

GE_GERICHTE ATA/619/2017 vom 30. Mai 2017

GE Cour de justice, 2017-05-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_619_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/619/2017 du 30 mai 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/619/2017 del 30 maggio 2017

Regeste

Résumé: La responsabilité solidaire des liquidateurs de fait d'une société en cas d'impôts dus impayés par celle-ci est limitée au montant du produit de liquidation. Le bilan pris en considération à cette fin est celui permettant d'établir la valeur de la société au moment du fait déclencheur de sa liquidation. L'autorité fiscale peut néanmoins s'en écarter en cas de non-respect du droit comptable ou si une base légale fiscale le prévoit, et procéder ainsi à un ajustement consistant notamment en une reprise et la non-comptabilisation d'une provision pour impôt insuffisante, non-couverte par le solde d'actif réellement disponible et impayée. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne les périodes fiscales 2003 à 2007 tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours 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/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Le rappel d'impôts relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la décision du 31 août 2015 de l'AFC-GE, consécutive à l'arrêt de la chambre de céans du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012), concernant les périodes fiscales 2003 à 2007. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la LIPM. 3) a. Selon l'art. 55 al. 1 LIFD, lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris tous les soins commandés par les circonstances.

b. L'art. 8 al. 1 LIPM a une teneur similaire. Il dispose en effet que lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration ou de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit net de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris toutes les précautions commandées par les circonstances.

- 18/23 - A/3427/2015 4) a. Selon l'art. 93 al. 3 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), si le recours n'est pas recevable ou qu'il n'a pas été utilisé, les décisions préjudicielles et incidentes peuvent être attaquées par un recours contre la décision finale dans la mesure où elles influent sur le contenu de celle-ci. En d'autres termes, le fait qu'un recours contre un arrêt constituant une décision incidente ait été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral n'empêche pas le justiciable de se plaindre de ladite décision dans le cadre d'un recours contre la décision finale (ATF 131 III 87 consid. 3.3 p. 89 s.; 118 II 91 consid. 1b p. 92; arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2014 du 15 janvier 2015 consid. 1).

La chambre administrative est ainsi liée par sa décision de renvoi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2014 précité consid. 6.2 et les références citées).

b. Dans son arrêt 2C_1282 et 2C_1283 du 8 janvier 2013, le Tribunal fédéral a considéré que le recours interjeté contre l'arrêt de la chambre de céans du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012) était irrecevable, s'agissant d'une décision incidente. Ledit arrêt reconnaît le principe de la responsabilité solidaire du recourant, sans libération possible de celle-ci, renvoyant la cause à l'autorité intimée à seule fin de déterminer le montant du produit net de la liquidation de la société. Ce dernier constitue en effet la seule limite à la responsabilité du recourant.

Au vu des principes susrappelés, le premier juge a retenu à bon droit que la question de la responsabilité du recourant ne pouvait désormais plus être contestée devant une juridiction cantonale.

Dès lors, seules demeurent litigieuses la date retenue pour la fixation du produit de la liquidation, la reprise de CHF 8'430'000.- sur l'immeuble de E_____ (les autres reprises n'étant pas contestées), ainsi que l'absence de déduction de la provision pour impôts de CHF 1'736'040.-. 5)

La responsabilité solidaire des administrateurs et liquidateurs inscrits au RC, de même que celle des administrateurs et liquidateurs de fait n'est engagée qu'à compter de la clôture de la liquidation. En cas de liquidation tacite, il faut retenir que la liquidation est clôturée lorsque la société a été vidée de sa substance au point que la poursuite de son activité est devenue impossible. La clôture de la liquidation marque le moment à partir duquel le fisc peut mettre en œuvre la responsabilité solidaire de garantie des administrateurs et liquidateurs, formels ou de fait. La liquidation étant un processus temporel, sont responsables solidaires des impôts impayés à la clôture de la liquidation de la personne morale tous les administrateurs et liquidateurs qui ont effectivement participé à celle-ci, et non pas seulement ceux qui en dernier lieu s'en sont chargé, formellement ou tacitement (ATA/796/2012 précité consid. 12 et les références citées). La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel mais uniquement des personnes ayant individuellement joué un rôle dans la liquidation. Cette

- 19/23 - A/3427/2015 « responsabilité de garantie » est inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition, juridique ou de fait, sur les biens devant permettre de payer les impôts dus par la personne morale (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.5 concernant l'art. 15 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé - LIA - RS 642.211) applicable par analogie et les références citées; Jean-Blaise PASCHOUD in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 669 n. 6 et 9).

La responsabilité solidaire est limitée au montant du produit de liquidation. Celui-ci correspond au prix de réalisation des actifs, diminué des dettes de la personne morale (les impôts n'en font pas partie) et des frais de liquidation. Il s'agit donc de la fortune nette sur laquelle le liquidateur a une emprise. Il représente dès lors le montant qui peut être restitué aux actionnaires et non seulement les réserves subsistantes. Le capital social constitue ainsi une partie de la somme à concurrence de laquelle la responsabilité du liquidateur est limitée. Si la personne morale est surendettée, les administrateurs et liquidateurs voient leur responsabilité solidaire réduite à zéro (arrêt du Tribunal administratif fédéral A - 831/2007 précité ; Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., p. 671 n. 12).

Les impôts pour le paiement desquels les administrés et les liquidateurs sont solidairement responsables sont tous les impôts dus par la société. Les liquidateurs ne peuvent limiter leur responsabilité aux seuls impôts qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient durant la phase de liquidation. La responsabilité solidaire vaut pour les impôts, les intérêts et les frais de procédure (Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., p. 671 n. 13).

En l'occurrence, il est déjà acquis que le recourant a agi comme liquidateur de fait de la société, à tout le moins jusqu'à sa démission du conseil d'administration le 20 octobre 2004 (ATA/796/2012 précité consid. 15).

Sur les douze actifs dont disposait la société au moment de son acquisition par le recourant, elle n'en disposait plus que de deux après la démission effective de celui-ci le 20 octobre 2004 et d'un seul au 31 décembre 2004. Force est donc de constater qu'à cette date-là, la société s'était vue retirer quasiment toute sa substance économique, à l'exception de l'immeuble de Genève, réalisé le 26 août 2005.

Dans ce contexte, le bilan établi au 31 décembre 2004 constitue effectivement le document permettant d'établir la valeur de la société au moment du fait déclencheur de sa liquidation.

6) a. Le bilan commercial est en principe déterminant également en droit fiscal ; les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, sous réserve de règles correctrices spécifiques de droit fiscal

- 20/23 - A/3427/2015 (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 96). L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_741/2011 du 19 janvier 2012 consid. 2.3 ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 125). Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ainsi réintégrés dans le bénéfice imposable, notamment les distributions dissimulées de bénéfices et les avantages sous forme de prestations appréciables en argent qu'une société accorde à un actionnaire ou à une personne proche, alors qu'elle ne les aurait pas consentis à des tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.2).

b. Dans son précédent arrêt (ATA/796/2012 précité consid. 15), la chambre de céans a retenu que la question l'appréciation de la participation du recourant à la vente de l'immeuble de E_____, au regard de la lettre d'intention du 27 septembre 2004, pouvait

rester ouverte dans la mesure où la responsabilité de celui-ci était en toute hypothèse engagée par les actes de liquidation antérieurs qu'il avait effectués.

Cela étant dit, il n'en demeure pas moins que la mise en relation du document précité avec les événements du 20 octobre 2004, à savoir la signature du document précité, la conclusion de la « convention de vente d'actions » entre le recourant et M. B. _____ seulement sept mois après le premier acte d'achat, sa démission effective de son mandat d'administrateur, ainsi que la vente de l'immeuble de E. _____, met en exergue un contexte auquel le recourant était largement partie prenante.

En tenant compte de la reprise relative à l'immeuble de E. _____, le produit de la liquidation s'élève à CHF 14'508'397.-, tandis qu'il diminue à CHF 6'078'097.- en cas contraire.

Ainsi, que la vente de l'immeuble de E. _____ soit prise ou non en considération par le biais d'une reprise, le montant total des impôts dus impayés par la société, à charge du recourant en tant que responsable solidaire, soit CHF 3'846'832.70 (selon décompte au 31 juillet 2013), reste en tout état notablement inférieur au produit net de la liquidation. 7) a. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 in RF 65/2010

- 21/23 - A/3427/2015 p. 965 ss, consid. 2.1 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, n. 241 p. 145). Le droit fiscal n'admet toutefois pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 2P.17/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3 ; 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 5.2.3 et les références citées). Seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent ; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et les références citées).

b. In casu, la chambre de céans a déjà considéré qu'en retenant uniquement la reprise de CHF 1'000'000.- relative à l'immeuble de F. _____, la provision pour impôts de CHF 1'736'040.- constituée par le recourant au 30 septembre 2004 ne représentait que 25,436 % d'un bénéfice net après impôt de CHF 6'825'108.- (soit CHF 5'825'108.- + CHF 1'000'000.-). Elle était donc insuffisante à couvrir la charge fiscale de la société au 30 septembre 2004 (ATA/796/2012 précité consid. 20).

Les actifs disponibles ne permettaient pas davantage d'assurer la réalisation de cette provision. Comme l'a relevé le TAPI, il ressort effectivement du bilan établi au 31 décembre 2004 que le total de l'actif s'élevait à CHF 4'956'614.33, alors que le compte courant actionnaires présentait un solde débiteur de CHF 4'609'755.68. Le solde de l'actif (CHF 348'858.65) réellement disponible était ainsi largement insuffisant pour couvrir la provision pour impôts à payer par la société.

Finalement, malgré la comptabilisation de cette provision pour impôts de CHF 1'736'040.-, la société ne s'est pas acquittée de sa dette fiscale pour l'exercice 2004. La responsabilité du recourant n'étant à cet égard limitée que par le produit de la liquidation, une provision pour impôts non payée ne saurait être prise en considération. 8)

En tous points infondés, le recours sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 22/23 - A/3427/2015

* * * * *

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