

GE_GERICHTE ATA/723/2012 vom 30. Oktober 2012

GE Cour de justice, 2012-10-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_723_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/723/2012 du 30 octobre 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/723/2012 del 30 ottobre 2012

Regeste

Résumé: Les réserves latentes, existant au moment de la restructuration d'une entreprise individuelle 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. Le moment déterminant l'aliénation de ces droits est le jour de la conclusion du contrat de vente des actions, et non le jour du transfert effectif de la propriété des actions. L'aliénateur des actions acquiert, au moment de la conclusion du contrat, une prétention juridique ferme au paiement du prix, à moins que l'exécution de sa créance par l'acheteur ne soit incertaine. Cette incertitude est donnée en cas d'insolvabilité définitive de l'acheteur.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 2

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

S'agissant du droit applicable, le litige a trait à un rappel d'IFD et d'ICC relatif à l'année 2004. Ledit rappel vise à imposer les réserves latentes résultant de la transformation de l'entreprise individuelle en S.A. ayant eu lieu en décembre 2004.

Sont ainsi applicables l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III et aLIPP-IV), ainsi que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa version applicable en décembre 2004, soit après l'entrée en vigueur, le 1er juillet 2004, de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus - RS 221.301).

Quant à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), elle a aussi été modifiée par la LFus. Les dispositions ayant été modifiées ou créées suite à l'entrée en vigueur de la LFus, telles que l'art. 8 al. 3 et al. 3bis LHID, sont devenues directement applicables le 1er juillet 2007, soit à l'expiration d'un délai de trois ans suivant l'entrée en vigueur de la LFus (art. 72e LHID). Au moment des faits de la présente cause, ces deux dispositions n'étaient par conséquent pas directement applicables.

E. 4

L'objet du litige est l'imposition des réserves latentes résultant de la transformation de l'entreprise individuelle de la recourante en S.A.

Selon l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (telle que l'entreprise individuelle) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soit

- 7/13 - A/2723/2009 repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale. Lors d'une restructuration au sens de cette disposition, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux art. 151 à 153 LIFD, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré ; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice (art. 19 al. 2 LIFD).

Conformément à l'art. 4 al. 1 let. a aLIPP-IV, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle) 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. 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 5 ans suivant la transformation (art. 4 al. 2 aLIPP-IV).

Le contenu de ces dispositions cantonales est très proche de celui des dispositions fédérales précitées. En particulier, les art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 aLIPP-IV prévoient l'imposition des réserves latentes en cas d'aliénation des droits de participation à la nouvelle structure pendant le délai de blocage de cinq ans suivant la restructuration de l'entreprise. Ces normes distinguent trois conditions : la réalisation comptable des réserves latentes, l'aliénation des droits de participation et le délai de blocage de cinq ans.

En l'espèce, la recourante a transformé son entreprise individuelle en S.A. le 14 décembre 2004. Aucune des parties ne conteste la réalisation des réserves latentes. Le 17 décembre 2007, la recourante a conclu un contrat de vente portant sur l'intégralité du capital-actions de la S.A. créée en décembre 2004, soit dans le délai de cinq ans prévu par les art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 aLIPP-IV. Le contrat ne prévoyait pas les mêmes conditions de transfert pour toutes les actions. Pour les actions A, représentant 51% du capital-actions, l'acheteur

en devenait propriétaire le jour de la conclusion du contrat, à savoir le 17 décembre 2007. Sur cette première tranche d'actions, la recourante ne conteste pas la décision de taxation relative à l'imposition des réserves latentes au sens des dispositions précitées.

Le seul point litigieux de la présente cause concerne le moment de l'aliénation de la deuxième tranche d'actions, dénommées les actions B et équivalent à 49% du capital-actions. La recourante soutient que les actions B ont

- 8/13 - A/2723/2009 été aliénées après l'écoulement du délai de cinq ans car le contrat en prévoyait le transfert à l'acheteur le 15 décembre 2009. L'AFC-GE et le TAPI sont d'avis que l'aliénation de cette seconde tranche est aussi intervenue le jour de la conclusion du contrat, soit le 17 décembre 2007, de sorte que les réserves latentes doivent faire l'objet d'un rappel d'impôt ICC et IFD pour 2004, année de la restructuration de l'entreprise de la recourante. Les autres aspects de la décision de taxation, tels que l'évaluation des réserves latentes ou le calcul du rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2004 ne sont pas contestés.

E. 5

Pour établir si l'aliénation des actions B est survenue dans le délai de cinq ans, il convient de déterminer le sens du terme « aliénation » contenu dans les art. 19 al. 2 LIFD et 4 al. 2 LIPP-IV.

a. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 132 V 321 consid. 6 p. 326 ; 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités). Ces règles d'interprétation valent aussi en droit fiscal (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3ème éd., 2007, p. 51 ss ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., 1998, p. 101 ss).

b. Selon la systématique des art. 19 al. 2 LIFD et 4 al. 2 aLIPP-IV, les réserves latentes résultant d'une restructuration d'entreprise sont imposées en tant que revenu d'une activité lucrative indépendante. Ces deux dispositions se trouvent dans le chapitre consacré au revenu imposable.

Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. La réalisation du revenu est le fait générateur de son imposition (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 326 ss ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 83 ss ; Y. NOËL, *Commentaire Romand - Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, ad art. 16 n° 27 ss). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que celui-ci acquiert une prétention juridique ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 26 ; ATF 95 I 21 consid. 5a ; ATF 94 I 375 consid. 3 ; ATF 73 I 135 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.146/2002 du 13 février 2003 ; Y. NOËL,

- 9/13 - A/2723/2009 op. cit., ad art. 16 n° 30 ; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 327 et références citées). En droit des obligations, on dispose d'une prétention ferme lorsqu'on a soi-même exécuté, ou offert d'exécuter, sa propre obligation (art. 82 CO). En droit fiscal, l'acquisition de cette créance entraîne la réalisation du revenu, à moins que l'exécution par le débiteur soit incertaine. S'agissant de l'incertitude de l'exécution de la créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATF 122 II 221 ; ATF 113 Ib 23, 26 ; ATA/213/2006 du 11 avril 2006 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 ; ATA/147/2003 du 18 mars 2003 ; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 327 ; Y. NOËL, op. cit., ad art. 16 n° 30 et références citées). En principe, le moment de l'acquisition du revenu coïncide avec sa réalisation, c'est-à-dire le moment où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement la prestation. Il existe des exceptions au principe de réalisation effective, lorsque les revenus sont soumis par la loi à une réalisation comptable ou systématique (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 327 et 329).

c. Selon les travaux préparatoires relatifs aux aspects fiscaux entraînés par la LFus, le but du législateur est d'éviter que les possibilités offertes par le droit civil ne soient contrecarrées par le droit fiscal et d'assurer, à certaines conditions, la neutralité fiscale des restructurations prévues par la LFus (Message du Conseil fédéral relatif à la LFus du 13 juin 2000, FF 2000 4024 et 4026). S'agissant du délai de blocage de cinq ans, il est communément admis que les rapports de participation doivent rester les mêmes durant cinq ans. Lorsqu'une entreprise de personnes est transformée en société de capitaux, le report d'impôt suppose que l'entrepreneur reste engagé dans l'entreprise. Si ce n'est pas le cas, voire s'il vend ses actions après peu de temps, il réalise alors les réserves latentes de l'ancienne entreprise de personnes, ce qui est suffisant pour procéder à l'imposition (FF 2000 4027s et 4371s).

Au niveau genevois, l'objectif principal de l'ancienne LIPP-IV était de se conformer à la LHID (MGC 2000 2/I 385). L'art. 4 al. 1 aLIPP-IV reprend ainsi le libellé de l'art. 8 al. 3 LHID. Les travaux préparatoires de l'art. 4 aLIPP-IV font aussi référence à l'avant-projet de la LFus et aux changements en découlant pour la LIFD et la LHID de sorte que les considérations du Message précité sont aussi pertinentes pour interpréter l'art. 4 aLIPP-IV (MGC 2000 2/I 389).

d. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le transfert de réserves latentes en franchise d'impôt n'est justifié qu'en vue de la poursuite de l'exploitation d'une entreprise. Si la transformation ne vise pas la poursuite de l'exploitation mais la liquidation ou l'aliénation de l'entreprise, les conditions du sursis à l'imposition font défaut et les réserves latentes transférées à la société de capitaux doivent être imposées auprès de l'entreprise de personnes comme excédent de liquidation. La pratique a fixé une limite temporelle de cinq ans au cours de laquelle l'aliénation n'est pas admise. L'imposition des réserves latentes pendant le délai de carence

- 10/13 - A/2723/2009 trouve son fondement dans l'imposition égale de circonstances de fait économiquement comparables (Arrêt du Tribunal fédéral du 28 décembre 1998 in RDAF 2000 n° 1 p. 29 consid. 2c ; ATA/74/2001 du 6 février 2001 ; ATA/322/2010 du 11 mai 2010).

e. En doctrine, la détermination du moment du transfert des réserves latentes réalisées pendant le délai de blocage de cinq ans est rarement abordée. Certains auteurs interprètent le terme « aliénation » des art. 19 al. 2 LIFD et 8 al. 3bis LHID comme faisant référence au

moment du transfert de propriété, soit le moment de l'exécution du contrat, par opposition au moment de la conclusion du contrat. Ils basent cette lecture sur l'art. 685c CO qui règle les restrictions statutaires à la transmissibilité des actions nominatives non cotées en bourse (E. S.A. UPPER / P. MÜLLER, Basler Kommentar - Fusionsgesetz, 2005, ad art. 53 n° 131).

A la lumière de ce qui précède, on constate que le but des art. 19 al. 2 LIFD et 4 al. 2 aLIPP-IV est d'éviter, à certaines conditions, l'imposition des réserves latentes existant lors d'une restructuration d'entreprise afin que les considérations fiscales n'interfèrent pas dans la décision de changer la structure juridique de l'entreprise. La recherche d'économie d'impôts ne doit néanmoins pas être le facteur essentiel à l'origine d'une restructuration. Les art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 LIPP-IV sont, au regard de leur contexte légal, des normes spéciales par rapport aux principes généraux de détermination du revenu imposable. Ces derniers demeurent applicables dans la mesure où ils respectent ces dispositions spéciales et en particulier le but du législateur, à savoir la poursuite de l'exploitation sous une nouvelle forme juridique en neutralité fiscale.

Le principe de réalisation comptable prévu aux art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 aLIPP-IV sert uniquement à évaluer le montant des réserves latentes existant au moment de la restructuration. Pour fixer le moment déterminant leur transfert à autrui dans le cadre de ces dispositions, il convient de se référer aux principes généraux de détermination du revenu afin de préserver la cohérence interne du droit fiscal. Ce dernier soumet l'imposition à la réalisation effective du revenu, sous réserve de dispositions contraires expresses. Cela implique que le transfert d'un élément imposable s'effectue soit par sa prise de possession, soit par l'acquisition d'une créance ferme y afférente. L'application du principe de réalisation effective au moment du transfert des réserves latentes n'entrave pas l'objectif poursuivi par le législateur aux art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 aLIPP-IV, soit la poursuite de l'exploitation d'une entreprise sous une nouvelle forme juridique en neutralité fiscale. En effet, tant que les droits de participation résultant de la restructuration ne sont pas modifiés pendant le délai de blocage de cinq ans, les réserves latentes découlant d'une restructuration ne sont pas imposables. Par contre, une modification de ces droits entraîne un changement au niveau de la direction de l'exploitation. Dans un tel cas, l'exonération des réserves

- 11/13 - A/2723/2009 latentes ne se justifie plus et le principe d'égalité exige d'imposer de manière égale des faits économiquement similaires. Le terme "aliénation" des art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 aLIPP-IV doit donc être interprété conformément au principe de réalisation effective du revenu. Cette interprétation ne modifie en rien le fait que la réalisation des réserves latentes au sens des art. 19 al. 2 LIFD et art. 4 al. 2 aLIPP-IV s'effectue de manière comptable et non effective. Enfin, le sens donné à ce terme par les auteurs susmentionnés ne peut en l'espèce être retenu au motif que les actions en cause sont des actions au porteur, et non des actions nominatives. Elle n'apparaît pas non plus conforme au système général du droit fiscal.

En l'espèce, il n'est pas contesté que les réserves latentes ont été réalisées et que le contrat portant sur les actions de la recourante a été conclu dans le délai de cinq ans. Il ressort de l'interprétation susmentionnée des art. 19 al. 2 LIFD et 4 al. 2 aLIPP-IV que le moment déterminant l'aliénation au sens de ces dispositions est celui de la conclusion du contrat, et non celui du transfert effectif de la propriété des actions. En effet, la recourante-aliénatrice acquiert, le jour de la signature du contrat, une prétention juridique ferme au paiement du prix. Cela découle clairement de l'analyse détaillée du contrat faite par la juridiction

inférieure. En particulier, la recourante transfère les actions A à l'acheteur et les actions B au notaire. Ce dernier est garant de l'ensemble des actions tant que le prix n'est pas payé. Une fois le prix réglé, le notaire a l'obligation de remettre les actions à l'acheteur. De plus, rien ne permet de douter, au moment de la conclusion du contrat, de la solvabilité de l'acheteur de sorte qu'il n'y a pas d'incertitude sur l'exécution par ce dernier de la créance de la recourante. En outre, la recourante accepte divers engagements qui la privent, dès la conclusion du contrat, de ses pouvoirs de gestion dans l'entreprise en faveur de l'acheteur. Elle perd de ce fait tout contrôle sur l'entreprise. L'imposition des réserves latentes n'en est qu'une conséquence, et non le fait générateur de cette perte de contrôle et de possession des actions. Par conséquent, comme la recourante dispose d'une prétention juridique ferme le jour de la conclusion du contrat et que ce jour tombe pendant le délai de blocage de cinq ans, la décision de taxation doit être confirmée, aucun autre élément de celle-ci n'étant contesté.

E. 6

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne sera allouée.

* * * * *

- 12/13 - A/2723/2009

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