

GE_GERICHTE ATA/643/2014 vom 19. August 2014

GE Cour de justice, 2014-08-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_643_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/643/2014 du 19 août 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/643/2014 del 19 agosto 2014

Regeste

Résumé: La mise à disposition de liquidités lors de la vente de l'ensemble des actions d'une société ne constitue pas un cas de distribution lorsqu'elles sont nécessaires à l'exploitation de la société vendue. Si la société vendue est par la suite fusionnée avec la société qui a repris l'ensemble de ces actions, il s'agit d'une distribution dont le vendeur ne pouvait en l'occurrence pas avoir connaissance.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Le litige concerne l'imposition de la vente des actions appartenant à M. A_____ à C_____ au titre de l'IFD et l'ICC de l'année 2007.

b. L'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur lors de la période fiscale en cause (ATA/426/2014 du 12 juin 2014 et les références citées).

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Les gains réalisés lors de l'aliénation de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

- 8/14 - A/1975/2012

Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, soit les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (comme par exemple les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale).

c. La jurisprudence a créé sur la base de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, et auparavant, sur l'art. 21 al. 1 let. c de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, la théorie de la liquidation partielle indirecte qui aboutit à qualifier de rendement de participation imposable le gain en capital privé tiré de la vente d'une participation lorsque l'acheteur, astreint à tenir des livres, finance tout ou partie du prix par les réserves de la société achetée, d'entente avec le vendeur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_906/2010 du 31 mai 2012 consid. 2.1 et les références citées ; Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20 n. 108). Plutôt que de distribuer avant la vente les éléments non nécessaires à l'exploitation (excédent de liquidation imposable), le vendeur les englobe dans la cession, espérant de la sorte réaliser un gain en capital non imposable (art. 16 al. 3 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 142 n. 153).

Les conditions cumulatives nécessaires à l'application de la théorie de la liquidation partielle indirecte sont les suivantes : le vendeur détient des titres de participation dans sa fortune privée ; l'acquéreur est soumis au régime d'imposition à la valeur comptable (société de capitaux, indépendant) ; l'acquéreur prélève une partie de la substance de la société dont les droits de participation sont vendus pour financer le prix d'acquisition (appauvrissement), le vendeur participe à l'appauvrissement de la société vendue (Xavier OBERSON, op. cit., p. 142 n. 154).

d. Par la suite, la jurisprudence a élargi la condition relative au prélèvement effectif de la substance existante, une atteinte indirecte ou vraisemblable à la substance de la société ayant été considérée comme suffisante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_906/2010 précité consid. 2.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 144 n. 161).

Les différences d'imposition entre les gains en capital et les dividendes ont ainsi été relativisées, ce qui a entraîné une insécurité considérable au niveau du droit, avec des effets négatifs sur la simplicité et la transparence de l'imposition des entreprises (Message concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements [Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II] du 22 juin 2005 - FF 2005 p. 4500).

- 9/14 - A/1975/2012

Pour lutter contre cette insécurité, l'art. 20 a LIFD, entré en vigueur le 1er janvier 2007, a codifié la jurisprudence initiale qui était plus stricte s'agissant de la condition de l'appauvrissement (loi fédérale du 23 juin 2006 sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises - RO 2006 4883 - LFMUIE ; arrêt 2C_906/2010 précité, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; Yves NOËL, op. cit., art. 20a n. 1).

e. Selon l'art. 20a al. 1 let. a LIFD, est considéré comme rendement de la fortune mobilière, le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % 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 autre personne physique ou d'une personne morale, pour autant que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur ; il en va de même lorsque plusieurs participants procèdent en commun à la vente d'une telle participation ou que plusieurs participations représentant ensemble au moins 20 % sont vendues dans les cinq ans.

Il y a participation au sens de l'art. 20a al. 1 let. a LIFD, lorsque le vendeur sait ou devait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus (art. 20a al. 2 LIFD).

Les conditions cumulatives de la liquidation partielle indirecte sont désormais les suivantes : la détention par le vendeur d'une participation d'au moins 20 % de la société à céder dans sa fortune privée ; le transfert de la participation dans la fortune commerciale de l'acquéreur ; la distribution dans les cinq ans suivant la vente de la substance non nécessaire à l'exploitation, existant au moment de la vente et susceptible d'être distribuée selon le droit commercial ; la participation du vendeur à l'opération (arrêt du Tribunal fédéral 2C_906/2010 précité consid. 2.2 et les références citées ; Yves NOËL, op. cit., ad art. 20a n.

1).

Cette nouvelle disposition s'applique aux taxations non encore exécutoires portant sur les revenus obtenus à partir de l'année fiscale 2001 (art. 205b LIFD). 3)

L'AFC-CH a édicté une circulaire n. 14 du 6 novembre 2007 (ci-après : la circulaire) précisant l'interprétation de l'art. 20a al. 1 let. a LIFD.

Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre

- 10/14 - A/1975/2012 chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATA/233/2014 du 8 avril 2014 et les références citées). 4) a. Tout prélèvement de la substance existante au moment de la transaction – ce qui exclut nécessairement les distributions de résultats réalisés après la vente – est susceptible de remplir la condition de l'appauvrissement au sens de l'art. 20a al. 1 let. a LIFD (Pierre-Marie GLAUSER, L'imposition des actionnaires en cas de Mergers & Acquisitions in Fusions et acquisitions – Questions actuelles ; Travaux de la journée d'étude du 6 février 2008, 2009, p. 45).

Il est largement admis qu'il y a par exemple distribution ou prélèvement de substance imposable lorsque la société faisant l'objet du transfert est ultérieurement - à l'intérieur du délai de cinq ans de l'art. 20a al. 1 let. a LIFD - absorbée par celle qui a acquis la participation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_906/2010 précité consid. 2.6 et les références citées).

On ne saurait en revanche reprocher au vendeur d'avoir conservé au sein de la société la substance nécessaire à la marche des affaires (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 45). En examinant l'actif du bilan de la société vendue, il convient de déterminer s'il existe des actifs non nécessaires à l'exploitation, ou autrement dit, de la substance qui aurait pu être remontée à l'actionnaire sans entraver l'exploitation (circulaire ch. 4.6.4 ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 46).

b. La jurisprudence rendue en vertu de l'ancien droit peut servir à interpréter la participation du vendeur à la distribution de substance (circulaire ch. 4.7 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 146 n. 170). Elle ne peut être appréciée qu'en relation avec une distribution de substance, car elle consiste en sa connaissance réelle ou fictive de celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_906/2010 précité consid. 2.3 ; circulaire ch. 4.7). Le vendeur sait ou doit savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer l'achat (ATF 115 Ib 238 consid. 2e ; circulaire ch. 4.7 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 146 n. 170).

La coopération entre le vendeur et l'acquéreur peut être active et se traduire notamment par l'engagement du vendeur de rendre liquides certains actifs de la société visée (circulaire ch. 4.7). En effet, le vendeur d'une participation qui s'engage contractuellement à apporter la société sous forme liquide, doit s'attendre à ce que le prix d'achat soit financé par le biais de la distribution des liquidités résultant de la vente des papiers-valeurs (arrêt du Tribunal fédéral du 9 juillet 1996 publié in RDAF 1997 II p. 696). La participation du vendeur peut également être passive, notamment lorsque l'acheteur ne dispose pas des ressources

suffisantes pour en payer le prix (arrêt du Tribunal fédéral du 23 avril 1999 consid. 3b publié in ASA 69 646 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 142 n. 154) ou lorsque le vendeur connaît l'intention de l'acquéreur de fusionner avec la société visée (circulaire ch. 4.7).

- 11/14 - A/1975/2012 5)

En l'espèce, l'AFC avance que M. A_____ a participé activement à l'appauvrissement de ses sociétés en s'engageant à laisser à la société acheteuse CHF 1'000'000.- à titre de liquidités. Il devait en outre à tout le moins envisager la probabilité de la fusion.

À titre liminaire, il sera indiqué que l'art. 20a LIFD s'applique, car la taxation litigieuse n'est pas exécutoire et porte sur des revenus obtenus postérieurement à l'année fiscale 2001 (art. 205b LIFD).

L'argumentation de l'autorité recourante ne saurait être suivie. La mise à disposition de CHF 1'000'000.- à titre de liquidités apparaît comme nécessaire à la bonne marche des sociétés transférantes. En effet, il ressort du « Tableau Flux de trésorerie Magasins – D_____/E_____ » que le montant de trésorerie nécessaire à l'exploitation de ces sociétés se montait à CHF 1'020'055.- pour l'année 2006. En outre, le « Décompte des liquidités après ajustements » du 3 août 2007 mentionne CHF 108'049.74 en faveur du vendeur, ce qui démontre qu'à ce montant près, les liquidités mises à disposition ont été nécessaires à l'acheteuse pour l'exploitation des sociétés jusqu'à cette date. M. A_____ n'a ainsi pas vendu une société rendue « liquide », étant donné que le montant convenu de liquidités était nécessaire à l'exploitation des sociétés. L'AFC-GE ne démontre d'ailleurs pas en quoi ce montant serait trop élevé. La condition de l'appauvrissement des sociétés n'étant pas remplie concernant la mise à disposition de CHF 1'000'000.- à titre de liquidités, celle de la participation du vendeur en lien avec cette opération n'a pas besoin d'être examinée.

La fusion de C_____ avec les sociétés transférantes est intervenue dans un délai de cinq ans suivant le contrat de transfert d'actions et constitue en revanche un cas de distribution de substance non nécessaire à leur exploitation. Or, au moment de la vente de ses actions, M. A_____ n'a pas eu connaissance de l'intention de l'acheteuse de fusionner avec les sociétés transférantes. En effet, la lettre de C_____ informant l'AFC de son intention de fusion date du 13 juin 2007, soit après la conclusion du contrat de transfert d'actions, et il ressort du dossier qu'il n'en a été informé que postérieurement à la vente de ses actions. Par ailleurs, bien que dans les faits B_____ ait fusionné avec C_____ en juin 2006, selon le registre du commerce, cette dernière a continué à exister en apparence, car sa raison sociale, son but ainsi que l'endroit de son siège social ont été conservés après la fusion. M. A_____ pouvait donc ignorer qu'en réalité c'était B_____, société active dans la prise de participation à toutes sociétés qui agissait sous le masque de C_____ et croire en une simple restructuration de la société transférante, non pas à une fusion ayant entraîné sa dissolution. De plus, M. A_____ pouvait partir du principe que C_____ disposait des fonds nécessaires à l'acquisition de ses sociétés sans en prélever la substance au vu de sa position bien connue dans le domaine du nettoyage de textiles. En outre, le contrat de transfert d'actions interdit à la société acheteuse de procéder à une distribution dans les

- 12/14 - A/1975/2012 cinq ans après la conclusion du contrat. Ces éléments démontrent que M. A_____ n'a pas participé passivement à l'appauvrissement de ses sociétés dans le cadre de leur fusion avec C_____.

En conséquence, c'est à juste titre que le TAPI a estimé que les conditions d'une liquidation indirecte partielle n'étaient pas remplies. 6) a. S'agissant de l'ICC, 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 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le recours concernant la période fiscale 2007, le droit cantonal dans sa teneur à cette date est applicable, notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000, entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (ROLG 2000 p. 747 - aLIPP-IV).

b. Sont soumis à l'impôt sur le revenu tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 1 aLIPP-IV).

Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés de l'impôt (art. 10 let. i aLIPP-IV).

Sont considérés comme un revenu le rendement de la fortune mobilière, en particulier, les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (notamment les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale) (art. 6 let. c aLIPP-IV).

Il est à noter que la LFMUIE a introduit un nouvel article 7a à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14) entré en vigueur le 1er janvier 2007 et ayant la même teneur que l'art. 20a LIFD. Les cantons devaient y adapter leur législation d'ici au 1er janvier 2008 (art. 72f LHID ; LFMUIE), ce que le législateur genevois a fait par l'adoption de l'art. 23 LIPP (MGC 2007-2008/V p. 4045).

c. La teneur de ces dispositions est semblable à celles de la LIFD, dont la teneur a été exposée ci-dessus.

De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal de même teneur (ATA/362/2014 du 20 mai 2014 et les références citées). Le raisonnement développé ci-dessus s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC.

- 13/14 - A/1975/2012 7)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu ni aucune indemnité allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

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