

GE_GERICHTE ATA/724/2012 vom 30. Oktober 2012

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_724_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/724/2012 du 30 octobre 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/724/2012 del 30 ottobre 2012

Regeste

Résumé: L'ouverture de la procédure de rappel d'impôt est fondée. Le seul relevé du compte "actionnaire" ne pouvait permettre à l'autorité fiscale, au moment de la taxation, d'identifier l'existence de l'élément imposable (vente d'actions). Le relevé comportait une énumération de mouvements dont aucun n'était mis en évidence et dont les libellés n'étaient pas clairs. De plus, comme ni la déclaration fiscale ni ses annexes n'indiquaient l'existence de cet élément imposable, l'autorité fiscale n'avait pas à procéder à des investigations complémentaires et approfondies, faute d'inexactitudes flagrantes. Le produit du transfert d'actions provenant de la fortune privée à la fortune commerciale d'une société dominée par le vendeur représente une prestation appréciable en argent et est imposable à titre de rendement de la fortune mobilière, à condition que la contre-prestation reçue soit supérieure à la valeur nominale des actions transférées. La vente d'actions constitue ici un cas de transposition imposable.

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

Les recourants sollicitent une deuxième comparution personnelle des parties.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ;

ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, faute d'accord entre les parties, la chambre administrative doit trancher le présent litige. Elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer en connaissance de cause. Il n'est ainsi pas utile de procéder à d'autres mesures d'instruction.

E. 3

Les recourants contestent l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, faute d'éléments nouveaux.

a. S'agissant du droit applicable, il convient d'appliquer les règles sur le rappel d'impôt en vigueur au moment de l'ouverture de la procédure par l'AFC-GE, soit

- 10/16 - A/2878/2009 en avril 2008. Il s'agit, pour l'IFD, des art. 151 ss LIFD et, pour l'ICC, de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et des art. 59 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), l'ensemble de ces dispositions considérées dans leur version en vigueur en avril 2008.

Ces trois législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôt. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1ère phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière, tandis que l'art. 53 al. 1 2ème phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

b. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 486 ss, n° 7 ss ; H. CASANOVA in D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n° 1 ss). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (H. CASANOVA, 2008, op. cit., ad art. 151 n° 5 s.).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral

2C_104/2008 précité ; H. CASANOVA, *Le rappel d'impôt in RDAF 1999 2*, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD ou de l'art. 53 al. 1 LHID, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le

- 11/16 - A/2878/2009 traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; H. CASANOVA, 1999, op.cit., p. 11 ; H. CASANOVA, 2008, op. cit., n° 8 ss). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Tel n'est pas le cas lorsque les faits connus ont entraînés ultérieurement une taxation incorrecte parce qu'ils étaient équivoques ou incomplets. De telles inexactitudes ne permettent en effet pas de considérer que ces éléments étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Revue fiscale 2006, 442, consid. 2 ; Archives 73.482 = RDAF 203 II 622 consid. 3.3.2/3 ; H. CASANOVA, 2008, op. cit., n° 11). Le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration contient uniquement des inexactitudes qui sont décelables et non flagrantes. La nuance est subtile mais importante en pratique (X. OBERSON, op. cit., n° 8, p. 561). Il n'existe pas non plus de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; H. CASANOVA, 2008, op. cit., n° 11).

En l'espèce, dans leurs déclarations fiscales de 2002 et de 2005, les recourants n'annoncent à l'AFC-GE ni la vente des actions X_____ de M. T_____ à M. G_____, ni la vente des actions X_____ de M. G_____ à S_____. Aucune référence à ces deux opérations ne ressort ni des déclarations fiscales ni de leurs annexes. Le relevé du compte détenu par M. G_____ auprès de S_____ n'est pas joint à la déclaration fiscale de 2002, contrairement à l'avis des recourants. De plus, ces derniers n'ont pas remis, avec leurs déclarations fiscales, les conventions de 2001 et de 2002, dont ils n'ont d'ailleurs à aucun moment mentionné l'existence. Les deux ventes précitées ont été portées à la connaissance de l'AFC-GE par l'AFC-CH, information communiquée aux recourants par courrier recommandé du 4 avril 2008. Au moment des taxations des années 2002 et 2005 concernant les recourants, l'AFC-GE ne disposait d'aucun élément lui permettant d'identifier ces deux ventes de sorte que ces dernières lui étaient inconnues. Ces deux opérations sont donc des faits nouveaux permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.

Quant aux taxations des recourants pour les années 2003 et 2004, la seule différence par rapport aux années 2002 et 2005 porte sur la transmission du relevé de compte détenu par M. G_____ auprès de S_____. Or, ces relevés sont une énumération de mouvements, dont aucun n'est mis en évidence. La seule lecture de ces documents ne permet pas de déceler l'importance des éléments contenus

- 12/16 - A/2878/2009 dans les trois lignes relevées par les recourants et portant respectivement les indications suivantes : « PMT ACOMPTE 2EME TRANCHE ACTIONS JT », « VENTE 2EME TRANCHE ACTIONS X_____ " et "CESSION NEUF ACTIONS X_____/S_____ ». En effet, l'AFC-GE n'avait pas de raison, au moment de la taxation, de procéder à une lecture attentive de ces relevés et d'élucider les trois mentions précitées, faute d'annonce des deux ventes d'actions susmentionnées dans les déclarations fiscales. De plus, aucune autre annexe ne signalait de manière claire ces deux opérations, les conventions de 2001 et de 2002 n'ayant pas été transmises avec les déclarations fiscales des recourants. Par ailleurs, les annotations précitées des relevés ne sont ni claires ni complètes. Elles ne permettent en particulier pas d'identifier les parties participant à la « vente » et à la « cession » d'actions. Au vu de l'ensemble de ces circonstances, l'AFC-GE n'avait pas de motif de remettre en cause les déclarations des recourants et de procéder à des investigations complémentaires. L'AFC-GE n'a ainsi pas commis de négligence grave au moment de la taxation des recourants pour les années 2003 et 2004. La découverte de la vente des actions X_____ entre d'une part MM. T_____ et G_____ et d'autre part entre M. G_____ et S_____ porte donc sur des faits nouveaux propres à ouvrir une procédure de rappel d'impôt.

Par ailleurs, aucun élément des déclarations fiscales des recourants des années 2002 à 2005 n'était susceptible de conduire l'AFC-GE à imposer les recourants sur la base des dossiers fiscaux des sociétés X_____ et S_____. Une telle règle n'existe pas. Les informations découlant de ces deux derniers dossiers ne peuvent dès lors être imputées à l'AFC-GE dans le cadre des taxations des recourants. Par conséquent, les griefs des recourants portant sur l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt doivent être rejetés.

E. 4

Les recourants contestent l'existence d'un cas de transposition imposable.

a. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). En l'espèce, l'IFD est soumis à la LIFD dans sa version en vigueur entre 2002 et 2005. L'ICC des années 2002 à 2005 est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV). Trouve en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV).

b. Tant l'art. 20 al. 1 let. c LIFD que l'art. 6 let. c aLIPP-IV disposent que 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) sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière.

- 13/16 - A/2878/2009

Ces deux dispositions ont été précisées par le nouvel art. 20a LIFD dès le 1er janvier 2007 et par l'art. 23 de la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - RS D 3 08) dès le 1er janvier 2010. Selon l'art. 20a al. 1 let. b LIFD et l'art. 23 al. 1 let. b LIPP, est considéré comme rendement de la fortune mobilière, le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % 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 valeur nominale de la participation transférée. Ces nouvelles normes ne sont pas applicables au présent cas pour des raisons temporelles. Elles illustrent cependant l'aboutissement législatif de la réglementation de la problématique de la transposition et codifient en grande partie la jurisprudence du Tribunal fédéral (X. OBERSON, op. cit., p. 150, n° 192 ; Y. NOËL, in D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20a n° 8).

c. L'art. 20 al. 1 let. c LIFD est une norme fiscale avec des points de rattachement économiques, qui doit être interprétée selon une appréciation économique. L'appréciation économique des faits ne dépend pas dans cette hypothèse de la réalisation des conditions d'une évasion fiscale (ATF 115 Ib 238 ; ATF 115 Ib 249 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.53/2000 du 15 août 2000 publié in RDAF 2001 II 240).

Selon la jurisprudence, l'apport par un actionnaire d'actions appartenant à sa fortune privée auprès d'une société qu'il domine, en échange d'actions ou d'une créance dont la valeur nominale excède celle des titres apportés, constitue un rendement de participation imposable, et non un gain en capital franc d'impôt. En effet, un tel transfert d'actions ne doit pas être considéré comme une aliénation par laquelle l'actionnaire obtiendrait un gain en capital privé. Par cette opération, l'actionnaire n'abandonne pas son pouvoir de disposition du point de vue économique; il le garde sous la forme de sa participation dans la société qui a acquis les participations. Comme le remboursement du capital social (à sa valeur nominale) ou celui d'un prêt ne constitue pas un revenu imposable de l'actionnaire, la charge fiscale latente sur les répartitions de bénéfices est éliminée. Il y a alors une « transposition ». La société cessionnaire accorde par conséquent à l'actionnaire une prestation appréciable en argent imposable selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 précité ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.140/2004 du 9 décembre 2004 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.331/2003 du 11 juin 2004 ; ATF 2A.53/2000 précité ; ATF 115 Ib 238 ; ATF 101 Ib 44 ; StE 1999 B 24.4 ; Archives 68, 434 ; Archives 56, 659 ; Archives 55, 496). Ce même raisonnement s'applique à l'art. 6 let. c LIPP-IV, dont le contenu est identique à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD.

- 14/16 - A/2878/2009

La transposition est soumise à quatre conditions cumulatives : 1) le vendeur détient des titres de participation dans sa fortune privée (principe de la valeur nominale) qu'il cède à la société acquéreuse soumise au régime de la valeur comptable ; 2) le vendeur doit contrôler la société acquéreuse de manière à pouvoir influencer sur la politique de distribution de dividendes ; 3) les actions doivent être cédées à une valeur supérieure à leur valeur nominale ; 4) le vendeur reçoit, en contrepartie de son apport, du capital social nominal ou un prêt à l'encontre de la société acquéreuse. Ainsi, les biens sur lesquels existe une imposition latente (réserves ouvertes ou latentes de la société dont les titres ont été apportés) sont transposés en valeurs exonérées (remboursement du capital ou de la dette de la nouvelle société en franchise d'impôt) (ATA/663/2009 du 15 décembre 2009 ; X. OBERSON, op. cit., p. 147 s., n° 174 ss ; Y. NOËL, op. cit., ad art. 20 n° 100).

En l'espèce, il n'est pas contesté que M. G_____ détient, dans sa fortune privée, les 33 actions de X_____ qu'il transfère à S_____ par convention de 2002 et avenant y relatif de 2005. Entre décembre 2001 et novembre 2011, M. G_____ est le seul administrateur de S_____, avec signature individuelle. Il dispose également de 41 actions de cette société, au moment de la conclusion de la convention avec S_____ le 25 février 2002, soit la quasi-majorité. Il contrôle ainsi S_____. De plus, il ressort de la convention de 2002 et de son avenant de 2005 que les actions de X_____ cédées par M. G_____ à S_____ l'ont été à une valeur supérieure à leur valeur nominale. Le tableau du point 11 ci-dessus de la partie « En fait » résume les valeurs de cette cession. La différence entre la valeur nominale et le prix de vente des actions de X_____ cédées par M. G_____ à S_____ est de CHF 784'500.- en 2002, CHF 808'305.- en 2003, CHF 832'824.- en 2004 et CHF 572'052 en 2005. Enfin, la contre-prestation reçue par M. G_____ en échange des actions de X_____ est le remboursement de sa dette auprès de S_____ (qui est une créance si on se place du point de vue de S_____ vis-à-vis de M. G_____). La convention de 2002 prévoit expressément que cette dette diminue au moins de CHF 200'000.- chaque année et que son solde n'excède pas CHF 50'000.- au 31 mars 2005. L'avenant de 2005 précise que le montant de cette dette s'élève à CHF 5'943.- au 30 avril 2005. Par conséquent, toutes les conditions de la transposition sont réunies en l'espèce. La cession des 33 actions de X_____ par M. G_____ à S_____ constitue donc un cas de transposition. S_____ accorde ainsi à M. G_____ une prestation appréciable en argent imposable en vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 6 let. c LIPP-IV. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE qualifie cette opération de transposition et réclame le supplément d'impôt dû par les recourants pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2005. Le grief des recourants doit ainsi être écarté.

E. 6

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et

- 15/16 - A/2878/2009 solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne leur sera allouée.

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