

GE_GERICHTE ATA/1270/2024 vom 29. Oktober 2024

GE Cour de justice, 2024-10-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1270_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/1270/2024 du 29 octobre 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/1270/2024 del 29 ottobre 2024

Regeste

Résumé: Rejet du recours d'un contribuable ayant transféré des actions d'une société anonyme suisse, qu'il détenait avec un tiers à parts égales, à une société de capitaux étrangère, dont il détenait 50% du capital social au moment dudit transfert, l'autre moitié de cette société étrangère étant détenue à 50% par le même tiers. Confirmation de l'existence d'un cas de transposition compte tenu des conditions prévues dans les normes fiscales topiques qui reprennent en grande partie l'ancienne jurisprudence, sous réserve de quelques nouveautés déterminantes en l'espèce. Objectivation des conditions légales de la transposition, de sorte que les motifs subjectifs ne sont pas pertinents et que la transposition ne présuppose plus la réalisation des conditions de l'évasion fiscale pour être admise. Une des conditions cumulatives de la transposition est que la personne qui vend ses participations doit détenir au minimum 50% du capital social de la société reprenante (ou acquéreuse des participations transférées) au moment de leur transfert (représentant un passage de sa fortune privée à sa fortune commerciale à une valeur supérieure à celle de leur valeur nominale). Ce changement de système (passage de la valeur nominale pour la fortune privée à la valeur comptable pour la fortune commerciale) implique l'imposition systématique des réserves latentes des participations transférées. Pas d'examen d'un éventuel cas d'évasion fiscale vu que toutes les conditions de la transposition sont réalisées. Confirmation du jugement querellé et des décisions des autorités fiscales.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

L'objet du litige porte en premier lieu sur l'existence d'un cas de transposition au sens des art. 20a al. 1 let. b LIFD, 23 al. 1 let. b LIPP et 7a al. 1et. b LHID.

E. 2.1

Selon ces dispositions ayant une teneur similaire, est considéré comme un rendement de la fortune mobilière au sens des normes topiques correspondantes (art. 20 al. 1 let. c LIFD, art. 22 al. 1 let. c LIPP et art. 7 al. 1 LHID), le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50% au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur

nominale de la participation transférée et des réserves issues d'apport de capital visées par les articles pertinents (art. 20 al. 3 à 7 LIFD, art. 7b LHID, art. 22 al. 3 à 7 LIPP). Aucune des parties ne conteste que la transposition est soumise à quatre conditions cumulatives, conformément à la jurisprudence exposée par le jugement querellé (ATF 115 Ib 238 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 6.1 ; ATA/1289/2021 du 23 novembre 2021 consid. 3b et les arrêts cités). En revanche, le contribuable estime qu'une de ces conditions n'est en l'espèce pas réalisée, à savoir celle selon laquelle le détenteur de la participation transférée détienne au moins 50% du capital de la société reprenante après le transfert (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], *Kommentar - Bundesgesetz über die direkte Steuer Bundessteuer*, 4e éd., 2022 n. 82 et 99 ad art. 20a LIFD ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], in *Commentaire Romand - Impôt fédéral direct*, 2e éd., 2017, n. 9 ad art. 20a LIFD).

E. 2.2

Afin d'améliorer la prévisibilité du système fiscal et la sécurité juridique dans le domaine de la fortune mobilière, notamment s'agissant de la délimitation entre

- 11/18 - A/1309/2023 gain en capital exonéré et revenu de la fortune imposable, le Conseil fédéral a proposé de réglementer le cas de la transposition (ou vente à soi-même) par l'introduction de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD, reprise à l'art. 7a al. 1 let. b LHID (Message du Conseil fédéral du 22 juin 2005 concernant la réforme de l'imposition des entreprises II [ou la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements ; ci-après : Message sur la réforme fiscale des entreprises II] in FF 2005 4469, p. 4540 et 4601).

E. 2.2.1

Cette nouvelle réglementation introduit une solution légale objective pour la transposition (vente à soi-même). Elle s'applique exclusivement aux droits de participation de la fortune privée et déploie ses effets uniquement si les droits de participation sont transférés à une société de capitaux ou à une société coopérative à laquelle le vendeur ou celui qui fait l'apport détient une participation de 50% au moins après le transfert (Message sur la réforme fiscale des entreprises II, p. 4580). La question de savoir si l'on est en présence d'une « vente à soi-même » doit dépendre du taux de participation au capital-actions ou au capital social de la société de capitaux ou de la société coopérative qu'une personne détient après le transfert des droits de participation à cette société. On est en présence d'une transposition si, après le transfert, le vendeur ou la personne qui apporte des droits de participation participe (ou continue de participer) à hauteur de 50% au moins à la société qui acquiert. Seul est déterminant le critère du taux, rendu objectif par des réflexions pratiques, car il permet de n'imposer que les cas d'abus manifestes (Message sur la réforme fiscale des entreprises II, p. 4543). Bien que la nouvelle disposition codifie pour l'essentiel l'ancienne jurisprudence, elle introduit aussi des nouveautés. Ainsi, les conditions d'une transposition ont été objectivées par sa réglementation légale, comme le rappelle un arrêt récent du Tribunal fédéral (arrêt 9C_679/2021 du 20 avril 2023 consid. 2.2.1 et 3.1.2). Les motifs subjectifs qui amènent un détenteur de parts à effectuer une transposition sont sans importance. Il peut donc y avoir transposition, même si les conditions y relatives découlent de l'exécution d'obligations contractuelles, telles qu'une convention d'actionnaires ou un contrat d'option. Un cas d'évasion fiscale n'est en particulier plus exigé, comme c'était le

cas selon la jurisprudence antérieure (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 84 ad art. 20a LIFD et les références citées).

E. 2.2.2

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. Ce gain peut toutefois être qualifié de rendement de la fortune mobilière soumis à l'imposition du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2018 du 28 mars 2019 consid. 4). Selon le message précité du Conseil fédéral, du point de vue juridique, cette exonération ne pose aucun problème lorsque l'acquéreur thésaurise également ces actions dans sa fortune privée, reprenant ainsi la charge fiscale latente sur les

- 12/18 - A/1309/2023 bénéfices qui n'ont pas encore été distribués. Toutefois, cela ne concerne pas les cas de « changement de système », comme la transposition impliquant un transfert de la fortune privée (soumise au principe de la valeur nominale) à la fortune commerciale (soumise au principe de la valeur comptable ; Yves NOËL, op. cit., n. 100 et 105 ad art. 20 LIFD ; Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 3 et 86 ad art. 20a LIFD). Dans ce cas, des droits de participation de la fortune privée sont en effet vendus dans la fortune commerciale, ce qui signifie la plupart du temps que les bénéfices non encore distribués ne sont pas imposés. En cas de transposition, un actionnaire vend sa participation à une société qui lui appartient. La différence entre le produit de la vente et la valeur nominale était considéré par le Tribunal fédéral comme un dividende imposable parce que, du point de vue économique, le vendeur ne se séparait jamais de sa participation. Les conséquences fiscales pouvaient être évitées si, dans la comptabilité de la société de capitaux ou de la société coopérative, la charge fiscale latente sur les bénéfices non encore distribués était maintenue (Message sur la réforme fiscale des entreprises II, p. 4539). Le législateur a, à travers l'art. 20a al. 1 let. b LIFD (transposition), institué explicitement une exception à l'exonération des gains en capital privés prévue à l'art. 16 al. 3 LIFD, justifiée par la volonté d'une imposition systématique des réserves latentes au moment de leur sortie du champ de l'impôt (Yves NOËL, op. cit., n. 11 ad art. 20a LIFD). Il existe désormais une base légale claire permettant de retenir un rendement de participation là où il n'y a, sur le plan civil, qu'une aliénation donnant normalement lieu à un gain en capital (Yves NOËL, op. cit., n. 107 ad art. 20 LIFD).

E. 2.2.3

Le but du cas de transposition au sens de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD est d'appréhender fiscalement la charge fiscale latente sur les réserves de la société, qui n'ont pas encore été distribuées, société dont les droits de participation sont aliénés, puisque cette charge fiscale latente peut disparaître lors de l'aliénation (arrêt du Tribunal fédéral 9C_679/2021 précité consid. 3.1.1 ; Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 3 ad art. 20a LIFD). Lors de la transposition, les droits de participation sont cédés à une société contrôlée par le vendeur, ce qui permet (sans contre-mesures) de prélever la charge fiscale latente sur les réserves existantes. Dans de tels cas, l'art. 20a LIFD limite l'exonération fiscale en requalifiant le gain en capital privé en rendement imposable de la fortune. Il existe plusieurs théories sous-jacentes, comme celles de la transposition de réserves latentes imposables dans un substrat remboursable sans impôt ou de la vente à soi-même qui ne serait pas une aliénation mais un simple transfert à l'intérieur de sa fortune ne permettant pas de réaliser

un gain en capital exonéré d'impôt (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 3 ad art. 20a LIFD). Sous l'angle de la théorie de la transposition, le versement du capital nominal de la société reprenante ainsi que le remboursement du prêt ne déclenchent pas d'assujettissement de l'actionnaire à l'impôt sur le revenu. Cette

- 13/18 - A/1309/2023 modification des relations juridiques entre les détenteurs de parts et leurs sociétés permet de supprimer la charge fiscale latente sur les dividendes. Les fonds de la société transférée, en soi imposables, sont transférés en franchise d'impôt dans la catégorie du capital social remboursable sans conséquence fiscale ou de la créance de prêt remboursable en franchise d'impôt, c'est-à-dire transposés (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 106 ad art. 20a LIFD). En effet, la contrepartie de l'apport, qu'il s'agisse de capital ou de créance, ne donne pas lieu à imposition lorsqu'elle est remboursée à l'actionnaire ; celui-ci éviterait ainsi définitivement l'impôt dû sur les réserves latentes au moment de leur distribution. Selon l'ancienne jurisprudence du Tribunal fédéral, l'apport d'une participation à une société dominée par le même actionnaire ne constitue pas une aliénation des droits de participation, car le pouvoir d'en disposer économiquement reste acquis au contribuable par le biais de sa participation à la société-mère ; il n'y a qu'une vente à soi-même. Le contribuable réalise par une telle transaction un accroissement de son patrimoine, dont la cause réside dans la détention de la participation, et non dans son aliénation. Il ne s'agit plus alors d'un gain en capital, mais d'un revenu de fortune qui trouve sa cause dans la détention de la participation, soumis à l'impôt sur le revenu en tant qu'il excède le capital nominal (Yves NOËL, op. cit., n. 100 ad art. 20 LIFD et les arrêts cités). Depuis la réforme de l'imposition des entreprises II, le droit suisse a introduit le principe de l'apport en capital (ou principe de la valeur nominale modifié) : le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires n'est plus imposés au titre de rendement de participation (Yves NOËL, op. cit., n. 51 ad art. 20 LIFD). Le remboursement du capital nominal et le remboursement d'une dette n'étaient pas soumis à l'impôt (ibid., n. 66). Désormais, l'imposition de la transposition varie selon que la valeur de transfert excédant la valeur nominale est comptabilisée au crédit du capital nominal / des réserves issues d'apports de capital ou à celui des « autres réserves », seul ce dernier cas n'ayant pas d'incidence fiscale compte tenu de la pratique de l'administration fédérale des contributions (Yves NOËL, op. cit., n. 11 ad art. 20a LIFD).

E. 2.3

Selon un arrêt récent du Tribunal fédéral (arrêt 9C_679/2021 précité), le texte de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD est clair et permet en principe une seule interprétation, que ce soit au sujet des conditions d'une transposition imposable (quorum des parts transférées, situation de la société reprenante) ou de l'étendue de l'imposition de l'opération (« contreprestation globalement obtenue »). Le législateur n'a clairement pas voulu limiter les opérations imposables à celles qui donnent effectivement lieu à des distributions. L'état de fait déterminant pour l'appréciation est déjà réalisé (« abgeschlossen ») au moment du transfert de la participation (consid. 3.1.2 et la référence citée). De plus, les opérations visées par l'art. 20a al. 1 let. b LIFD ne doivent pas être considérées d'un point de vue économique « global et orienté vers le résultat » (consid. 3.1.3).

- 14/18 - A/1309/2023

E. 2.3.1

Dans cette affaire, le contribuable soutenait, à l'instar de la présente espèce, qu'il ne s'agissait pas d'une transformation (« Umgestaltung ») du patrimoine, mais d'une véritable aliénation, de sorte qu'il n'y avait pas de rendement de fortune imposable (consid. 4.2). Il insistait sur la courte durée pendant laquelle la société anonyme reprenante (ou acquéreuse), agissant pour le contribuable, avait détenu les actions et sur leur revente au prix d'achat, dans un bref délai et à des conditions identiques, ce qui démontrait qu'il s'agissait, d'un point de vue économique, d'une opération de financement à plusieurs niveaux (consid. 4.2.1). En considérant l'ensemble des phases de l'opération de financement, on ne pouvait pas considérer que le recourant n'avait fait que transformer son patrimoine. Il ne s'agissait pas d'une transposition, mais d'une opération de financement qui s'apparentait à une vente directe à un tiers. La vente de la participation à la société anonyme reprenante (ou acquéreuse) n'avait pas eu lieu pour réorganiser son propre patrimoine, mais pour vendre la participation à un tiers. La charge fiscale latente n'avait été supprimée que pour une courte durée et en théorie, mais elle avait été rétablie immédiatement après la revente. Il n'y avait pas non plus d'indices que le but de la vente était de vider la société cible de sa substance, de préparer une telle opération ou d'initier une distribution de dividendes. Il s'agissait d'un véritable produit de vente ou d'un gain en capital privé (consid. 4.2.2).

E. 2.3.2

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours des époux, contribuables, et confirmé l'arrêt cantonal. La juridiction cantonale s'était, à bon droit, limité à examiner si les conditions prévues par l'art. 20a al. 1 let. b LIFD étaient remplies ou non. Comme tel était le cas, ce qui n'était pas contesté, le Tribunal fédéral a admis l'existence d'un rendement de la fortune imposable, de sorte qu'il ne devait pas examiner d'autres aspects. À l'argumentation des contribuables, selon laquelle ils auraient pu obtenir les conséquences économiques recherchées par une vente directe, le Tribunal fédéral leur a opposé qu'ils n'avaient justement pas choisi cette autre manière de procéder dans le contexte de la transaction déterminante en cause (consid. 5.2.1). Le Tribunal fédéral a considéré qu'il n'était pas nécessaire d'examiner la question de l'évasion fiscale (« Steuerumgehung ») puisque les conditions de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD étaient réalisées. Ce n'était que si ces conditions n'étaient pas remplies que ladite question se posait (consid. 5.2.2).

E. 2.4

S'agissant de la condition litigieuse concernant le contrôle dans la société reprenante, l'art. 20a al. 1 let. b LIFD exige que le détenteur de la participation transférée détienne au moins 50% du capital de la société reprenante après le transfert (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 99 ad art. 20a LIFD).

E. 2.4.1

REICH, HELBING et DUSS estiment que le contrôle doit exister ou être prévu (« gegeben oder geplant sein ») au moment du transfert des droits de participation (« im Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligungsrechte »). Si, au

- 15/18 - A/1309/2023 moment du transfert, il était déjà prévu que l'actionnaire transférant acquière ultérieurement une participation dominante, le critère du contrôle est rempli. Cela vaut en particulier lorsque l'actionnaire transférant dispose, au moment du transfert, d'une option d'achat pour acquérir une participation majoritaire, mais pas lorsque le contrôle ne résulte qu'ultérieurement (« nachträglich ») d'autres motifs. L'hypothèse générale d'une domination préexistante au moment du transfert, qui n'intervient toutefois qu'après coup («

nachträglich »), doit être rejetée, même si elle intervient en temps utile (« zeitnah ») après le transfert (Markus REICH/Andreas HELBING/Fabian DUSS, op. cit., n. 104 ad art. 20a LIFD).

E. 2.4.2

Dans l'ATA/1289/2021 précité, invoqué par les recourants et concernant la taxation de 2006 régie par le droit antérieur à l'entrée en vigueur de l'art. 20a LIFD, le contribuable concerné par cette affaire a, dès le début de la transaction, voulu conserver et conservé le contrôle dans la société acquéreuse, après le transfert de ses actions dans cette dernière, vu les circonstances particulières et ses différentes positions dans les sociétés impliquées dans l'opération en cause (consid. 3d). Il avait en particulier conclu un protocole d'accord avec la société acquéreuse en août 2006 au sujet de la vente de ses actions, soit avant le transfert litigieux de celles-ci à la société acquéreuse survenu en octobre 2006, et ce afin de garder le contrôle sur la société - dont les actions étaient transférées - dès leur transfert (« immédiatement après ») à la société acquéreuse. Il avait ainsi gardé le contrôle dans la société acquéreuse de manière à pouvoir influencer sur la politique de distribution de dividendes, étant précisé que la nouvelle réglementation exigeait la détention d'une participation d'au moins 50% au capital après le transfert (consid. 3d et ch. 5 à 7 en fait).

E. 2.5

En l'espèce, à la différence de l'ATA/1289/2021 précité, le contribuable détenait, avant et au moment du transfert des actions C_____, 50% de D_____, à travers le dispositif qu'il a décrit dans ses écritures au sujet des « nomines » détenant à titre fiduciaire le capital social de D_____ pour son compte et celui de E_____. Par ailleurs, la présente espèce est, contrairement audit arrêt, soumise à l'art. 20a LIFD entré en vigueur le 1er janvier 2007 et aux dispositions correspondantes pour l'ICC entrées en vigueur postérieurement à cette date. Comme évoqué plus haut, la nouvelle réglementation reprend en grande partie l'ancienne jurisprudence, avec quelques nouveautés évoquées plus haut, rappelées par l'arrêt récent 9C_679/2021 précité du Tribunal fédéral et déterminantes in casu.

L'application de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD a été objectivée, de sorte que si ses conditions sont réalisées, les motifs pour lesquels les parties opèrent la transposition sont sans pertinence. Par ailleurs, celle-ci ne présuppose plus la réalisation des trois conditions de l'évasion fiscale (arrêt 2C_681/2018 et 2C_692/2018 du Tribunal fédéral du 16 janvier 2020 consid. 7.3.1) pour que son existence soit admise, étant rappelé que la recherche d'une économie – notable – d'impôt figure parmi lesdites conditions. Il importe ainsi peu que l'aliénation directe des actions C_____ à E_____ ait été exonérée d'impôt au motif qu'elle aurait alors été qualifiée de gain

- 16/18 - A/1309/2023 en capital de la fortune privée du contribuable au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD, option que ce dernier n'a toutefois pas choisie, ce que le Tribunal fédéral a également souligné dans son arrêt récent 9C_679/2021 précité. Enfin, en choisissant de transférer ses actions C_____ à D_____, qu'il contrôlait à 50%, afin de les transférer, dans un deuxième temps, à E_____, et ce à travers une société étrangère dite « offshore » et qualifiée de « coquille vide » sise dans un État étranger disposant d'une réglementation moins « inquisitrice » que la Suisse au sujet de l'identité des actionnaires et surtout des ayants droit économiques, le contribuable a décidé de changer de « système » et de faire passer ses actions C_____ de sa fortune privée à la fortune commerciale d'une société de capitaux dont il détenait 50% du capital-actions, soit D_____.

changement de système en ce sens que ses participations passent de la fortune privée, évaluée à la valeur nominale, à la fortune commerciale soumise au principe de la valeur comptable, avec pour conséquence l'imposition des réserves latentes sur lesdites participations en tant que les premières représentent une augmentation de la valeur des secondes. Ce changement de système implique une imposition systématique des réserves latentes, voulue par le législateur lors de l'adoption de la réglementation légale de la transposition cristallisée à l'art. 20a al. 1 let. b LIFD, et ce au moment du transfert des participations transférées, sans qu'une appréciation économique globale soit exigée, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans son arrêt récent 9C_679/2021 précité. Dès lors, les circonstances postérieures audit transfert, selon lesquelles le contribuable aurait, le jour même, définitivement cédé sa part de D_____ à E_____ qui l'aurait transférée dans une autre société avec laquelle le contribuable n'aurait aucun lien, ne sont pas pertinentes pour l'examen des conditions de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD. Cette disposition exige uniquement que le vendeur des participations transférées détienne au moins 50% du capital de la société reprenante (ou acquéreuse) de celles-ci, au moment de leur transfert. Tel a bien été le cas in casu. C'est d'ailleurs parce que le contribuable détenait et contrôlait la moitié de D_____ qu'il a pu, dans un deuxième temps, en disposer et céder sa part à E_____, à une valeur supérieure à la valeur nominale des actions C_____, ce qui n'est pas remis en cause et implique l'existence de réserves latentes. Celles-ci ne figurent pas dans la comptabilité de D_____, à titre d'« autres réserves », mais ont été utilisées, à titre d'apport en capital franc d'impôt, pour augmenter le capital social de D_____ avec une prime d'émission pour chacune des nouvelles actions, achetées à parts égales par le contribuable et E_____, comme l'a notamment relevé l'AFC dans sa réponse. Ainsi, en transférant à ce dernier sa part dans D_____, le contribuable a utilisé les réserves latentes contenues dans ses actions C_____ cédées à D_____ pour rembourser la dette alléguée, de sorte qu'il a perçu une contre-prestation financière comprenant la valeur desdites réserves latentes.

- 17/18 - A/1309/2023 Par conséquent, la dernière condition litigieuse de la transposition est remplie. Dès lors, le transfert litigieux réalise le cas de transposition au sens de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD, comme l'a à bon droit considéré l'AFC. Le même raisonnement s'applique à l'ICC compte tenu de la similitude des art. 7a al. 1 let. b LHID et 23 al. 1 let. b LIPP. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner si la présente espèce constitue également un cas d'évasion fiscale. Le recours des contribuables doit donc être rejeté.

E. 3

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge conjointe des recourants et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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