

GE_GERICHTE A/2214/2011 vom 27. August 2013

GE Cour de justice, 2013-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2214_2011

FR: GE_GERICHTE A/2214/2011 du 27 août 2013

IT: GE_GERICHTE A/2214/2011 del 27 agosto 2013

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause Monsieur X_____ représenté par la Fiduciaire H_____, soit pour elle Monsieur Patrick Hayoun, mandataire contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 juin 2012 (JTAPI/749/2012) EN FAIT La société en nom collectif Y_____, X_____, Z_____, A_____, B_____, C_____, D_____, E_____, F_____, G_____ (ci-après : la I_____) était constituée par ces personnes, toutes associées. Elle a été transformée selon une convention du 22 décembre 2008 en société à responsabilité limitée (ci-après : S.à r.l.) sous la raison sociale Y_____ S.à r.l. A sa déclaration fiscale 2008, la I_____ a joint, notamment, ses comptes arrêtés au 30 juin 2008. Le seul actif de la I_____ était une participation des neuf associés de CHF 27'000.-, constituée par l'apport de CHF 3'000.- chacun. Ces comptes ne faisaient apparaître aucun produit ni charge. Le 13 octobre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à Monsieur X_____ des bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008, dans lesquels elle avait ajouté aux revenus imposables dudit contribuable une somme de CHF 99'870.- au titre de revenu de l'activité indépendante de l'intéressé. L'AFC-GE avait estimé la valeur vénale de la participation dans une autre société à CHF 925'830.-, dont elle avait déduit les CHF 27'000.- au titre de capital nominal (soit CHF 898'830.-) divisé par le nombre d'associés, soit neuf (CHF 99'870.-), cette somme devant être reprise au motif que la transformation de la I_____ en S.à r.l., qui avait consisté dans le transfert d'un seul élément, à savoir la participation dans une autre société, ne pouvait pas bénéficier de la neutralité fiscale. L'AFC-GE avait admis en déduction du produit de l'activité indépendante la somme de CHF 11'500.- versée au titre de cotisations à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS). Le 11 novembre 2010, M. X_____ a élevé réclamation contre l'un et l'autre des bordereaux. C'était la totalité de la substance de la I_____ qui avait été transférée, et non une valeur patrimoniale isolée. Le mandataire de l'intéressé relevait que dans un cas similaire, l'AFC-GE avait admis le principe de la neutralité fiscale. Par deux décisions du 9 juin 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Le cas cité par le contribuable n'était pas similaire, puisqu'il concernait les conséquences sur le délai de blocage de l'apport des droits de participation d'une S.à r.l., exploitée précédemment sous la forme d'une I_____, à une autre société de capitaux dominée par les mêmes participants. Il ne s'agissait pas, comme en l'espèce, de la problématique de l'exploitation ou d'une partie distincte de cette exploitation. Le 8 juillet 2011, M. X_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). La I_____ avait déployé une activité en 2004 et 2005 dans le domaine de l'architecture, mais elle avait cessé toute activité depuis le 1^{er} janvier 2006. S'il fallait considérer qu'une plus-value avait été réalisée, celle-ci serait de nature privée et exonérée

de l'impôt. Enfin, quand bien même le projet de transformation datait du 22 décembre 2008, la transformation n'avait été inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) que le 18 février 2009, car il manquait une pièce essentielle pour ladite inscription, à savoir le rapport de fondation daté du 19 janvier 2009. S'il devait y avoir un résultat imposable, celui-ci aurait dû être taxé en 2009. Le 29 novembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Il ne pouvait y avoir de neutralité fiscale qu'en cas de transformation satisfaisant aux conditions fixées dans la loi. En l'espèce, le recourant n'avait jamais contesté l'estimation de la valeur vénale de la participation. Il ne saurait être question d'un gain en capital privé, dans la mesure où les associés de la I_____ avaient continué à dresser un bilan et à tenir une comptabilité commerciale pour celle-ci en 2006 et 2007. Le bénéfice n'avait été réalisé qu'à l'occasion de la transformation de celle-ci en 2008. Les comptes de la I_____ avaient été clos au 30 juin 2008. Le retard apporté à l'inscription formelle de la S.à r.l. au RC n'avait pas d'incidence sur le principe et la date de l'imposition du bénéfice en capital résultant de la réalisation des réserves latentes relatives à l'élément transféré. Par jugement du 4 juin 2012, le TAPI a rejeté le recours en retenant, pour l'essentiel, l'argumentation de l'AFC-GE. La cause concernant l'année fiscale 2008 devait être examinée au regard de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), puisqu'elle restait soumise à l'ancien droit. Etaient applicables également et directement l'art. 8 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), de même que l'art. 19 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), selon lesquels les réserves latentes d'une entreprise de personnes n'étaient pas imposées, notamment lors d'une transformation « en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale ». Au regard de la doctrine et de la circulaire n° 5 du 1^{er} juin 2004 sur les restructurations émise par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), la détention et l'administration de titres ne servant qu'aux propres placements ne constituaient jamais une exploitation, même dans le cadre d'une importante fortune. En l'espèce, la I_____ ne remplissait pas les conditions nécessaires pour bénéficier d'une neutralité fiscale. En conséquence, le recours était rejeté. Ledit jugement a été expédié aux parties le 8 juin 2012. Par acte posté le 10 juillet 2012, seul M. X_____ a recouru contre ce dernier auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle émette de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2008, sans tenir compte de cette reprise de CHF 99'870.-. D'une part, et pour les raisons précitées, le transfert n'était intervenu qu'en 2009, l'inscription au RC étant, en l'espèce, constitutive et n'ayant eu lieu que le 18 février 2009. D'autre part, la participation à la S.à r.l. qui était détenue précédemment par la I_____, devait être attribuée fiscalement à la fortune privée des associés de cette dernière. Or, les plus-values sur des éléments du patrimoine privé étaient exonérées de l'impôt sur le revenu. Cette plus-value ne devait donc pas être intégrée dans son revenu imposable. Le jugement du TAPI était contraire aux art. 16 et 18 LIFD, de même qu'aux « art. 19 et 27 LIPP », soit la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (LIPP - D 3 08). Le TAPI a produit son dossier le 29 août 2012. Le 31 août 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours pour les raisons déjà exposées. La transformation avait eu lieu en 2008. L'autorité avait procédé à juste titre à la reprise de CHF 99'870.- auprès du contribuable, qui n'avait d'ailleurs jamais contesté la valeur vénale de la participation globale. De plus, une

imposition du revenu litigieux en 2009 serait contraire aux principes de détermination (autorité du bilan commercial), de périodicité et d'étanchéité des exercices. Invité à déposer d'éventuelles observations au sujet de cette réponse, le contribuable a répliqué le 24 septembre 2012 en persistant dans ses explications et conclusions. L'argumentation développée par l'AFC-GE sur le principe d'étanchéité des exercices n'était en l'espèce pas pertinente. Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 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). La période fiscale litigieuse étant elle relative à l'année 2008, la cause est régie par l'ancien droit ainsi que l'a admis le TAPI. Il convient dès lors de ce référer à l'aLIPP-IV et non à la LIPP, entrée en vigueur le 1 er janvier 2010 seulement, comme le fait le recourant sans aucune argumentation sur ce point. Le litige porte sur deux questions, à savoir la date à prendre en considération pour le transfert et la question de savoir si la plus-value était de nature commerciale ou faisait partie de la fortune privée du recourant. Le texte de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD et celui de l'art. 8 al. 3 LHID dans sa nouvelle teneur dès le 1 er janvier 2008 sont identiques. Ainsi « les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu : a. en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personne ; b. en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale ; c. en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 61 al. 1 (selon la LIFD) et 24 al. 3 (selon la LHID), ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions ». Par exploitation, il faut entendre selon la pratique de la circulaire n° 5 du 1 er juin 2004 précitée, un ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production « d'une prestation fournie par l'entreprise », alors que la partie distincte d'exploitation s'entend de « la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même » (chiffre 3.2.2.3, p. 23). A teneur du chiffre précité, « une exploitation ou une partie distincte d'exploitation n'est reconnue que si les exigences suivantes sont cumulativement remplies :

- l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées ;
- l'entreprise dispose de personnel ;
- le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage ».

Enfin, « la détention et l'administration de titres qui ne servent qu'au propre placement, ne constitue jamais une exploitation, même dans le cas d'une importante fortune ». En l'espèce, le bilan de la I_____ au 30 juin 2008 ne comportait qu'un actif, à savoir la participation précitée dans une S.à r.l. et, selon le recourant lui-même, la I_____ n'avait plus d'activité commerciale depuis 2006. Il en résulte qu'aucune des conditions précitées n'est réalisée. En particulier, l'unique actif transféré en 2008 de la I_____ à la holding nouvellement créée était une participation dans Y_____ S.à r.l. Il s'agissait du transfert d'un élément patrimonial qui ne constituait pas une exploitation ou une part distincte d'exploitation, au sens défini par la circulaire n° 5 précitée. Il ne pouvait donc bénéficier de la neutralité fiscale. Même si ce transfert a été effectué à la valeur comptable, la valeur fiscale des droits patrimoniaux transférés étant bien supérieure à celle-là, le fisc était en droit de taxer la plus-value au moment de cette opération, que ce soit en vertu des art. 19 al. 1 let. b LIFD ou

8 al. 3 LHID. Dès lors, l'AFC-GE et le TAPI pouvaient, comme ils l'ont fait, considérer que les conditions pour bénéficier d'une transformation et du principe de la neutralité fiscale n'étaient pas réalisées. Il est établi et non contesté que les comptes de la I_____, joints à la déclaration fiscale 2008, ont été arrêtés au 30 juin 2008. Quand bien même le recourant allègue que la I_____ n'a pas eu d'activité commerciale depuis 2006 et se limitait à détenir la participation dans Y_____ S.à r.l., elle a continué à dresser un bilan et tenir une comptabilité commerciale en 2006 et 2007 et cela jusqu'au 30 juin 2008. La convention de transfert et la requête au registre foncier ont été faites en 2008. Certes, l'inscription au RC n'a eu lieu que le 18 février 2009 suite à la transformation de la I_____ en holding. Si cette inscription est bien constitutive au regard du droit civil, l'AFC-GE pouvait s'écarter de cette notion pour considérer que les associés avaient manifesté leur volonté de mettre fin à l'activité indépendante de la I_____ au 30 juin 2008, raison pour laquelle les réserves latentes devaient être imposées au cours de cette période fiscale-ci, conformément au principe de l'étanchéité des exercices. Par ailleurs, l'imposition d'un revenu auprès de la personne physique dépend de la date à laquelle ledit revenu a été réalisé, le recourant ne pouvant pas choisir et retarder le moment où il souhaite se voir imposer (ATA/490/2013 du 30 juillet 2013). Dès lors le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant auquel aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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