

Urteilkopf

147 II 155

13. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. SA contre Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_132/2020 du 26 novembre 2020

Regeste (de):

Auslegung von Art. 62 Abs. 4 DBG (Art. 28 Abs. 1ter StHG).

Art. 62 Abs. 4 DBG ist eine steuerrechtliche Berichtigungsbestimmung. Sie ermöglicht, beim steuerbaren Gewinn der geprüften Periode nicht begründete Abschreibungen oder Wertberichtigungen aus einem früheren Steuerjahr aufzurechnen, soweit sie sich auf die in Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG erwähnten Beteiligungen beziehen. Die Aufrechnung kann Abschreibungen oder Wertberichtigungen betreffen, die sich als nicht mehr begründet erweisen oder es nie waren. Analogie mit Art. 63 Abs. 2 DBG (E. 10).

Regeste (fr):

Interprétation de l'art. 62 al. 4 LIFD (art. 28 al. 1ter LHID).

L'art. 62 al. 4 LIFD est une règle fiscale correctrice qui permet la reprise dans le bénéfice annuel d'amortissements et corrections de valeur non justifiés antérieurs à la période fiscale sous revue, dans la mesure où ceux-ci portent sur des participations visées à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD. La reprise peut porter sur des amortissements ou corrections de valeur qui ont perdu leur justification ou qui n'ont jamais été justifiés. Analogie avec l'art. 63 al. 2 LIFD (consid. 10).

Regesto (it):

Interpretazione dell'art. 62 cpv. 4 LIFD (art. 28 cpv. 1ter LAID).

L'art. 62 cpv. 4 LIFD è una regola fiscale correttiva che permette la ripresa nell'utile annuale di ammortamenti e di rettifiche di valore non giustificati e anteriori al periodo fiscale in esame, nella misura in cui si riferiscono alle partecipazioni che adempiono le condizioni dell'art. 70 cpv. 4 lett. b LIFD. La ripresa può riferirsi ad ammortamenti o rettifiche di valore che hanno perso la loro giustificazione o che non l'hanno mai avuta. Analogia con l'art. 63 cpv. 2 LIFD (consid. 10).

Sachverhalt ab Seite 155

BGE 147 II 155 S. 155

A. La société A. SA (ci-après: la société), créée en 1976 et inscrite au registre du commerce du canton de Genève, a acquis le 1er janvier 2005 la totalité des actions de C. AG (ci-après: C.) au prix de 5'284'200 fr., le 1er janvier 2006 de D. AG (ci-après: D.) pour un
BGE 147 II 155 S. 156

prix de 4'281'376 fr. et, le 24 juillet 2009, de E. SA (ci-après: E.) pour un prix de 5'762'000 fr.
B.

B.a Dans l'état des titres de sa déclaration fiscale pour 2011, la société a déclaré comme suit les participations dans les trois sociétés (montants en francs suisses):
Nbre

Désignation

Brut

Amortiss./provision

Net

250

C.

2'477'550

467'775

2'009'775

200

D.

3'253'816

217'672

3'036'144

100

E.

4'732'000

500'000

4'232'000

Total

10'463'366

1'185'447

9'277'919

Par bordereaux de taxation du 17 août 2017, l'Administration cantonale a fixé, pour 2011, les impôts cantonal et communal sur le bénéfice (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD). Elle a procédé à une reprise de 6'080'457 fr. dans le bénéfice (montant du "fonds d'amortissement" figurant au bilan de la société, correspondant à l'amortissement annuel de 1'185'447 fr. et aux amortissements cumulés 2005 à 2010 [4'895'010 fr.]) et dans le capital (dissolution des réserves latentes). Par décisions du 12 décembre 2017, l'Administration cantonale a partiellement admis la réclamation formée par la société contre les bordereaux du 17 août 2017, en ce sens qu'elle a tenu compte de l'impôt supplémentaire généré par la reprise effectuée.

B.b Dans l'état des titres de sa déclaration fiscale pour 2012, la société a déclaré les participations dans les trois sociétés de la manière suivante

Nbre

Désignation

Brut

Amortiss./provision

Net

250

C.

2'009'775

467'775

1'542'000

200

D.

3'036'144

257'672 (recte: 217'672)

2'778'472 (recte: 2'818'472)

100

E.

4'232'000

500'000

3'732'000

Total

9'277'919

1'225'447 (recte: 1'185'447)

8'052'472 (recte: 8'092'472)

BGE 147 II 155 S. 157

:

Par bordereaux de taxation du 17 août 2017, l'Administration cantonale a procédé, pour 2012, à un redressement de 1'225'447 fr. dans le bénéfice imposable (montant annuel de l'amortissement déclaré), ainsi qu'à une reprise de 7'305'904 fr. dans le capital imposable (réserves latentes constituées par les amortissements depuis l'acquisition des participations). Statuant sur réclamation, l'Administration cantonale a, le 19 décembre 2017, admis partiellement celle-ci, afin de tenir compte de l'impôt supplémentaire généré par la reprise.

B.c Contre les décisions sur réclamation des 12 et 19 décembre 2017, la société a formé un recours auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève. Par jugement du 26 novembre 2018, celui-ci a très partiellement admis le recours. Pour 2011, il a confirmé la reprise d'un montant de 6'080'457 fr. dans le bénéfice et le capital. En ce qui concerne 2012, il a fixé la reprise de l'amortissement annuel à 1'185'447 fr., au lieu de 1'225'447 fr., et a renvoyé la cause à l'Administration cantonale pour qu'elle recalcule l'IFD et les ICC 2012 en conséquence. La société a recouru contre ce jugement auprès de la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice). Par arrêt du 17 décembre 2019, la Cour de justice a rejeté le recours.

C. Contre l'arrêt du 17 décembre 2019, la société A. SA a formé un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours, tant en matière d'IFD que d'ICC. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

10. L'autorité fiscale a par ailleurs procédé à une reprise dans le bénéfice 2011 de la recourante correspondant à la dissolution des amortissements 2005 à 2010 (montant de 4'895'010 fr.). C'est essentiellement à cette reprise que la recourante s'oppose.

10.1 Selon l'art. 62 al. 4 LIFD (RS 642.11), les corrections de valeur et les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations qui remplissent les conditions prévues à l'art. 70 al. 4 let. b sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (cf. arrêt 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 BGE 147 II 155 S. 158

consid. 2.4.1, in RDAF 2014 II p. 346). Les participations visées à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD sont celles égales à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social ou donnant droit à 10 % au moins du bénéfice et des réserves de la filiale (ci-après: participations qualifiées; avant le 1er janvier 2011: 20 % [RO 1998 669 677]). La recourante détient 100 % des participations dans les sociétés C., D. et E., de sorte que cette condition est remplie en l'espèce. L'art. 62 al. 4 LIFD, entré en vigueur le 1er janvier 1998, a été introduit à l'occasion de la réforme de 1997 de l'imposition des sociétés et est en lien avec l'application de la réduction pour participations (art. 69-70 LIFD). Il s'agit d'une règle fiscale correctrice (cf. arrêt 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 2.4.1, in RDAF 2014 II p. 346; cf. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, 2004, n° 1 ad art. 62 LIFD). Elle permet à l'autorité de s'écarter du bilan commercial et entraîne une augmentation du bénéfice imposable indépendamment de toute réévaluation ou aliénation des participations par la société (cf. DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, n° 43 ad art. 62 LIFD). L'autorité est autorisée à réévaluer l'action en question avec incidence fiscale jusqu'à concurrence du coût d'investissement y relatif (cf. ANGELO DIGERONIMO, Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, Archives 66 p. 693 ss, 708). Pour les corrections de valeur, qui sont équivalentes sur le plan fiscal à des provisions (cf. arrêt 2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 4.1.1, in Archives 85 p. 379), le principe énoncé à l'art. 62 al. 4 LIFD figure déjà à l'art. 63 al. 2 LIFD (DANON, op. cit., n° 43 ad art. 62 LIFD; KUHN/DUBACH, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n° 32 ad art. 62 LIFD). D'après l'art. 63 al. 2 LIFD en effet, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (cf., sur cette disposition, arrêts 2C_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 2.3.2, in Archives 88 p. 40; 2C_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 3.1, in RF 72/2017 p. 920; 2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 2.1, in Archives 85 p. 379; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.4, in RDAF 2011 II p. 70). En revanche, l'art. 62 al. 4 LIFD est particulier et exceptionnel en ce qu'il assimile les amortissements sur les participations qualifiées aux corrections de valeur, enlevant aux premiers leur caractère définitif (sur le caractère en principe définitif des amortissements, cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 p. 361; arrêt BGE 147 II 155 S. 159

2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 2.1, in Archives 85 p. 379). Compte tenu de cette équivalence, la distinction entre amortissement et provision (correction de valeur) n'a pas d'incidence sous l'angle de l'art. 62 al. 4 LIFD (cf. LOCHER, op. cit., n° 41 ad art. 62 al. 4 LIFD, selon lequel il aurait été plus judicieux de ne plus autoriser aucun amortissement sur les participations qualifiées, mais seulement des corrections de valeur; cf. aussi KUHN/DUBACH, op. cit., n° 29 ad art. 62 LIFD). 10.2 L'art. 62 al. 4 LIFD permet la réévaluation et reprise d'amortissements et corrections de valeur antérieurs à la période fiscale sous revue, qui avaient donc été acceptés par l'autorité fiscale, dans la mesure où ils portent sur des participations qualifiées et ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Cette réévaluation a pour effet d'augmenter l'impôt, raison pour laquelle l'autorité fiscale supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 8.2.3 non publié; cf. arrêts 2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 4.1.1, in Archives 85 p. 379; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II p. 70; cf. aussi rapporteur Adriano Cavadini, BO 1997 CN 1925 et rapporteur Eugen David, BO 1997 CN 1926 à propos de l'introduction de l'art. 62 al. 4 LIFD).

10.3 En l'espèce, la recourante n'a pas acquis à un prix surfait les participations qu'elle détient dans les trois sociétés et ces participations n'ont pas perdu de valeur, de sorte que les amortissements annoncés depuis l'acquisition n'ont jamais été justifiés par l'usage commercial. Dès lors que ces "amortissements" n'ont jamais été justifiés et compte tenu de la règle fiscale correctrice de l'art. 62 al. 4 LIFD, l'autorité fiscale était fondée à reprendre dans le bénéfice 2011 de la recourante le montant correspondant à la dissolution du fonds constitué par les amortissements déclarés entre 2005 et 2010.

10.4 Les objections de la recourante relatives à l'interprétation de l'art. 62 al. 4 LIFD ne sont pas

propres à modifier cette conclusion.

10.4.1 Se fondant notamment sur l'adverbe "plus" qui est employé dans le texte de la disposition ("dans la mesure où ils ne sont plus justifiés"; en allemand: "soweit sie nicht mehr begründet sind"; en italien: "per quanto non siano più giustificati"), la recourante considère que l'art. 62 al. 4 LIFD ne pourrait trouver application que lorsqu'un amortissement perd sa justification, c'est-à-dire lorsqu'une participation récupère, durablement, de la valeur. Selon la recourante, il résulterait notamment de l'arrêt 2C_309/2013 du 18 septembre BGE 147 II 155 S. 160

2013 que l'art. 62 al. 4 LIFD ne concernerait en revanche pas les amortissements injustifiés ab initio . En l'occurrence, l'autorité fiscale n'aurait pas prouvé la récupération de valeur des participations, ce qui exclurait toute reprise. La Cour de justice aurait violé l'art. 8 CC en admettant le contraire. En outre, d'après la recourante, l'application de l'art. 62 al. 4 LIFD serait subordonnée à la condition de la preuve d'un abus de droit.

10.4.2 Pour ce qui a trait à la première remarque de la recourante, on relèvera que le Tribunal fédéral a déjà exposé qu'un contribuable ne pouvait pas se soustraire au redressement prévu à l'art. 63 al. 2 LIFD relatif à la reprise de provisions en faisant valoir que la provision n'était pas justifiée initialement et qu'elle aurait donc dû être imposée lors de sa constitution (arrêts 2C_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 3.3.5, in Archives 88 p. 40; 2C_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 3.1, in RF 72/2017 p. 920; principe énoncé dans l'arrêt 2A.465/2006 du 19 janvier 2007 consid. 3.3, in RDAF 2007 II p. 263). Cette jurisprudence, qui est claire contrairement à ce que prétend la recourante, est transposable en l'espèce. On ne voit en effet aucune raison d'interpréter différemment l'art. 62 al. 4 LIFD et l'art. 63 al. 2 LIFD, qui emploient la même terminologie et qui se chevauchent. Par ailleurs, si l'art. 62 al. 4 LIFD autorise la reprise d'amortissements et corrections de valeur sur des participations qualifiées qui ont été justifiés à un moment donné et ont perdu leur justification, a fortiori cette règle fiscale correctrice permet la reprise d'amortissements et corrections de valeur sur des participations qualifiées qui n'ont jamais été justifiés. L'arrêt 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 auquel se réfère la recourante n'est en outre pas déterminant. Cet arrêt portait en effet sur un amortissement comptabilisé pour la première fois durant la période fiscale sous revue et non sur la réévaluation d'amortissements antérieurs. Le Tribunal fédéral a relevé que, dans un tel cas, la reprise devait être effectuée sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD et non de l'art. 62 al. 4 LIFD (consid. 3.9; cf. également consid. 9.2 non publié). Il est vrai que le Tribunal fédéral a aussi noté à cette occasion que l'art. 62 al. 4 LIFD concerne les amortissements qui ne sont plus justifiés et que dans le cas d'espèce il n'était pas question d'un amortissement qui n'était plus justifié mais d'un amortissement qui n'avait jamais été justifié (consid. 3.9). Compte tenu de la jurisprudence récente et détaillée relative à l'art. 63 al. 2 LIFD BGE 147 II 155 S. 161

qui vient d'être évoquée, transposable à l'art. 62 al. 4 LIFD, il n'y a toutefois pas lieu de se fonder sur cet obiter dictum , non étayé.

10.4.3 Retenir que l'art. 62 al. 4 LIFD s'applique aussi bien aux amortissements et corrections de valeur sur des participations qualifiées qui n'ont jamais été justifiés qu'à ceux qui ne le sont plus, conduit à écarter la seconde remarque de la recourante, relative au fait que l'autorité fiscale aurait dû prouver que les participations avaient repris de la valeur pour que l'art. 62 al. 4 LIFD puisse entrer en considération. En effet, l'examen du rétablissement de la valeur des participations (cf., pour déterminer ce rétablissement, les critères de la circulaire n° 27 de l'Administration fédérale des contributions relative à la réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives du 17 décembre 2009, disponible sur: www.estv.admin.ch/estv; cf. ANNE WIDMER, La réduction pour participations, 2002, p. 75 ss) fait sens lorsque l'amortissement constate, de manière justifiée, à un moment donné, une moins-value de la participation. Cette condition n'a toutefois pas lieu d'être en l'espèce, dès lors qu'il a été retenu que les participations détenues par la recourante n'ont pas perdu de valeur depuis leur acquisition.

10.4.4 Enfin, s'il a été effectivement relevé lors des travaux préparatoires que l'ajout de l'art. 62 al. 4 LIFD a été considéré comme nécessaire pour éviter des comportements assimilables à une évasion fiscale de la part du contribuable (Rapporteur Eugen David, BO 1997 CN 1926; cf. aussi KUHN/DUBACH, op. cit., n° 24 ad art. 62 LIFD; cf. aussi arrêt 2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 4.3.1, in Archives 85 p. 379 répertoriant les critiques de la doctrine sur l'art. 62 al. 4 LIFD et évoquant l'idée d'une clause visant à éviter l'abus de droit), force est de souligner que ni la condition d'une évasion fiscale, ni celle d'un abus de droit en lien avec la réduction pour participation, ne ressortent du texte de la disposition, qui n'a pas été remis en cause depuis son entrée en vigueur en 1998.

10.5 La recourante tente par ailleurs de s'opposer à la dissolution du fonds d'amortissement en se

prévalant du principe de la bonne foi et du principe de périodicité. Elle souligne que l'autorité fiscale a admis les amortissements litigieux durant les périodes fiscales 2005 à 2010, qu'elle lui a demandé des renseignements en 2010 concernant la période fiscale 2007 à ce sujet et a accepté, à la suite des informations fournies, les déductions en toute connaissance de cause.

BGE 147 II 155 S. 162

Selon la recourante, une reprise ne saurait en outre être admise, car l'absence de justification commerciale était aisément reconnaissable par l'autorité fiscale.

10.5.1 En matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (cf. arrêts 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). Selon la jurisprudence rendue à propos de l'art. 63 al. 2 LIFD, qui est tout aussi pertinente dans le contexte de l'art. 62 al. 4 LIFD, il n'y a ainsi pas de droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée (arrêts 2C_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 3.3.5, in Archives 88 p. 40; 2C_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 3.1, in RF 72/2017 p. 920; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II p. 70). Il n'y a par ailleurs pas de violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3, art. 9 Cst.) lorsque l'administration fiscale procède à un examen de la justification commerciale de la provision, alors qu'un tel examen n'a pas eu lieu l'année précédente (arrêts 2C_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 3.3.5, in Archives 88 p. 40; 2C_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 3.1, in RF 72/2017 p. 920; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II p. 70). Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (cf. arrêts 2C_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 2.3.1; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3; 2C_596/2007 du 24 juin 2008 consid. 5).

10.5.2 Il découle de ce qui précède que la recourante ne peut pas s'opposer aux reprises litigieuses en faisant valoir que l'autorité fiscale n'avait pas remis en cause les amortissements/provisions déclarés sur les participations les années fiscales précédentes. Contrairement à ce qu'elle prétend, cela ne revient pas à admettre que l'autorité puisse choisir le moment de l'imposition d'amortissements ou corrections de valeur sur des participations qualifiées, mais seulement à reconnaître que l'autorité peut réexaminer la situation à chaque période fiscale. Par ailleurs, la recourante n'a pas prétendu, ni démontré que l'autorité fiscale lui aurait donné l'assurance que les amortissements

BGE 147 II 155 S. 163

déclarés seraient admis les années suivantes à la suite de la demande de renseignements relative à la période fiscale 2007. Enfin, l'affirmation que l'absence de justification commerciale était aisément reconnaissable n'engage que la recourante.

10.6 La recourante prétend que la reprise correspondant à la dissolution des amortissements 2005 à 2010 permet à l'autorité de contourner les règles sur le rappel d'impôt. A tort. En effet, l'autorité fiscale n'est en l'espèce nullement revenue sur les taxations des périodes fiscales antérieures et n'a fait qu'appliquer l'art. 62 al. 4 LIFD.

10.7 En définitive, l'autorité fiscale était fondée à reprendre dans le bénéfice 2011 de la recourante un montant correspondant à la dissolution des amortissements 2005 à 2010 en vertu de l'art. 62 al. 4 LIFD. C'est partant à bon droit que la Cour de justice a confirmé l'intégralité des reprises effectuées.