

BGer 9C_233/2025 vom 1. Oktober 2025

Bundesgericht, 2025-10-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_233_2025

FR: TF 9C_233/2025 du 1 octobre 2025

IT: TF 9C_233/2025 del 1 ottobre 2025

Erwägungen

E. 1.1

La voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a, 86 al. 1 let. d et al. 2, 90 LTF), la cause ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 LHID [RS 642.14]). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prévues par la loi (art. 42 LTF) par les recourants qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours en précisant ce qui suit.

E. 1.2

En raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la Cour de justice, la conclusion dirigée contre la décision sur réclamation du 20 octobre 2023 est irrecevable (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2). En principe, il en va de même des conclusions purement cassatoires (en annulation), dès lors que le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). Toutefois, lorsque les recourants concluent à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice du 18 mars 2025, dans la mesure où elle aurait incorporé dans le revenu imposable des époux A.A. _____ et B.A. _____ une somme de 750'000 fr. au titre de revenu (mobilier), on comprend à la lecture de leur mémoire de recours qu'ils concluent à ce que l'arrêt entrepris soit réformé en ce sens que ce montant de 750'000 fr. ne soit pas ajouté au revenu imposable. Le recours est donc admissible au regard des conclusions interprétées à la lumière des motifs du recours (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3).

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l' art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée. Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels, en particulier à l'arbitraire, invoqués et motivés de manière conforme aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2 et 1.5.3 les références).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision

attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2). Savoir quelle a été la volonté réelle et la commune intention des parties est une question de fait et les constatations de l'arrêt attaqué à cet égard lient le Tribunal fédéral en vertu de l' art. 105 al. 1 LTF (cf. ATF 145 V 188 consid. 5.2.3; arrêt 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 9.2.2).

E. 2.3

En tant que les recourants renvoient aux recours et aux écritures déposés devant le TAPI et la Cour de justice, leur argumentation ne peut pas être prise en considération, dès lors qu'elle doit figurer dans le mémoire de recours déposé auprès du Tribunal fédéral lui-même et se rapporter à l'arrêt attaqué du 18 mars 2025 (ATF 144 V 173 consid. 3.2.2 et les références).

E. 3

Le litige porte sur la prise en compte d'un revenu mobilier de 750'000 fr. dans le cadre de l'imposition sur le revenu des époux A.A. _____ et B.A. _____ pour la période fiscale 2020. Il convient en particulier de déterminer si c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé que les conditions d'une transposition étaient réalisées (art. 20a al. 1 let. b LIFD ; art. 7 al. 1 let. b LHID ; art. 23 al. 1 let. b de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; rs/GE D 3 08]).

II. Grievs formels

E. 4.1

Les recourants font d'abord grief à la Cour de justice d'avoir violé leur droit d'être entendu, dans la mesure où elle aurait rejeté implicitement et sans motivation leur demande concernant l'audition du contribuable, celle du vendeur des actions de la Société ainsi que celle d'un tiers banquier.

En reprochant ensuite une appréciation anticipée arbitraire des preuves à la Cour de justice, les recourants soutiennent que ces auditions auraient permis de déterminer la réelle et concordante volonté des parties et de démontrer ainsi qu'il y aurait bien eu, à travers la signature de l'avenant, une substitution de partie postérieure à la convention du 4 janvier 2017.

E. 4.2

Le droit d'être entendu, garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et afin que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Le juge n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 150 III 1 consid. 4.5). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

Le droit d'être entendu comprend également le droit pour le justiciable d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la

décision à rendre (cf. ATF 148 II 73 consid. 7.3.1). En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD (art. 41 LHID ; art. 17 et 18 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc; RS/GE D 3 17]). De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1). En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables (ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5).

E. 4.3

À la lecture de l'arrêt attaqué, on comprend que la Cour de justice a considéré implicitement, par appréciation anticipée des moyens de preuve, qu'il n'était pas nécessaire de procéder à l'audition du contribuable, du vendeur des actions de la Société et du banquier qui a participé à l'opération de financement, puisque les termes de la convention et de l'avenant étaient clairs et qu'ils ne souffraient dès lors aucune interprétation. Par ailleurs, les recourants ont compris la portée de l'arrêt entrepris sur ce point, dès lors qu'ils ont expressément invoqué qu'il s'agissait d'un rejet implicite de leur requête sur cette question. Les juges précédents ont par conséquent suffisamment motivé l'arrêt attaqué, sans violer le droit d'être entendu des recourants sous cet angle.

En tant qu'ils se plaignent du rejet (implicite), par appréciation anticipée des preuves, de leur demande d'audition du vendeur des actions de la Société, du banquier et du contribuable, les recourants n'expliquent pas en quoi cette manière de procéder serait arbitraire. Leur grief ne répond donc pas aux exigences de motivation posées par la jurisprudence (cf. ATF 146 III 73 consid. 5.2.2). Au demeurant, les recourants n'ont nullement exposé qu'il leur aurait été impossible de requérir eux-mêmes un document écrit contenant le témoignage respectivement du vendeur et du banquier, et il n'existe pas, de façon générale, un droit à être entendu oralement dans le cadre d'une procédure fiscale sans caractère pénal (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). Leurs griefs sont infondés.

III. Impôt fédéral direct

E. 5.1

Selon l' art. 16 al. 3 LIFD , les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. La vente d'actions appartenant à la fortune privée constitue en principe un gain en capital privé exonéré en vertu de cette disposition (arrêt 2C_702/2018 du 28 mars 2019 consid. 4). Ce gain peut toutefois être qualifié de rendement de la fortune mobilière soumis à l'imposition du revenu, notamment si les conditions de la transposition (art. 20a al. 1 let. b LIFD) sont remplies.

E. 5.2

La transposition est soumise à quatre conditions cumulatives: 1) le vendeur détient des titres dans sa fortune privée qu'il cède à la société acquéreuse soumise au régime de la valeur comptable; 2) le vendeur doit contrôler la société acquéreuse de manière à pouvoir influencer sur la politique de distribution de dividendes; 3) les actions doivent être cédées à une valeur

supérieure à leur valeur nominale; 4) le vendeur reçoit, en contrepartie de son apport, du capital social nominal ou un prêt à l'encontre de la société acquéreuse. Ces conditions ont été objectivées par leur codification, de sorte que les motifs subjectifs qui amènent un détenteur de parts à effectuer une transposition sont dès lors sans importance (arrêt 9C_679/2021 du 20 avril 2023 consid. 2.2.1 et 5.1.3; Markus Reich/Andreas Helbing/Fabian Duss, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer*, 4e éd 2022, n° 84 ad art. 20a LIFD ; Yves Noël, in *Impôt fédéral direct [LIFD]*, Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 9 ad art. 20a LIFD).

E. 6

La Cour de justice a retenu que les quatre conditions objectives de la transposition (art. 20a al. 1 let. b LIFD) étaient réalisées, de sorte qu'il convenait d'ajouter au revenu imposable des époux A.A._____ et B.A._____ le montant de 750'000 fr. à titre de revenu mobilier, somme correspondant à la différence entre la valeur vénale (780'000 fr.) des 30 actions détenues dans la Société et leur valeur nominale (30'000 fr.). Elle a considéré, en substance, que les termes de la convention et de son avenant étaient clairs, car ils prévoyaient que les actions vendues au contribuable en 2017 avaient été cédées à la holding trois ans plus tard, et que celui-ci était l'unique associé gérant détenant l'intégralité du capital [social] de la holding. Selon la Cour de justice, il ne s'agissait dès lors pas d'une opération unique avec une substitution de partie, et les 30 actions avaient, à tout le moins, transité par la fortune privée du recourant avant d'être transférées à la holding sous forme d'apport.

Les juges précédents ont également constaté que le contribuable avait déclaré ses 30 actions dans l'état des titres de ses déclarations fiscales depuis 2017. En outre, la déclaration fiscale 2020 faisait état de la vente des 30 titres à la holding, mentionnée comme "Apport à E._____ Sàrl", imputable au recourant, qui répond des termes utilisés par son mandataire. Selon la Cour de justice, les raisons subjectives de cet apport étaient sans pertinence, compte tenu de l'objectivation des conditions de la transposition. Les juges précédents ont encore retenu que le contribuable était, en 2020, créancier de la holding pour un montant de 830'000 fr. inscrit au passif des comptes sous la rubrique "Capitaux étrangers - Engagement à long terme - Créancier porteur de parts" et qu'il n'avait ainsi jamais comptabilisé son apport dans un poste du bilan "Autres réserves" de manière à permettre une imposition ultérieure des actifs (apport) transférés à la holding.

E. 7

Les recourants se plaignent de l'établissement manifestement inexact et incomplet des faits ainsi que d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire et de l' art. 18 CO en lien avec l' art. 20a al. 1 let. b LIFD , dans la mesure où les conditions d'une transposition ne seraient pas réalisées. Ils reprochent, en substance, à la Cour de justice, d'avoir retenu à tort qu'il y aurait eu un transfert à titre onéreux des 30 actions de la part du contribuable à la holding, alors qu'il s'agirait en réalité d'une substitution de partie à la convention du 4 janvier 2017, découlant de l'avenant du 22 septembre 2020. Les recourants font valoir à cet égard que les juges précédents se seraient arbitrairement fondés sur certains termes utilisés dans la convention et l'avenant - tels que le "transfert" (des actions), lequel n'aurait pas comme seule signification la cession mais également la transmission entre deux personnes - ainsi que dans la déclaration fiscale 2020 ("Apport à E._____ Sàrl") - laquelle aurait par ailleurs été remplie par un mandataire et ne mentionnerait aucunement la "vente" des 30

actions - pour retenir à tort que ces deux contrats seraient clairs et ne souffriraient aucune interprétation. La Cour de justice se serait dès lors abstenue, en violation de l' art. 18 CO , de rechercher la volonté réelle et concordante des parties, laquelle était de procéder à une substitution de partie. Selon les recourants, cette volonté découlerait expressément du fait que les mêmes parties ont signé un acte intitulé "avenant à la convention de cession d'actions", lequel démontrerait le souhait des parties de modifier l'accord initial. Il ne s'agirait dès lors pas de deux opérations distinctes, mais bien d'un seul et même contrat modifié par substitution de partie.

E. 8

On rappellera que l'examen des conditions de l'existence d'une transposition relève du droit fédéral, que le Tribunal fédéral examine librement (consid. 2.1 supra), alors que la détermination de la volonté réelle et concordante des parties relève des faits constatés par la Cour de justice, lesquels lient en principe le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF ; consid. 2.2 supra).

E. 8.1

En tant que les recourants réfutent que le contribuable aurait cédé à la holding, sous forme d'apport, ses 30 actions détenues dans la Société, en affirmant qu'il y aurait en réalité eu une substitution de partie à la convention du 4 janvier 2017, on comprend qu'ils contestent uniquement la réalisation de la première condition de la transposition, à savoir que le contribuable détenait les titres dans sa fortune privée avant de les céder à la société acquéreuse (fortune commerciale) soumise au régime de la valeur comptable (consid. 5.2 supra). En effet, les recourants ne remettent nullement en cause la réalisation des trois autres conditions, à savoir le fait que le contribuable contrôlait la holding en tant qu'associé-gérant unique et qu'il en détenait l'intégralité du capital social, que la valeur des actions cédées était supérieure (780'000 fr.) à la valeur nominale (30'000 fr.) et qu'il détenait une créance sous forme de prêt (830'000 fr.) à l'encontre de la holding, inscrite au passif du bilan de celle-ci sous la rubrique "Capitaux étrangers - Engagement à long terme - Créancier porteur de parts".

Or les recourants ne parviennent pas à établir que le contribuable ne remplirait pas non plus la première condition de la transposition. Ils échouent en particulier à démontrer l'existence d'une substitution de partie à la convention du 4 janvier 2017 découlant de la signature de l'avenant du 22 septembre 2022, soit l'absence de transfert sous forme d'apport à la holding en 2020, des 30 actions détenues par le contribuable depuis 2017 dans la Société. À cet égard, la Cour de justice pouvait, sans arbitraire, retenir que les termes de la convention et de son avenant étaient clairs, et que dès lors, la volonté des parties avait été de prévoir le transfert à la holding des actions vendues au contribuable en 2017, dans le cadre d'une opération en deux étapes.

E. 8.2

Par ailleurs, les juges précédents ont encore constaté que le contribuable - qui ne le conteste du reste pas - avait mentionné ses 30 actions dans l'état de ses titres (fortune privée) de la déclaration fiscale 2017 jusqu'en 2020, et qu'il avait inscrit "Apport à E. _____ Sàrl" dans cette même rubrique de la déclaration fiscale 2020. Dès lors, même si le terme "vente" ne figurait pas dans l'état des titres de la déclaration d'impôt 2020, mais uniquement celui d'apport, la Cour de justice pouvait considérer, à juste titre, que les 30 actions avaient à tout le moins transité par la fortune privée du contribuable, puisqu'il les avait indiquées depuis

2017 dans l'état des titres, soit de sa fortune. À cet égard, il n'est effectivement pas déterminant que les recourants n'aient pas été à l'origine du terme figurant dans leur déclaration fiscale 2020, dans la mesure où ils ne sont de toute manière pas déchargés de leurs obligations et responsabilités fiscales lorsqu'ils confient à un mandataire le soin de remplir leur déclaration d'impôt (cf. arrêt 9C_583/2023 du 12 août 2024 consid. 4.2). C'est également à juste titre que les juges précédents ont retenu que les raisons subjectives ayant conduit le contribuable à transférer ses 30 actions à la holding étaient sans pertinence, puisque les conditions de la transposition avaient été objectivées depuis leur codification dans la loi (consid. 5.2 supra).

Dès lors, les recourants ne peuvent valablement se plaindre d'une constatation manifestement inexacte des faits ou de la violation de l' art. 18 CO en lien avec l' art. 20a al. 1 let. b LIFD . Il s'ensuit que les griefs des recourants sont infondés.

IV. Impôt cantonal et communal

E. 9

La teneur de l'art. 23 al. 1 let. b LIPP/GE (art. 7a al. 1 let. b LHID) correspond à celle de l' art. 20a al. 1 let. b LIFD . Par conséquent, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi à l'ICC pour la période fiscale 2020.

V. Conséquences, frais et dépens

E. 10

Compte tenu de ce qui précède, le recours est entièrement mal fondé, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal, et doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable. La requête d'octroi de l'effet suspensif devient sans objet.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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