

GE_GERICHTE ATA/236/2018 vom 13. März 2018

GE Cour de justice, 2018-03-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_236_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/236/2018 du 13 mars 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/236/2018 del 13 marzo 2018

Regeste

Résumé: En renvoyant le dossier à l'autorité inférieure et en lui demandant de recourir aux services d'un expert pour calculer les réserves latentes existantes au moment de la restructuration de la société en nom collectif en société anonyme, le TAPI a rendu un jugement final. Les écritures de la recourante sont recevables ayant été déposées dans le cadre du droit à la réplique et dans le délai octroyé. Les réserves latentes, existantes au moment de la restructuration de la société en nom collectif en société anonyme, sont imposées dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, lorsque les droits de participation ou de sociétariat sont aliénés dans le délai de blocage de cinq ans suivant ledit changement juridique d'entreprise. L'AFC a erré en calculant les réserves latentes au moment de la vente de la société anonyme et non au moment de la restructuration de la société en nom collectif en société anonyme. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 (LPA - E 5 10), sont susceptibles d'un recours : les décisions finales (let. a), les décisions incidentes, si elles peuvent causer un préjudice irréparable ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. c).

b. Selon l'art. 62 al. 1 LPA, le délai de recours est de trente jours s'il s'agit d'une décision finale ou d'une décision en matière de compétence (let. a), de dix jours s'il s'agit d'une autre décision (let. b).

c. Une décision incidente est une décision prise pendant le cours d'une procédure, qui ne représente qu'une étape vers la décision finale (arrêts du Tribunal fédéral 8C_686/2011 du 2 mai 2012 consid. 4.1 ; 1C_40/2012 du

E. 14

février 2012 consid. 2.3 ; ATA/1018/2016 du 6 décembre 2016 consid. 2a et les arrêts cités).

d. Selon la doctrine, lorsque l'autorité supérieure renvoie la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle statue à nouveau, elle rend une décision ou un arrêt de renvoi qui est de nature incidente (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 361). Toutefois, une décision de renvoi doit être considérée comme finale, lorsque l'autorité inférieure n'a plus aucune marge de manœuvre (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 831).

La jurisprudence fédérale considère également que lorsque le renvoi n'a pour objet plus que la mise en œuvre d'un simple calcul exigé par l'autorité de recours, la décision correspond en réalité à une décision finale (ATF 134 II 124 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1282/2012 du 8 janvier 2013 consid. 3.1).

Enfin, on se trouve aussi face à une décision finale lorsque l'administration est tenue par la décision de renvoi de rendre une nouvelle décision qui, selon elle, est contraire au droit, de sorte qu'elle subirait un dommage irréparable puisqu'elle ne pourrait pas attaquer sa nouvelle décision par la suite (ATF 134 II 124 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_641/2014 du 9 juillet 2014 consid. 3.2).

e. En l'espèce, dans son jugement le TAPI a confirmé le bien-fondé de la procédure de rappel d'impôt par rapport à la problématique des réserves latentes. Le TAPI a ainsi tranché, de manière définitive, la question de fond concernant le principe de leur imposition.

Il a toutefois renvoyé le dossier à la recourante pour nouveau calcul des réserves latentes au 31 décembre 2002, estimant que la méthode utilisée par la recourante était erronée. Pour ce faire et selon les considérants du jugement attaqué, la recourante doit faire appel aux services d'un expert pour évaluer le montant d'un éventuel « goodwill » imposable.

En rejetant la méthode utilisée par la recourante et en demandant à l'AFC-GE de recourir aux services d'un expert pour le calcul, le TAPI ne lui laisse aucune marge de manœuvre. La recourante ne peut que se limiter à exécuter les instructions formulées dans les considérants du jugement du TAPI.

Le jugement du TAPI attaqué constitue dès lors un jugement final. Le caractère final du jugement du TAPI est également renforcé par le fait que la recourante est tenue de rendre une nouvelle décision qui, selon elle, est contraire au droit.

Interjeté dans le délai de trente jours prévu à l'art. 62 al. 1 let. a LPA, le recours est donc recevable. 3)

Les contribuables soutiennent que l'écriture de l'AFC-GE du 2 juin 2017 doit être déclarée irrecevable.

En l'espèce, il ressort de la chronologie du dossier que les contribuables ont produit leur réponse au recours le 27 mars 2017. Cette écriture a été transmise le 4 mai 2017 par le juge délégué à la recourante, fixant alors aux parties un délai au 2 juin 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires. La recourante a produit sa réplique le 2 juin 2017.

- 14/18 - A/1478/2016

L'écriture de la recourante du 2 juin 2017 a donc été produite dans le délai octroyé par le juge délégué pour ce faire. Dès lors, et contrairement à ce que soutiennent les contribuables, il ne s'agit pas d'une écriture spontanée.

De surcroît, la jurisprudence citée à l'appui de la position des contribuables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_862/2016 du 4 novembre 2016) ne leur est d'aucun secours, dans la mesure où contrairement à ce dossier, la chambre de céans a imparti un délai à la recourante pour déposer d'éventuelles observations.

L'écriture de la recourante du 2 juin 2017 est donc recevable. 4) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors

des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1519/2017 du 21 novembre 2017 consid. 3a et les arrêts cités).

b. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2003. Dès lors, c'est l'ancien droit qui s'applique, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors de la période fiscale en cause. 5) a. Selon l'art. 19 al. 1 aLIFD dans sa teneur en 2003, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées, à condition que celle-ci reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu en cas de transformation en une entreprise de personnes d'une autre forme juridique ou en une personne morale, lorsque l'exploitation se poursuit sans changement et que les participations restent, en principe, proportionnellement les mêmes (let. a), en cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre entreprise de personnes ou à une personne morale (let. b), en cas de scission d'une entreprise de personnes par transfert de parties distinctes de celle-ci à d'autres entreprises de personnes ou à des personnes morales, lorsque l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement (let. c).

- 15/18 - A/1478/2016

Sous l'égide de l'art. 19 aLIFD, la jurisprudence a admis la conformité au droit de la pratique d'une administration fiscale cantonale, considérant qu'une limite temporelle de cinq ans était fixée à partir de l'opération de restructuration, au cours de laquelle l'aliénation n'était pas admise et pendant laquelle les conditions objectives et subjectives de la neutralité d'un impôt devaient être remplies (arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre 1998 dans une cause S. consid. 2c in RDAF 2000 II 32 ; Markus REICH/Marco DÜSS, *Unternehmenstümstrukturierungen im Steuerrecht*, n. 36 p. 56 et n. 214 p. 208 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 1ère éd., 1998, p. 89 ; ATA/322/2010 du 11 mai 2010 consid. 4c).

b. À teneur de l'art. 4 al. 1 aLIPP-IV, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse, qu'il n'y a pas de réévaluation comptable et que les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu en cas de changement de la forme juridique d'une entreprise de personnes ou de transformation en une personne morale, lorsque l'exploitation se poursuit sans changement et que les participations restent, en principe, proportionnellement les mêmes (let. a), en cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre entreprise de personnes ou à une personne morale (let. b), en cas de scission d'une entreprise de personnes par transfert de parties distinctes de celle-ci à d'autres entreprises de personnes ou à des personnes morales, lorsque l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement (let. c).

En cas de transformation en une personne morale, les réserves latentes sont imposées lorsque les participations sont aliénées avant l'expiration d'un délai de cinq ans suivant la transformation (art. 4 al. 2 aLIPP-IV).

c. En l'occurrence et comme vu ci-dessus le TAPI a considéré que la procédure de rappel d'impôt était justifiée.

L'AFC-GE, étant la seule à avoir fait recours, l'objet du litige porte uniquement sur la méthode utilisée pour évaluer les réserves latentes imposables au 31 décembre 2002. 6) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/226/2017 du 21 février 2017 consid. 4f).

- 16/18 - A/1478/2016

b. Selon la doctrine, la loi confirme que le rappel a un effet rétroactif, en ce sens qu'il ne porte que sur les réserves latentes qui existaient au moment de la transformation de l'entreprise de personnes. L'entrepreneur qui ne respecte pas le délai (de cinq ans) réalise en conséquence un revenu imposable de l'activité indépendante (art. 18 al. 2 LIFD) à hauteur des réserves latentes présentes au moment du transfert à la société de capitaux et non pas à concurrence des réserves latentes existant dans la société de capitaux au moment de la vente des actions. Il en découle que si les réserves latentes ont encore augmenté depuis la transformation, l'accroissement doit être qualifié de gain en capital franc d'impôt (Xavier OBERSON, op. cit., 4ème éd., 2012, p. 127).

c. Dans ses décisions de taxation du 31 août 2015, la recourante a évalué la réalisation des réserves latentes à CHF 185'084.-. Elle a obtenu ce montant en soustrayant du prix de vente des actions (CHF 270'000.-) la moitié de la valeur comptable de la SA (CHF 84'916.-). Pour ce faire, elle s'est fondée sur les comptes de la SA au 31 décembre 2006.

Or et conformément à la doctrine précitée, les réserves latentes doivent être évaluées au moment de la transformation de la D_____ en société anonyme, soit en l'espèce en 2003.

Dès lors, la recourante ne pouvait pas se fonder sur les comptes de la SA au 31 décembre 2006 pour procéder à ses calculs mais devait se baser sur le bilan de la D_____ au 31 décembre 2002.

Ainsi, la méthode de calcul proposée par la recourante est contraire à ce que préconise la doctrine.

Par ailleurs, dans sa jurisprudence la chambre de céans a eu à traiter de deux dossiers qui présentent certaines similitudes avec la présente cause.

Dans le dossier le plus récent (ATA/723/2012 du 30 octobre 2012), l'évaluation des réserves latentes n'était pas contestée, raison pour laquelle le détail de la méthode de calcul n'est pas exposé dans l'arrêt en question. Toutefois, il est précisé dans la partie en fait que les réserves latentes existantes avaient été évaluées au moment de la restructuration de l'entreprise individuelle en société anonyme (consid. 3), ce qui rejoint la doctrine citée plus

haut.

Dans le second cas (ATA/322/2010 précité), il ressort de l'arrêt que pour calculer la valeur vénale permettant de déterminer le montant des réserves latentes imposables au titre de bénéfice en 1997 (année de la transformation de la société individuelle en société anonyme), l'AFC-GE était partie d'un bénéfice net moyen calculé sur quatre ans de résultats de la raison individuelle. Elle avait déterminé la valeur de rendement en appliquant le taux de capitalisation usuel, soit celui des obligations commerciales augmenté de 1 %. En ajoutant une prime de risque

- 17/18 - A/1478/2016 de 2 %, elle avait tenu compte de la bonne santé de la société, et l'administré n'avait pas établi en quoi celle-ci pourrait être sujette à des risques de pertes futures particulières qui affecteraient la valeur de rendement estimée. En outre, en arrêtant la valeur vénale à CHF 943'315.-, montant pondéré car résultant d'une moyenne basée sur deux fois la valeur de rendement résultant de la capitalisation du bénéfice durable et d'une fois la valeur intrinsèque correspondant au capital net au 31 décembre 1997, et en déduisant la valeur comptable de la raison individuelle apportée à la société lorsqu'elle avait été constituée, l'AFC-GE avait déterminé correctement les réserves latentes imposables rétroactivement au titre de l'impôt sur le revenu. Or, il s'agit d'une autre méthode de calcul que celle proposée dans le cadre de la présente cause.

Dès lors, dans la mesure où la recourante ne devait pas calculer les réserves latentes au moment de la vente de la SA (au 31 décembre 2006) mais au moment de la transformation de la D_____ en société anonyme, et qu'il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, c'est de manière conforme au droit que le TAPI a renvoyé le dossier à la recourante pour détermination des réserves latentes imposables au 31 décembre 2002, en ayant recours aux services d'un expert. Cette solution s'impose également au motif de ne pas priver les contribuables du double degré de juridiction auquel ils ont droit. 7)

Au vu de ce qui précède, le recours, infondé, sera rejeté. 8)

Bien que la recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge dans la mesure où elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée aux contribuables, pris conjointement et solidairement, qui y ont conclu et ont eu recours aux services d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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