduites des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement, à condition que celles-ci ne constituent pas des apports selon l'art. 60, let. a.

E. 2

a) Un accord ou un arrangement fiscal (Steuerabkommen, Steuerabmachung) est une convention entre l'autorité fiscale et le contribuable, qui porte sur l'existence, l'étendue ou les modalités d'une obligation fiscale par rapport à un état de fait concret, unique ou se répétant (arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013], in RDAF 2014 II, p. 442 cons. 4.2). S'il est généralement admis qu'il y a la place pour le contrat de droit administratif là où la loi ne l'exclut pas expressément, il est néanmoins possible, dans certains cas, que le sens ou le but de la loi s'y oppose; il en va en particulier ainsi en matière fiscale (arrêt du TF du 13.08.2009 [2C_164/2009], in RDAF 2009 II, p. 531 cons. 8.1). Ainsi, par exemple, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) ne contient pas de base légale autorisant des arrangements entre le contribuable et le fisc, de sorte que de tels accords sont en principe interdits (arrêts du TF des 10.12.2012 [2C_603/2012], in Ste 2013 A 21.14, p. 23 cons. 3.1, 11.02.2010 [2C_296/2009], in RF 65/2010, p. 453 cons. 3.1). Ces accords sont à distinguer de la consultation préalable du fisc par le contribuable quant à un état de fait donné (Yersin/Aubry Girardin, in Noël/Aubry Girardin, éd., Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [ci-après cité : Commentaire romand], 2017, Remarques préliminaires, no 92, p. 51 s.). Dans la pratique, on parle de (advance) ruling. Compte tenu de la complexité, d'une part, du droit fiscal qui évolue constamment et, d'autre part, de certains complexes de faits, lorsque le contribuable envisage une opération dont il veut connaître l'issue fiscale, il peut, avant d'y procéder, s'adresser au fisc par le biais d'une demande de ruling, afin de déterminer la façon dont cette opération sera traitée fiscalement (Oberson, Droit fiscal suisse, 2012, § 25 no 35, p. 575). Le ruling peut concerner une personne morale ou une personne physique et porter sur un état de fait unique, comme une acquisition ou une vente, ou sur un état de fait appelé à durer, telle par exemple, pour une personne physique, la délimitation entre activité privée et activité lucrative indépendante ou, pour une personne morale, une restructuration. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling (arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité). D'où la définition consacrée par la jurisprudence selon laquelle le ruling est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (arrêts du TF des 30.09.2015 [2C_123/2014], in RDAF 2015 II, p. 563 cons. 7.2, 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité, 18.02.2014 [2C_842/2013] cons. 7.1). Cette ■ procédure ■ a pour but de garantir la sécurité juridique pour le contribuable en rapport avec la mise en œuvre d'un état de fait. Elle a le plus souvent pour objet les impôts directs (arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité et les références citées). Comme il s'agit d'une procédure informelle qui n'a pas de base légale en matière d'impôts directs, elle peut prendre différentes formes; dans la majorité des cas, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant

l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en découler; le fisc signe ce document ■ pour accord ■ , s'il estime que le traitement fiscal exposé correspond au droit applicable. Il est donc primordial que le contribuable y mentionne tous les faits pertinents, y compris ceux qui lui sont défavorables (arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité et les références citées; Yersin/Aubry Girardin , Commentaire romand, Remarques préliminaires, no 92, p. 51 s.). En matière d'impôts directs, les rulings ne constituent pas des décisions; ils ne sont donc pas attaquables et n'ouvrent pas les voies de droit ordinaires. Ils peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 126 II 514 cons. 3e; sur le principe de la bonne foi, cf. ATF 137 II 182 cons. 3.6.2, 131 II 627 cons. 6.1; cf. aussi arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité et les références citées; Yersin/Aubry Girardin , Commentaire romand, Remarques préliminaires, no 92, p. 51 s. et les références citées).

L'état de fait décrit dans la demande revêt à cet égard une importance particulière puisque le fisc ne sera tenu par un ruling, lors de la taxation, que si l'état de fait anticipé correspond à ce qui est effectivement réalisé par la suite. Si tel devait ne pas être le cas et si les éléments qui divergent de ceux prévus initialement ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc, le ruling ne sera pas contraignant (arrêt du TF du 28.04.2014 [2C_664/2013, 2C_665/2013] cons. 4.2 précité et les références citées). Le ruling doit en outre émaner de l'autorité fiscale compétente (ATF 138 II 545 cons. 2.2), qui est l'autorité fiscale cantonale, tant pour les impôts directs cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct (arrêt du TF du 24.08.2015 [2C_529/2014] , in RF 70/2015, p. 900 cons. 3.3.2; cf. aussi RJN 2013, p. 85 ss). b) Selon l'article 61 al. 1 LIFD , repris par l'article 87 al. 1 LCdir , les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructuration, 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. Les fusions régies par la LFus sont en principe exemptées de tout impôt, à condition qu'elles respectent l'ensemble des conditions posées par la loi. Mais la neutralité fiscale ne s'applique pas seulement aux fusions expressément réglementées par la LFus (cf. art. 3-28 LFus). L'imposition des sociétés est en effet indépendante des formes juridiques choisies au plan civil. Par fusion au sens de l'article 61 al. 1 LIFD et, partant, au sens de l'article 87 al. 1 LCdir , on entend donc une concentration avec mise en commun des patrimoines (fusion proprement dite ou improprement dite) effectuée par le transfert de l'ensemble des actifs et des passifs d'une ou de plusieurs sociétés à une autre société avec dissolution simultanée ou subséquente de la/des personne(s) morale(s) transférante(s). Le déroulement de la transaction en droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale. Ce sont la situation initiale et le résultat final de la transaction qui sont décisifs. C'est pourquoi les fusions proprement dites et improprement dites génèrent les mêmes conséquences fiscales (circulaire no 5 de l'AFC sur les restructurations, ch. 4.1.2.1.6). Tous les types de fusion, y compris ceux qui ne sont pas régis par la LFus , peuvent ainsi être exemptés de l'impôt sur le bénéfice, pour autant que les sociétés concernées restent imposées de la même manière quant à leurs actifs et passifs et que la substance fiscale soit conservée. Une fusion de sociétés-sœurs (ou "fusion parallèle") peut également être exemptée de l'impôt sur le bénéfice. Mais il faut pour cela que les conditions générales posées par la loi pour exonérer le transfert des réserves latentes soient respectées (Bauen/Bernet/Rouiller , La société anonyme suisse, Droit commercial – Loi sur la fusion – Droit boursier – Droit fiscal, 2007, p. 464 s., no 1214s.). c) Lorsqu'une

restructuration correspond à la reprise d'actifs et de passifs, les pertes des années précédentes qui peuvent encore être compensées sont comprises dans la reprise. Il s'agit en particulier des pertes des sept exercices précédant la période fiscale, qui 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 et 93 al. 1 LCdir). L'article

E. 5

al. 1 LFus permettant à une société en liquidation de participer à une fusion en tant que société transférante, le transfert des pertes à la société absorbante ne peut être refusé au seul motif que les actifs d'exploitation ou immobilisés ont été réalisés (arrêt du TF du 04.01.2012 [2C_351/2011] , in RDAF 2012 II, p. 288 cons. 3.2). Cette interprétation s'accorde avec l'article 61 al. 1 LIFD et, partant, avec l'article 87 al. 1 LCdir , dispositions qui permettent de reporter l'imposition des réserves latentes en cas de fusion. La neutralité d'une fusion, au sens de ces dispositions, n'est ainsi pas subordonnée à la continuité de l'exploitation de la société transférante. Suivant cette analyse, le Tribunal fédéral est en effet parvenu à la conclusion que le transfert des pertes à la société absorbante suppose uniquement une ■certaine continuité économique■ (■gewisse wirtschaftliche Kontinuität■). L'élément décisif n'est à cet égard pas l'existence d'une exploitation fonctionnelle au sein de la société reprise au moment de la fusion (approche statique), mais bien la présence de motifs commerciaux justifiant la fusion (approche dynamique). L'existence de motifs commerciaux justifiant la fusion doit en particulier être admise lorsqu'il existe une nécessité de transférer des valeurs immatérielles ou encore lorsqu'une nécessité de fusionner deux entités opérant dans le même domaine est donnée (arrêt du TF du 04.01.2012 [2C_351/2011] cons. 4.2 et 4.4 précité). Cela étant dit, deux décisions rendues subséquentement (arrêts du TF des 06.09.2012 [2C_85/2012] , in RF 68/2013, p. 84, 24.11.2012 [2C_701/2012] cons. 3.1, pour un commentaire de ces deux arrêts RJN 2013, p. 90 ss; cf. aussi arrêt du TF du 26.10.2015 [2C_1088/2014, 2C_1089/2014]) permettent de considérer que 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), ainsi que la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe (Danon , Commentaire romand, ad art. 67, no 13 e , p. 1278) . Dans la première affaire, le transfert des pertes a été en effet écarté, motifs pris que la société absorbée avait notamment cessé son activité originaire de tissage et était de ce fait inactive, les immeubles de la société absorbée ne constituant en outre pas une exploitation immobilière, de telle sorte qu'aucune exploitation n'avait pu être transférée à la société reprenante (arrêt du TF du 06.09.2012 [2C_85/2012] précité). Dans la deuxième affaire, le Tribunal fédéral a également refusé la déduction des pertes, en raison du fait que les actifs de la société fusionnée se composaient principalement de liquidités et que l'argumentation du contribuable, qui consistait à invoquer une simplification de la structure du groupe, n'était pas convaincante (arrêt du TF du 24.11.2012 [2C_710/2012] cons. 3.1 précité). En présence d'une restructuration, la Haute Cour entend conférer au critère de continuité économique une portée propre par rapport à la réserve de l'évasion fiscale (arrêts du TF des 28.06.2012 [2C_732/2010] , in RDAF 2012 II 480 cons. 5.2, 06.09.2012 [2C_85/2012] précité, 17.04.2014 2C_686/2013 cons. 2.4). Au contraire, certains auteurs de doctrine considèrent que l'exigence de continuité économique constituerait tout au plus un indice permettant d'affirmer que la restructuration serait inadaptée aux données économiques (Obrist/Hänni , Report de pertes, continuité économique et rattachement des

facteurs fiscaux, in RDAF 2012 II, p. 387 ss; Hinny , Steuerliches Umstrukturierungsrecht im Lichte höchstrichterlicher Rechtsprechung, in Festschrift Markus Reich , 2014, p. 274 ss), de sorte que le droit à l'utilisation des pertes ne pourrait être refusé que si les conditions de l'évasion fiscale seraient concrètement réalisées (Lampert , Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Thèse Genève, 2000, p. 100; Höhn/Waldburger , Steuerrecht, vol. II, 2002, p. 544; Glauser/Oberson , Commentaire romand, ad art. 61, no 20, p. 1186). d) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (cf. notamment ATF 131 II 627 cons. 5.2; arrêts du TF des 14.06.2012 [2C_1027/2011, 2C_1028/2011] cons. 4.3, 05.11.2010 [2C_240/2010] cons. 7.1), 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 (sur la signification de ces conditions, cf. ATF 138 II 239 cons. 4.1). 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 celui-ci (ATF 138 II 239 cons. 4.1, 131 II 627 cons. 5.2; arrêts du TF des 13.12.2017 [2C_722/2017] cons. 7.1, 13.02.2013 [2C_645/2012, 2C_646/2012] cons. 3.2 et les références citées). Contrairement à l'opinion de la doctrine (cf. p. ex. Locher , Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archives 75 , p. 680 et 696; Glauser , Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés, RF 61/2006 , p. 502), une telle fiction ne pose pas problème. En effet, ce n'est que la construction juridique formelle qui est niée. 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 (arrêt du TF du 13.12.2017 [2C_722/2017] cons. 7.1 et les références citées). L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt réservé à des constellations extraordinaires, pour lesquelles les critères précités permettent de la distinguer de l'économie d'impôt acceptable du point de vue fiscal (ATF 138 II 239 cons. 4.1). S'agissant de l'examen de la construction juridique choisie, élément objectif de l'analyse, il convient d'accorder une importance décisive à son caractère totalement inapproprié. Pour admettre l'existence d'une évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui – abstraction faite des aspects fiscaux – n'a aucun sens du point de vue économique (ATF 138 II 239 cons. 4.1 et les références citées). De son côté, l'élément subjectif joue un rôle déterminant dans la mesure où il est exclu d'admettre une évasion fiscale lorsque la construction juridique repose sur des raisons autres que la simple économie d'impôt. Lorsqu'une norme est invoquée de façon abusive, sans qu'aucun intérêt digne de protection ne le justifie, cela ne saurait rester sans conséquences. En ce qui concerne enfin l'analyse des effets de la construction, il ne faut pas perdre de vue que le contribuable est en principe libre de façonner ses relations juridiques comme il l'entend. Une intervention à l'encontre d'une construction abusive ne se justifie par conséquent que si celle-ci produit réellement des effets au plan fiscal. En d'autres termes, 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 cons. 4.2). La question de savoir si les conditions

pour admettre une évasion fiscale sont données doit être examinée en se fondant sur les circonstances concrètes du cas d'espèce (arrêt du TF du 28.06.2012 [2C_732/2010] cons. 5.1 précité). 3. a) En l'occurrence, dans sa demande de ruling du 15 avril 2015, la recourante mentionnait dans l'état de faits qu'il était prévu qu'en tant que société immobilière possédant des immeubles de placement dans divers cantons (NE, BE, ZH) et filiale à 100 % de A. _____ SA, elle absorbe au sens des articles 23 al. 1 let. b et 24 LFus, avec effet au 1^{er} janvier 2015, les sociétés immobilières dudit groupe suivantes : "B. _____ S.A.", "C. _____ S.A.", "D. _____ S.A.", "E. _____ S.A. ■" et "G. _____ SA". La recourante précisait que ces cinq sociétés immobilières étaient également des filiales à 100 % de A. _____ SA et qu'elles étaient propriétaires de cinq immeubles de placement situés à F. _____ (B. _____ S.A., C. _____ S.A., D. _____ S.A. et E. _____ S.A.) et à W. _____ (G. _____ SA), de sorte qu'il s'agissait de fusions proprement dites entre sociétés-sœurs (absorptions). S'agissant des considérations fiscales, la recourante estimait que, dans la mesure où elle resterait assujettie en Suisse et que les immeubles repris aux sociétés absorbées l'étaient aux dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice, les fusions pouvaient être opérées en neutralité fiscale. Les gains de fusions à hauteur de 1'359'338 francs devaient donc être considérés en tant qu'apports en capitaux. Quant aux pertes reportées de "E. _____ S.A. ■" par 74'629 francs, de "D. _____ S.A." par 31'022 francs et de "G. _____ SA" par 639'449 francs, elles portaient les pertes reportées reprises par la recourante à un total de 3'032'976 francs au 1^{er} janvier 2015, montant fiscalement déductible et qui pouvaient être compensées avec des bénéfices futurs selon les articles 67 LIFD et 93 LCdir. La recourante signalait encore que les transactions en lien avec les quatre sociétés immobilières neuchâteloises n'auraient aucune influence sur l'impôt sur le gain immobilier en relation avec les immeubles détenus dans la fortune commerciale de ces quatre sociétés qu'elle s'apprêtait à absorber par fusions, fusions qui seraient inscrites au registre du commerce avant le 30 juin 2015. C'est sur la base de ces éléments que le SCC a apposé le 11 septembre 2015 son ■bon pour accord■. Ni les ventes, intervenues au dernier trimestre 2015, de quatre des cinq immeubles détenus par les sociétés absorbées par la recourante, ni d'ailleurs les démarches ayant abouti à ces ventes, n'avaient donc été signalées à l'intimé. Peu importe ici de savoir si les fusions en cause ont été décidées en 2013, conformément à ce que soutient la recourante, sur la base d'une note manuscrite datée du 17 septembre 2013, faisant état du regroupement sous une même entité de X. _____ SA, de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A." et de "E. _____ S.A. ■", ainsi que de ■J. _____ S.A. ■, filiale à 34 % de A. _____ SA. En effet, force est de constater qu'à tout le moins la vente de l'immeuble de "G. _____ SA" – société, dont il n'est par ailleurs pas fait état dans la note susdite du 17 septembre 2013 – était connue de la recourante, puisque cette vente était envisagée et en pourparlers avant que la recourante n'obtienne de la part du SCC le ruling en date du 11 septembre 2015. En particulier, l'acte de vente du 12 novembre 2015 entre X. _____ SA et la Commune de W. _____ (BE) mentionne ce qui suit : ■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 auszugehen, dass Gebäudegiffe zum Vorschein kommen werden. Dies ist in der Offerte **** vom 08.09.2015 entsprechen berücksichtigt■. Dans ces conditions, il apparaît que l'état de fait anticipé, soit tel qu'il ressort de la requête du 15 avril 2015, ne correspond pas à ce qui s'est

effectivement réalisé par la suite, soit à ce qui a prévalu lors de la taxation 2015. Or, il faut admettre avec l'intimé que les éléments qui divergent de ceux prévus initialement – soit tout particulièrement la vente de l'immeuble de "G. _____ SA", qui comme exposé ci-dessus était connue de la recourante, puisqu'envisagée et en pourparlers, avant qu'elle n'obtienne l'accord du SCC sur sa demande de ruling – ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc. D'ailleurs, s'il résulte d'un courriel, déposé pour la première fois par la recourante devant la présente autorité, que l'immeuble respectif de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A." et de "D. _____ S.A.", aurait été mis en vente le 5 octobre 2015, il paraît peu probable que le processus décisionnel ayant abouti à ces mises en vente n'ait été initié qu'en octobre 2015 et ait été parfaitement méconnu de la recourante en date du 11 septembre 2015, lorsqu'elle a obtenu l'accord de l'intimé sur sa requête du 15 avril 2015. Par conséquent et au vu de ce qui précède, le ruling accordé par le SCC ne saurait être contraignant. La prétendue bonne foi lorsqu'elle a présenté la fusion au SCC le 15 avril 2015, invoquée par la recourante, ne saurait lui être d'aucun secours. En effet, elle aurait dû, à tout le moins, signaler à l'intimé la possibilité que l'état de fait présenté le 15 avril 2015 ne corresponde pas à celui qui prévaudrait au moment de la taxation 2015, et ce avant qu'il ne lui accorde le ruling sur la base de la situation avancée en avril 2015. b) Cela étant, il faut rappeler que les uniques immeubles respectifs de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A." et de "G. _____ SA" ont été vendus quelques mois après les fusions en cause, de même que peu temps après avoir obtenu de l'intimé la neutralité fiscale quant à ces opérations. A l'instar du SCC, il convient de constater qu'hormis l'immeuble de "E. _____ S.A.", la recourante n'a rien acquis des fusions par absorption des sociétés susdites. Elle ne prétend pas et a fortiori ne démontre pas que des valeurs immatérielles non activables, telles que par exemple le savoir-faire, les fichiers clients, le goodwill, etc., auraient justifié les fusions. Au contraire, la recourante se limite à soutenir que les opérations en question avaient pour but principal la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. _____ SA, ainsi que la limitation des coûts y relatifs. Or, il sied de rappeler ici qu'il résulte de la jurisprudence, notamment des arrêts du Tribunal fédéral des 6 septembre 2012 (2C_85/2012) et 24 novembre 2012 (2C_701/2012), qu'en particulier la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe ne constitue pas à elle seule un motif justifiant une fusion. Il faut encore préciser que la perte reportée, issue de la fusion entre la recourante et "D. _____ S.A." pour un montant de 31'022 francs, n'avait pas été retenue tant dans la déclaration du 1^{er} novembre 2016 que dans le projet de déclaration transmis le 3 mai 2016, en raison de la cessation d'activité de la seconde suite à la vente de son immeuble. S'il est vrai que la recourante a, dans un deuxième temps, invoqué cette perte, soit pour la première fois dans sa réclamation contre la taxation définitive 2015, on ne saurait ignorer la jurisprudence dite des "premières déclarations ou des déclarations de la première heure", qui veut de manière générale qu'en présence de deux versions différentes et contradictoires d'un fait, la préférence soit accordée à celle que l'intéressé a donnée alors qu'il en ignorait peut-être les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être consciemment ou non le fruit de réflexions ultérieures (pour des exemples, cf. ATF 121 V 45 cons. 2a; arrêt du TAF du 13.07.2015 [A-1732/2015] cons. 5.3.1). Quoiqu'il en soit, force est de constater que quatre des cinq sociétés absorbées ont rapidement après leur fusion respective avec la recourante cessé leur activité, consécutivement à la vente de l'immeuble que chacune d'elles détenait. Ceci vaut également pour la société surendettée, "G. _____ SA", à mesure qu'on ne saurait admettre que l'assainissement de l'immeuble vendu le 12

novembre 2015 entrerait dans son but statutaire, libellé comme suit : ■ Kauf und Verkauf von Liegenschaften aller Art und deren Nutzung, insbesondere Vermietung und Verwaltung■. La recourante ne prétend d'ailleurs pas, devant la présente autorité, que la société susdite exercerait toujours une activité lucrative et continuerait à poursuivre l'objectif inscrit dans les statuts. Dans ces conditions, on ne voit pas quels motifs commerciaux auraient justifié les fusions en cause. En revanche, les raisons fiscales de ces transactions apparaissent clairement. L'existence d'une économie fiscale effective n'est en effet pas contestée, puisque le report de la perte reportée par 639'449 francs liée à "G. _____ SA", la constitution d'une provision de remise en état de l'immeuble de cette société par 340'000 francs et la perte sur la vente dudit édifice par 2'132'250 francs permettent de faire passer le bénéfice de la recourante de 3'762'403 francs à 650'704 francs. Il s'ensuit que l'application des articles 67 al. 1 LIFD et 93 al. 1 LCdir n'est pas ouverte au vu du contexte global exposé ci-avant, de sorte que les pertes et la provision de remise en état précitées, de même que la perte reportée de 31'022 francs de "D. _____ S.A." ne sauraient être déduites – contrairement à l'opinion de la recourante – du bénéfice net de la période concernée. c) Au demeurant, les conditions d'une évasion fiscale apparaissent, compte tenu des circonstances concrètes du cas d'espèce, réalisées. On est en présence d'opérations qui, pour ainsi dire, se superposent. D'une part, il y a la reprise par la recourante, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2015, des actifs et passifs de "B. _____ S.A.", de "C. _____ S.A.", de "D. _____ S.A.", de "E. _____ S.A." et de "G. _____ SA", ainsi que le ruling accordé par le SCC le 11 septembre 2015. D'autre part, quatre des cinq immeubles détenus par lesdites sociétés absorbées par la recourante ont été vendus dans le courant du dernier trimestre 2015, sans qu'à tout le moins les démarches entreprises en ce sens n'aient été portées à la connaissance de l'intimé avant qu'elle n'accède à la demande de neutralité fiscale de la recourante. Or, ces ventes ont impliqué la cessation de l'exercice de l'activité commerciale des sociétés concernées, de sorte que – même en faisant abstraction de la jurisprudence précitée, selon laquelle la nécessité de rationaliser et de réduire les coûts de fonctionnement du groupe ne peut à elle seule constituer un motif justifiant une fusion – ce genre d'opération n'a ici pas permis en tant que tel d'atteindre l'objectif décrit pourtant comme principal par la recourante et visant la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. _____ SA et la limitation des coûts y relatifs. En outre, force est de rappeler qu'aucun motif commercial ne parle en faveur des fusions en cause, puisqu'il n'y a eu ni transfert de valeurs immatérielles, ni nécessité de fusion d'entités opérant dans le même domaine, quatre des cinq sociétés absorbées ayant, comme déjà dit, rapidement cessé leur activité suite à la vente de leur immeuble respectif. En d'autres termes, la construction susmentionnée représente un non-sens du point de vue économique. Sa finalité a en effet été la cessation de l'activité et, partant, la liquidation de quatre des cinq sociétés absorbées, soit notamment de ■ G. _____ SA" qui était surendettée, en y incluant une étape intermédiaire, à savoir les fusions avec une société, la recourante, qui était bénéficiaire. Les arguments avancés par la recourante à l'appui du caractère prétendument habituel de la construction choisie ne convainquent guère. Celle-ci envisage chacune des opérations isolément. Certes, il est exact que la fusion de plusieurs sociétés immobilières d'un même groupe n'est pas insolite en elle-même. Elle le devient en revanche si on considère la transaction dans sa globalité, en particulier le fait que quatre des cinq sociétés absorbées ont rapidement cessé leur activité après leur fusion respective avec la recourante. Loin d'avoir permis un quelconque transfert de valeurs immatérielles à la recourante, l'opération

concernée lui a permis de reprendre en particulier une perte de 2'132'250 francs suite à la vente de l'unique immeuble de ■ G. _____ SA". Nonobstant ce que prétend la recourante, la construction décrite ne peut avoir été choisie que dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée. Ainsi que l'intimé l'a relevé, aucune justification objective d'ordre économique ne peut entrer en considération. En effet, comme on l'a vu, les justifications avancées, si elles pourraient faire sens prises individuellement, ne méritent plus cette qualification lorsqu'on les examine dans leur contexte global. Ainsi, l'opération de fusion si elle a conduit au regroupement sous une seule entité de plusieurs sociétés-sœurs immobilières, elle apparaît sans lien avec la vente de l'immeuble respectif de quatre des cinq sociétés absorbées et, partant, sans lien en particulier avec la vente de l'unique immeuble de ■ G. _____ SA", qui – comme déjà dit – étant surendettée aurait dû entrer en liquidation. En ce qui concerne l'argument selon lequel cette reprise des actifs et passifs de cinq sociétés-sœurs devait principalement permettre la rationalisation de la structure de détention des immeubles de rendement au sein de A. _____ SA et la limitation des coûts y relatifs, il ne tient pas. En effet, c'est perdre de vue que cet objectif supposait la poursuite de la gestion des différents édifices, mais sous une seule et même entité. Il s'ensuit qu'en l'espèce l'opération ne devenait avantageuse qu'en raison de ses conséquences fiscales. La perte sur la vente de l'immeuble de ■ G. _____ SA", les pertes reportées de deux des cinq sociétés absorbées et tout particulièrement celle de ■ G. _____ SA", ainsi que la provision de remise en état de l'édifice susdit permettaient de diminuer de manière conséquente le bénéfice réalisé par la recourante. La dernière condition pour affirmer l'existence d'une évasion fiscale, à savoir l'existence d'une économie fiscale effective, n'est par ailleurs pas contestée (cf. à ce sujet cons. 3b ci-avant). Dans ces conditions, la restructuration effectuée par la recourante est bien constitutive d'une évasion fiscale. Aussi, également pour ce motif, c'est à juste titre que l'intimé lui a refusé le report des pertes prévues par les articles 67 al. 1 LIFD et 93 al. 1 LCdir . 4. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation , qui entérine la taxation définitive pour les impôts directs cantonal et communal, ainsi que pour l'impôt fédéral direct 2015 . La recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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