

GE_GERICHTE A/1572/2017 vom 25. Juni 2019

GE Cour de justice, 2019-06-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1572_2017

FR: GE_GERICHTE A/1572/2017 du 25 juin 2019

IT: GE_GERICHTE A/1572/2017 del 25 giugno 2019

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre A _____ SA représentée par Revidor société fiduciaire SA, mandataire et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mai 2018 (JTAPI/509/2018) EN FAIT 1) Le litige concerne la taxation 2015 d'A _____ SA (ci-après : A _____ ou la société), dont le siège se trouve à Genève et qui a été inscrite au Registre du commerce (ci-après : RC) le 6 juillet 2005. Entre cette dernière date et le 22 avril 2016, la société portait la raison sociale « B _____ SA ». 2) À compter de sa fondation et jusqu'au 29 juin 2006, la société avait pour but : « commerce de produits et de services notamment dans le domaine de la santé, du bien-être et de la beauté ». Du 29 juin 2006 au 22 avril 2016, son but était : « activités de conseils et service dans le domaine du marketing direct, soit en particulier toutes activités de recherches de clients par la diffusion de prospectus, mailing et de courriers publicitaires, ainsi que toutes activités de promotion adressées à un public non ciblé ». Depuis le 22 avril 2016, la société a pour but : « activités de conseils et de services dans les domaines du marketing direct, du marketing relationnel, du CRM (Customer-Relationship-Management), du marketing promotionnel et des programmes de fidélité ». 3) Monsieur C _____ est administrateur de la société depuis sa fondation. Dans les déclarations fiscales 2011 à 2013 de la société, il est décrit comme liquidateur de la société (sous son ancienne raison sociale), tandis qu'il n'est pas mentionné dans les déclarations fiscales 2014 et 2015, pour réapparaître comme administrateur en 2016. S'agissant des honoraires liés à ce mandat, ils s'élevaient à CHF 3'000.- par an entre 2006 et 2010, à CHF 1'250.- de 2011 à 2013, et à CHF 6'000.- en 2016. Il est également titulaire de l'entreprise individuelle « Cabinet fiduciaire, C _____ », inscrite au RC genevois depuis 1996. Il est par ailleurs administrateur d'une quinzaine de sociétés inscrites au RC genevois. 4) Par convention du 24 août 2015 (ci-après : la convention), Monsieur D _____, ancien directeur de la société, a vendu à Monsieur E _____ la totalité du capital-actions de celle-ci pour le prix de CHF 20'000.-. Le vendeur a cédé sa créance de CHF 40'209.62 envers la société, ainsi que, dans leur intégralité, les marques commerciales et le fichier clients, et s'est engagé à ne plus les contacter, ni à redémarrer une activité qui pourrait faire directement concurrence à la société. Monsieur F _____ est entré dans la société comme directeur en octobre 2015. Dans ses déclarations fiscales 2015 et 2016, la société a indiqué lui avoir versé la somme de, respectivement, CHF 24'000.- et CHF 98'975.- à titre de salaire brut. 5) Dans ses comptes annexés à sa déclaration fiscale 2015, la société a fait état d'un bénéfice de l'exercice de CHF 18'781.19. Compte tenu des pertes reportées de CHF 148'480.12, le solde à répartir s'établissait à CHF -129'698.13. 6) À l'examen des comptes sociaux 2011 à 2014, la contribuable n'a encaissé aucun produit au cours de cette période et, depuis 2012, elle n'a enregistré aucune charge salariale. Par ailleurs, durant ces années, son

bilan ne faisait plus état que d'actifs circulants, soit pour l'essentiel d'un poste débiteurs-clients, sa trésorerie étant même devenue très faible, se chiffrant à CHF 335.81 en 2011 et à CHF 92.71 en 2012. Les deux années suivantes, le solde du compte en banque était nul. 7) Par pli du 22 novembre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la société de démontrer que les conditions d'une vente d'un manteau d'actions n'étaient pas réunies en l'espèce. 8) Le 14 décembre 2016, la société a répondu que l'acquéreur des titres était un professionnel du marketing direct, désireux de relancer l'activité sociale. L'accompagnement des clients avait pu être relancé. Les éléments spécifiques cédés, relatifs au domaine du marketing direct, avaient constitué la base de la vente des titres et non pas le cadre juridique tel que le sous-entendait l'AFC-GE. 9) Le 2 février 2017, l'AFC-GE a taxé la société en scindant l'année 2015 en deux périodes. S'agissant de la première, s'étendant du 1^{er} janvier au 23 août, l'AFC-GE a tenu compte d'un bénéfice imposable nul et des pertes reportées des sept exercices précédents. Pour ce qui était de la seconde, couvrant la fin de l'année fiscale, l'AFC-GE l'a taxée sur un bénéfice imposable de CHF 18'781.- sans déduction des pertes reportées. 10) La société a élevé réclamation par lettre du 28 février 2017. Les critères d'une vente d'un cadre juridique invoqués par l'AFC-GE faisaient défaut. Premièrement, lors du transfert des droits de participation, la société détenait des fichiers clients et des marques commerciales. Il s'agissait d'actifs immatériels non portés au bilan, qui n'étaient pas facilement réalisables, car très spécifiques et axés sur le domaine de la santé des seniors. Ils n'intéressaient qu'un nombre très restreint du professionnel du marketing. Deuxièmement, le nouvel actionnaire avait poursuivi la même activité. Le produit d'exploitation consistait principalement en la location de bases de données et la production de campagnes publicitaires, comme cela avait toujours été le cas dans le passé. Il s'agissait d'une société qui reprenait son activité après une phase de sommeil. Enfin, le but de la société était demeuré le même. Toutefois, il avait été nécessaire de le moderniser pour répondre aux nouveaux concepts de marketing. 11) Par décisions du 30 mars 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Le transfert des droits de participation était considéré comme la vente d'un manteau d'actions, dès lors que les trois conditions cumulatives étaient réunies. Premièrement, la société avait cessé ses activités durant plusieurs années jusqu'au moment du transfert. Depuis sa « réanimation », l'activité de la société, initialement basée sur des honoraires, avait consisté en des produits nets de ventes et des prestations de services. Deuxièmement, avant la vente du manteau d'actions, la fortune de la contribuable se composait uniquement de liquidités ou d'autres actifs facilement cessibles. Troisièmement, l'intégralité des titres de la société avait été cédée. En conséquence, la vente des actions en question devait être considérée comme une liquidation de fait avec une fondation subséquente. 12) Par acte du 28 avril 2017, la société a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre des décisions du 30 mars 2017, en concluant à la « révision » de celles-ci et à ce que l'AFC-GE émette de nouveaux bordereaux conformes au droit. Elle a repris, en les développant, les arguments exposés dans sa réclamation. Il convenait de faire appel à une appréciation selon la réalité économique pour déterminer s'il y avait création économique d'une nouvelle société par le biais d'une activité nouvelle, sans que l'on puisse parler de la continuité de l'ancienne entité. L'absence d'activité durant un certain laps de temps n'impliquait pas l'abandon de l'ancienne et la création d'une nouvelle. L'activité précédente continuait, car elle ne différait pas du but statutaire. Les critères formels, tels que le changement de raison sociale et de siège, devaient passer au second plan, dans la mesure où les circonstances économiques pouvaient conclure qu'il y avait continuité de l'ancienne

société. 13) Par jugement du 28 mai 2018, le TAPI a admis le recours et annulé les décisions sur réclamation contestées. Entre 2011 et 2014, la société n'avait encaissé aucun produit et, depuis 2012, elle n'avait comptabilisé aucune charge salariale. Par ailleurs, durant ces années, elle était devenue liquide, car son bilan ne faisait plus état que d'actifs circulants, soit pour l'essentiel d'un poste débiteurs-clients, sa trésorerie étant même devenue très faible, se chiffrant à CHF 335.81 en 2011 et à CHF 92.71 en 2012. Les deux années suivantes, le solde du compte en banque était nul. Après la cession des titres, il y avait eu changement dans la composition des cadres de la recourante en ce sens que M. F_____ était entré en fonction comme directeur. Toutefois, M. C_____, administrateur depuis la fondation de la société, était demeuré en poste. Le but social avait certes été modifié ensuite de la vente du capital-actions à M. E_____, mais le nouveau but était demeuré très proche de l'ancien. En effet, tant avant qu'après la cession des titres, il consistait pour l'essentiel en des activités dans le domaine du marketing. Il n'était donc pas établi que la société avait changé d'activité ensuite de la vente de ses titres à M. E_____, et les conditions jurisprudentielles requises pour appliquer la théorie de la vente d'un manteau d'actions n'étaient pas remplies. 14) Par acte déposé le 29 juin 2018, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et au rétablissement de ses décisions sur réclamation du 30 mars 2017. Le TAPI indiquait simplement que M. C_____ était resté administrateur, sans plus de développement, en particulier sans relever ni analyser ses autres activités. Les honoraires touchés par M. C_____ montraient au demeurant que son activité n'était pas dirigeante, mais correspondait à celle, classique, d'un titulaire de cabinet fiduciaire exerçant la fonction d'administrateur. Son maintien au sein de la société ne témoignait pas d'une continuité dans l'exploitation, si bien que le TAPI avait apprécié arbitrairement les preuves. Le but de la société avait changé, notamment par l'adjonction d'une activité spécifique de « CRM - Customer Relationship Management ». En outre, la totalité du capital-actions avait été vendue pour CHF 20'000.-, avec cession d'une créance d'environ CHF 40'000.-, et il apparaissait pour le moins curieux de vendre une société à un prix aussi bas alors qu'elle parvenait les années suivantes à générer des profits avec, prétendument, les mêmes activités. Quoi qu'il en fût, ces deux aspects ne constituaient que des indices assez faibles. Le TAPI avait ainsi relevé le caractère dormant de la société vendue ainsi que la liquidité de ses comptes, deux éléments suffisants, selon la jurisprudence, pour conclure à la vente d'un cadre d'actions. L'analyse du TAPI, qui présentait le but de la société comme étant primordial dans le raisonnement, au point de reléguer les autres éléments au second plan, était erroné. 15) Le 5 juillet 2018, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations. 16) Le 17 août 2018, la société a conclu au rejet du recours. Elle maintenait sa position en relevant en particulier les points suivants. Le conseil d'administration n'avait pas été renouvelé, M. C_____ étant resté administrateur depuis la fondation de la société ; il n'avait jamais été révoqué, ni été désigné comme liquidateur de la société. Celle-ci n'avait jamais eu la volonté de mettre un terme à son activité et de procéder à sa liquidation, la suspension de ses activités étant due à la perte d'un client essentiel pour elle. L'ancien et le nouveau but statutaire restaient dans le domaine des activités de marketing direct. Lors de la vente des actions, la société n'était pas vidée de sa substance, car elle détenait des marques commerciales et un fichier de données de consommateurs finaux, biens immatériels qui n'étaient pas portés au bilan et difficilement réalisables ; pour rappel, seules les valeurs immatérielles acquises de tiers pouvaient être activées au bilan selon le droit comptable. La société avait pu redémarrer assez rapidement

grâce, d'une part, à la clientèle apportée par M. E _____, et d'autre part à l'utilisation optimale du fichier existant des consommateurs finaux. 17) Le 22 août 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 21 septembre 2018, prolongé par la suite au 19 octobre 2018, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger. 18) Le 19 octobre 2018, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. La société alléguait en substance que la mention de M. C _____ comme liquidateur était une erreur de la part de sa fiduciaire. Or, d'une part, le mandant répondait des erreurs de son mandataire, et d'autre part la même erreur se serait répétée plusieurs années de suite sans que personne ne s'en aperçoive. La cessation ou la suspension des activités économiques était une des conditions permettant de conclure à la vente d'un cadre d'actions, les indices économiques étant primordiaux par rapport aux éléments purement formels. En l'espèce, la société reconnaissait expressément qu'il y avait eu réduction, puis mise en veille des opérations économiques et qu'une activité avait été reprise uniquement après le transfert des actions. Par ailleurs, la société était constituée d'actifs liquides. 19) Sur ce, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 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). 2) Le litige porte sur le point de savoir si la cession de la totalité des actions de la société, en 2015, constituait la vente d'un manteau d'actions. 3) Bien que la recourante se plaigne d'une appréciation arbitraire des preuves, son grief n'a en réalité pas trait à cette dernière, qui se rapporte à l'établissement des faits, mais à l'adéquation entre les faits retenus - et ici non contestés - et les critères posés par la jurisprudence pour retenir la vente d'un manteau d'actions. Il s'agit donc d'une question qui relève non de l'établissement des faits, mais du fond du litige. 4) a. Ce dernier concerne l'année 2015, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable. b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; ATA/71/2019 du 22 janvier 2019 consid. 3b). c. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant la période fiscale litigieuse, à savoir respectivement les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). 5) L'assujettissement à l'impôt prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective à l'étranger ou encore le jour où disparaît l'élément imposable en Suisse (art. 54 al. 2 LIFD). L'art. 6 al. 2 LIPM) est le pendant de l'art. 54 al. 2 LIFD en droit cantonal. 6) a. Un manteau - ou cadre - d'actions est une société complètement liquidée au point de vue économique, abandonnée par les intéressés, mais non encore dissoute au point de vue juridique (ATF 123 III 473 consid. 5c = JdT 1998 I 311, 320), et dont les actifs se présentent sous forme liquide, consistant notamment en créances, espèces et papiers-valeurs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.2). On parle également, dans ce cas de figure, de société vide (Gaspard COUCHEPIN, Le transfert d'actions d'une société dormante [manteau d'actions] : situation actuelle et perspectives, SJ 2014 II 197-218, p. 198). b. Le transfert d'un cadre (ou d'un manteau) d'actions consiste en une vente de droits de participation permettant à leur acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement (de fait) liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs en liquide (argent comptant, avoirs en banques, titres cotés) déterminant la valeur

vénale des actions (voir aussi, bien qu'il ne s'agisse pas de l'impôt en jeu dans la présente cause, la définition donnée à l'art. 5 al. 2 let. b de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 - LT - RS 641.10, à savoir « le transfert de la majorité des actions ou des parts sociales d'une société suisse qui est économiquement liquidée ou dont les actifs ont été rendus liquides »). Cette opération est assimilée à une liquidation de société, suivie d'une nouvelle création, car elle présente les caractéristiques de l'abus de droit (par le biais d'une fraude à la loi). En effet, le vendeur de ces actions cherche, en principe, à éviter les frais et les impôts liés à une dissolution avec liquidation de la société, alors que l'acquéreur souhaite éluder le droit de timbre d'émission et les frais liés à la fondation d'une nouvelle société. Dans de telles circonstances, le montant perçu par l'actionnaire doit donc être assimilé à un bénéfice de liquidation assujéti à l'impôt anticipé, déduction faite de sa part au capital-actions ; même si ce montant ne lui est pas alloué par la société mais reste en possession de celle-ci sous forme de liquidités, il entre en effet dans le prix qui lui est versé par l'acquéreur du cadre d'actions et est assimilé, d'un point de vue économique, à un excédent de liquidation. Pour être qualifiée de transfert d'un cadre d'actions, une vente doit aboutir économiquement au même résultat que la liquidation d'une ancienne et la fondation d'une nouvelle société. Divers indices permettent de retenir l'existence d'un tel transfert, notamment des changements au sein du conseil d'administration ou la modification du siège, du but ou de la raison sociale. Enfin, pour pouvoir imposer la vente d'un cadre d'actions au titre de l'impôt anticipé ou du droit de timbre d'émission, deux conditions cumulatives doivent être réunies : d'une part, la majorité du capital-actions doit avoir changé de mains, en un ou plusieurs paquets ; d'autre part, la société doit être économiquement liquidée ou ses actifs avoir été rendus liquides (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2008 du 26 août 2008 consid. 5.1 ; 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 in RDAF 2000 II 227 , consid. 4b et les références citées). c. Pour savoir si une société doit être considérée comme de fait liquidée, il convient d'adopter une approche économique, afin de déterminer si la situation en cause équivaut à une liquidation de la société et à la fondation d'un nouveau sujet de droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_108/2013 du 19 juillet 2013 consid. 4.2), puisque c'est une telle équivalence que la jurisprudence et la doctrine retiennent comme constitutive de la vente d'un manteau d'actions (arrêt du Tribunal fédéral in Archives 52 649 consid. 2 in fine ; Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n. 71 ad art. 20 LIFD ; Gaspard COUCHEPIN, op. cit., p. 199). Une vente de cadre d'actions est donnée lorsque les actionnaires majoritaires renoncent à leur société, cessent l'exploitation et vendent leurs droits de participation à des tiers qui ensuite reprennent une exploitation active. La jurisprudence s'attache à voir si l'aspect économique des circonstances parle en faveur de la nouvelle fondation d'une société plutôt qu'en faveur de la continuation de la société déjà existante. À côté de critères purement formels (p. ex. le changement de siège, de but ou de nom, des mutations dans le conseil d'administration), on s'arrête aussi sur des indices économiques en rapport avec la liquidation de fait ; on admettra toujours l'existence d'une vente de cadre d'actions lorsque les actionnaires rendent les actifs liquides, et ensuite, plutôt que de franchir le pas de la liquidation, vendent les actions de la société économiquement liquidée (arrêt du Tribunal fédéral in Archives 66 493 = RDAF 1998 II 376 consid. 2a). 7) a. Tant en matière d'IFD que d'ICC, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, soit le solde du compte de résultats (art. 57 LIFD ; art. 11 LIPM). b. Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net

imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPM). c. C'est le contribuable touché qui peut faire valoir la déduction des pertes prévue à l'art. 67 al. 1 LIFD, et la notion de contribuable touché revêt ici un sens économique ; malgré le maintien de l'identité juridique du point de vue du droit civil, en cas de vente d'un manteau d'actions, un report des pertes relatives aux sept années précédentes est exclu, dès lors qu'il y a changement de sujet de droit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1088/2014 du 26 octobre 2015 ; 2C_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 2.2 et les références citées). d. La vente d'un cadre d'actions doit être distinguée de la réactivation d'une société dormante (Markus VISCHER, Mantel- und Vorratsgesellschaften und insbesondere auch der Mantel- und Vorratsgesellschaftshandel aus zivilrechtlicher Sicht, PJA 2013 563-572, p. 569). Dans ce dernier cas, le report de pertes est admissible (arrêt du Tribunal fédéral 2C_686/2013 précité consid. 4.3). 8) En l'espèce, il n'est pas contesté qu'entre 2011 et août 2015 la société n'avait plus de réelle activité économique. En outre, comme l'a du reste constaté le TAPI, pendant cette période la société a été rendue liquide, puisque ne figuraient au bilan qu'un poste débiteurs-clients (soit des créances) ainsi qu'une trésorerie, quand bien même celle-ci était faible voire nulle. À cet égard, le fait que la société détienne en sus un ou plusieurs actifs immatériels importe peu, ceux-ci ne figurant pas à son bilan. Malgré cette situation, l'actionnaire n'a pas sauté le pas de la liquidation, mais il a vendu en août 2015 à un tiers la totalité du capital-actions pour le prix de CHF 20'000.-. Conformément à la jurisprudence citée ci-dessus au consid. 6c, cela conduit en principe à admettre qu'il y a eu vente d'un manteau d'actions. Le TAPI a néanmoins considéré comme prépondérants deux critères formels, à savoir le maintien du conseil d'administration en place et la faible modification du but social, qui est resté dans le domaine du marketing. Le premier de ces éléments doit pourtant, en l'occurrence, être très fortement relativisé. En effet, le conseil d'administration se résume à un seul membre, qui est en fait, ainsi que l'établissent les pièces fournies par la recourante, un titulaire de cabinet fiduciaire qui exerce une activité d'administrateur dans diverses sociétés, et ne déploie qu'une activité limitée pour le compte d'A_____. En effet, il n'a perçu chaque année qu'un montant standard et limité d'honoraires. Le fait donc que le nouvel actionnaire ait gardé la même personne en tant qu'administrateur ne revêt dès lors qu'un poids très limité dans l'appréciation globale de la situation. Quant au maintien du but social, on peut convenir avec l'instance précédente que celui-ci n'a que très peu changé. Cela étant, si une modification par hypothèse radicale du but social constitue un indice relativement fort de rachat d'un cadre juridique, le maintien dudit but ne permet pas à lui seul de prouver que l'on a affaire à la réactivation d'une société et non à la vente d'un manteau d'actions. En effet, l'abus de droit que cherche à prévenir la jurisprudence a trait à l'absence de liquidation de l'ancienne société et de fondation de la nouvelle, et la reprise du cadre juridique d'une société active dans le même domaine que celle qui devrait être fondée n'est pas davantage permise. Ainsi, le fait que la nouvelle direction soit également active dans le marketing ne permet pas, à lui seul, d'admettre une réactivation de l'ancienne société. On notera du reste que si le but social n'a guère subi de modification, la société a complètement changé de raison sociale après le transfert d'actions. Le recours est ainsi fondé et sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé et les décisions sur réclamation de la recourante du 30 mars 2017 rétablies. 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la société intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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