

GE_GERICHTE A/4647/2007 vom 31. Mai 2011

GE Cour de justice, 2011-05-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4647_2007

FR: GE_GERICHTE A/4647/2007 du 31 mai 2011

IT: GE_GERICHTE A/4647/2007 del 31 maggio 2011

Erwägungen

E. 2

Le 19 décembre 2000, M. M_____, Madame B_____ M_____, son épouse, ainsi que Monsieur P_____M_____, leur fils, ont constitué la société anonyme « Pharmacie M_____ SA », au capital-actions de CHF 1'000'000.-, par un apport en nature représenté par l'entreprise individuelle précitée, soit les deux pharmacies, pour une valeur nette de CHF 3'422'096,13. Ce montant correspondait au total du capital propre de l'entreprise individuelle au 31 décembre 1999, à savoir CHF 1'651'096,13 augmenté de CHF 1'771'000.-. Cette dernière somme était liée à la dissolution de réserves latentes sur le goodwill, celui-ci ayant été porté à CHF 2'000'000.- dans le bilan de la S.A., alors qu'il s'élevait à CHF 229'000.- dans celui de l'entreprise individuelle.

E. 3

Le 7 novembre 2001, Mme M_____ et MM. M_____ ont vendu la S.A. à G_____ Holding S.A., pour un prix de base de CHF 3'800'000.-, se décomposant, selon le contrat de vente, de la manière suivante : CHF 700'000.- représentant les fonds propres ; CHF 3'100'000.- correspondant au goodwill de base, l'acheteur devant en outre rembourser à hauteur de CHF 2'100'000.- les comptes courants actionnaires au 30 décembre 2001. Pour déterminer la valeur de substance au 31 décembre 2001, les parties ont convenu d'établir un inventaire physique du stock de marchandises et des débiteurs au 31 décembre 2001. Le mobilier et les installations étaient repris au prix convenu de CHF 165'000.-.

E. 4

Le 14 novembre 2001, la fiduciaire mandatée par M. C_____ M_____ a informé l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) de cette opération, au cours de laquelle les actifs et les passifs avaient été repris à leur valeur comptable. Le goodwill avait été augmenté de CHF 229'000.- à CHF 2'000'000.- lors de la transformation de l'entreprise individuelle en S.A. Quant aux réserves latentes, elles avaient été reprises par cette dernière. Le montant brut du stock de l'entreprise individuelle s'élevait au 31 décembre 2000 à CHF 976'000.- et la réserve de 33 % représentait ainsi CHF 341'600.- (soit 33 % de CHF 634'400.-). Etaient joints un bilan et un compte de pertes et profits arrêtés au 31 décembre 2000 de la société individuelle, ainsi qu'un bilan au 31 décembre 2000 de la S.A.

E. 5

En remplissant leur déclaration fiscale 2001-A, les époux M_____ ont mentionné dans la rubrique « revenus extraordinaires indépendants » pour l'année civile 2000 une augmentation du goodwill de CHF 1'771'000.-, réalisée lors de remise totale de leurs commerces (transformation en S.A.).

E. 6

Le 23 janvier 2002, le contribuable a rempli la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises. Il a indiqué que son entreprise avait été exploitée à compter de début 1969 jusqu'au 19 décembre 2000, soit durant trente et un ans. Le résultat se déterminait comme suit : ICC IFD Détermin du rés. d'alién., de remise ou de liquid. Reprise des actifs et passifs au 19 décembre 2000 1'651'096 1'651'096 Goodwill augmenté 1'771'000 1'771'000 Total 3'422'096 3'422'096 Déductions Bilan au 19 décembre 2000 Actifs 2'224'500 - Passifs -573'404 1'651'096 1'651'096 Frais de liquidation 7'000 7'000 Déduction de l'art. 90A aLCP 125'000 Total des déductions 1'783'096 1'658'096 Résultat 1'639'000 1'764'000

E. 7

A la requête de l'AFC-CH, le contribuable a produit le contrat de vente conclu avec G_____ Holding SA, de même que les états financiers.

E. 8

Le 23 août 2002, la société a été dissoute sans liquidation, par le fait de sa reprise par le biais d'une fusion par G_____ AG (SA).

E. 9

Le 6 décembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié au contribuable un bordereau d'impôt spécial sur les produits de dissolution des réserves et provisions d'un montant de CHF 181'552,85, calculé sur la base d'un gain imposable de CHF 604'338.-. Le procès-verbal de taxation mentionne que ce montant était constitué de la valeur de réévaluation des marchandises et débiteurs pour CHF 625'000.-, diminuée de la déduction personnelle pour contribuable marié de CHF 20'662.-. Le 7 décembre 2005, elle lui a remis un bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1999-2000 d'un montant de CHF 437'000.-, calculé sur la base d'un gain imposable de CHF 3'800'000.-, cette somme se décomposant en CHF 700'000.- (valeur de réévaluation des marchandises et des débiteurs) et en CHF 3'100'000.- (valeur d'aliénation du goodwill).

E. 10

Le 29 décembre 2005, le contribuable a élevé réclamation en sollicitant une modification du bordereau concernant la période de taxation 1999-2000. L'AFC-GE a considéré qu'il s'agissait d'une réclamation dirigée contre les deux bordereaux précités émis l'un pour l'impôt spécial cantonal et l'autre pour l'IFD. Le contribuable demandait que la vente de la société ne soit pas imposée du fait que la durée de l'exploitation des deux pharmacies avait dépassé le délai de quinze ans. Il avait entamé des pourparlers avec G_____ SA en 1999. Ensuite de l'abrogation le 31 décembre 2000 des art. 88 et ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) « et afin de préserver l'avantage de ne pas avoir à payer des impôts sur la remise de commerce après 15 ans d'exploitation au niveau cantonal et communal », il avait été obligé de transformer sa société individuelle en société anonyme le 19 décembre 2000. Dans un premier temps, les réserves latentes avaient été évaluées à CHF 1'000'000.-. L'acheteur avait cependant demandé de dissoudre lesdites réserves avant le 31 décembre 2001, jour de référence pour fixer le prix de vente. Après cette opération, il n'y avait plus de réserves latentes à imposer.

E. 11

Le 26 octobre 2007, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation relative à l'impôt spécial et a émis un bordereau rectificatif. Du fait que le contribuable avait vendu ses participations avant la fin du délai de blocage de cinq ans suivant la transformation de sa raison individuelle en S.A., que le prix de vente de celles-ci excédait la valeur fiscale du capital propre transféré, une nouvelle imposition des réserves latentes transférées à la nouvelle entité devait avoir lieu. C'était le montant des réserves latentes existant à la date de transformation qui était déterminant. Au vu des documents en sa possession, l'AFC considérait qu'une réserve de CHF 341'600.- existait sur le poste « stocks marchandises » au moment de la transformation de la raison sociale individuelle en S.A. Cette réserve, diminuée de la déduction personnelle pour contribuable marié s'élevant à CHF 20'662.-, conduisait à la conclusion qu'un montant net de CHF 320'938.- était imposable en application des art. 89 al. 5 aLCP et 9A du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (aRDLCP - D 3 05.04). Un nouveau bordereau s'élevant à CHF 80'885,25 a ainsi été émis le 26 octobre 2007.

E. 12

Le 31 octobre 2007, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation concernant l'IFD. Le revenu imposable s'élevait à CHF 3'330'461.-. Etait annexé un bordereau de taxation rectificatif d'un montant de CHF 382'996.-.

E. 13

Le 23 novembre 2007, le contribuable a recouru contre ces deux décisions, en portant l'une devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt et l'autre devant la commission cantonale de recours pour l'impôt fédéral direct, ces deux commissions ayant été réunies dès le 1^{er} janvier 2009 sous le nom de commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), laquelle est à son tour devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il a conclu à ce que les deux bordereaux rectificatifs soient déclarés nuls, la réévaluation comptable intervenue en 2000 ne devant pas être prise en compte puisque l'intégralité du bénéfice de réalisation était intervenue le 7 novembre 2001. L'impôt sur les produits de dissolution des réserves et provisions prévu par les art. 88 et ss aLCP ne devait pas être acquitté puisqu'il avait exploité son entreprise pendant quarante-cinq ans, soit plus de quinze ans. Enfin, quel que soit le bénéfice réalisé en novembre 2001 par la vente des actions de sa société, celui-ci ne pouvait faire l'objet de l'impôt spécial au sens des art. 88 et ss aLCP, ces dispositions ayant été abrogées avec effet au 1^{er} janvier 2001. Le bénéfice éventuel devait être ajouté aux autres revenus réalisés en 2001, desquels il fallait déduire les montants prévus aux art. 1 et ss de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). C'était la réévaluation comptable du goodwill, soit CHF 1'771'000.-, survenue en 2000, qui devait faire l'objet d'une imposition. Or, le bénéfice de revente de la pharmacie était certes imposable, mais non pas au cours de la période fiscale 1999-2000 puisqu'il était intervenu en 2001. De ce bénéfice également, le contribuable pouvait déduire les pertes reportées ainsi que les déductions usuelles. Le montant de la réévaluation comptable devait être exclu du bénéfice réalisé lors de la vente des actions en novembre 2001, puisque ce bénéfice devait être soumis à l'impôt spécial.

E. 14

L'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

E. 15

Le 7 décembre 2009, après avoir joint les causes, la commission a admis partiellement le recours en ce qu'il concernait l'IFD et partiellement rejeté celui relatif à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) en renvoyant le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. La cause devait être examinée à la lumière des dispositions en vigueur en 2000, année au cours de laquelle il avait été procédé à la transformation de l'entreprise individuelle en société anonyme. Or, même si l'entreprise individuelle avait été exploitée plus de quinze ans, l'impôt spécial de remise n'était plus prélevé en application de l'article 90 al. 2 aLCP, mais l'impôt annuel sur le revenu devait néanmoins être perçu sur le produit de la dissolution des réserves, sans limitation dans le temps et sans égard à la durée d'exploitation d'une entreprise, conformément au texte clair de l'art. 89 al. 5 aLCP. La commission s'est référée à deux arrêts du Tribunal administratif (ATA/605/2005 du 13 septembre 2005 ; ATA/329/2005 du 10 mai 2005). En l'espèce, les parties ne contestaient pas que la réalisation de la réserve latente sur le goodwill entrainait dans le champ d'application de l'impôt spécial et qu'elle était ainsi exonérée puisque l'activité indépendante s'était poursuivie pendant plus de quinze ans. En revanche, la question litigieuse portait sur le montant des réserves latentes, dont la dissolution avait été imposée par application des art. 89 al. 5 aLCP et 9A aRDLCP. En l'espèce, la taxation litigieuse avait porté exclusivement sur la dissolution de réserves concernant le stock de marchandises à hauteur de CHF 341'600.-. Au regard des montants comptabilisés, il était possible que cette somme n'excède pas le tiers du prix d'achat, alors considéré comme fiscalement admissible et dont la reprise serait exclue par application de la jurisprudence précitée (référence était faite à l'art. 6 al. 1 aRDLCP). Cependant, les documents figurant au dossier ne permettaient pas de le déterminer. L'AFC-GE aurait également dû examiner l'imposition des réserves latentes sur les débiteurs et le mobilier. Tel n'avait pas été le cas. Pour éviter de priver le recourant d'un degré de juridiction, la cause devait être renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle détermine dans quelle mesure les réserves latentes sur les débiteurs, le stock et le mobilier résultaient d'amortissements ou de provisions effectués en conformité de la loi et admis lors de chaque taxation annuelle.

E. 16

Le 14 janvier 2010, l'AFC-GE a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en spécifiant que son recours ne portait que sur l'imposition en droit cantonal. Elle concluait à l'annulation de la décision de la commission et à la reformatio in pejus de celle qu'elle avait prononcée sur réclamation le 26 octobre 2007. Le raisonnement qui avait prévalu pour l'IFD devait être suivi également pour l'impôt cantonal. En l'espèce, le montant qui avait fait l'objet d'une imposition résultait non pas d'amortissements mais de la dissolution de la provision sur le stock de marchandises. Ces réserves et provisions ne pouvant plus servir au but pour lequel elles avaient été créées en raison de la transformation de la raison individuelle en société anonyme, elles devaient être dissoutes et soumises à l'impôt au moment de cette transformation, en application des art. 89 aLCP et 9A aRDLCP et de la jurisprudence déjà citée. La provision sur marchandises devait être imposée en application des mêmes dispositions. Les réserves latentes sur le poste « débiteurs » s'élevaient à CHF 850'460.- selon les indications fournies par le contribuable lui-même. Pour le poste « marchandises »,

il convenait de retenir le montant admis par la commission concernant l'IFD « dans la mesure où ce montant ressort (ressortait) d'un contrat conclu entre tiers indépendants ». Dès lors, cette somme reflétait la valeur réelle des réserves latentes à fin 2000, soit à la date topique. La juridiction de recours pouvant modifier la taxation au désavantage du contribuable en application de l'art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), elle pouvait rectifier la taxation sur l'impôt spécial à due concurrence. En revanche, la réserve latente mentionnée par le contribuable pour le poste « agencement » provenant d'amortissements ne saurait faire l'objet d'une imposition.

E. 17

Invitée à se déterminer, l'AFC-CH y a renoncé le 31 mars 2010 dès lors que le recours ne portait pas sur l'IFD.

E. 18

Le contribuable ayant requis plusieurs délais pour se prononcer, il a exposé le 15 avril 2010 qu'il se référait à l'argumentation développée dans son écriture de recours auprès de la juridiction de première instance. Il concluait à la confirmation de la décision attaquée et à la condamnation de la recourante en tous les frais de procédure.

E. 19

Le 26 avril 2010, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

E. 20

Il est toutefois apparu que le dossier de la commission n'avait pas été requis. Il a été produit par le TAPI en date du 24 mai 2011. Il ne comportait pas de pièces inconnues des parties.

EN DROIT 1. Depuis le 1^{er} 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 de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 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 - et art. 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). 3. a. Les faits litigieux se sont déroulés avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I - D 3 11). b. En vertu du principe de non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique aux faits antérieurs à son entrée en vigueur qu'à des conditions restrictives, lorsque la rétroactivité prévue par la loi est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATA/605/2005 du 13 septembre 2005 ; P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, Berne 1988, p. 144 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116). En l'espèce, la LIPP-I ne prévoit aucun effet rétroactif, si bien que le présent litige doit être tranché au regard des dispositions applicables au moment des faits. 4. L'objet du litige consiste à déterminer si l'impôt spécial sur les bénéficiaires d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle d'une entreprise doit être calculé sur les mêmes bases que l'IFD. La recourante conclut en effet à la reformatio in pejus de sa décision sur réclamation du 26 octobre 2007 et à l'imposition de la provision sur marchandises de CHF 547'003.- sous déduction de CHF

20'662.- au titre de déductions personnelles pour contribuable marié, alors qu'elle avait retenu à ce titre un montant de CHF 341'600.-, soit un montant net de CHF 320'938.-. La différence représente, sur ce poste, CHF 205'403.-. La problématique était identique pour les réserves latentes sur le poste « débiteurs », qui s'élevait selon le contribuable à CHF 850'460.-, alors qu'à la date déterminante, soit à fin 2000, la commission avait retenu que ce poste s'élevait à CHF 1'497'463.- (incluant les débiteurs, les marchandises et l'agencement, ce dernier poste à hauteur de CHF 100'000.-, de sorte que c'était ce montant-ci, imposé au titre de l'IFD, qui devait être retenu pour l'impôt cantonal également).

5. « L'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle d'une entreprise située dans le canton, exploitée soit par une personne physique, soit par une des sociétés ou autres personnes visées à l'art. 8, a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation, de la remise ou de la liquidation totale ou partielle d'une entreprise quelconque, notamment d'un fonds de commerce, d'une industrie, d'un bureau, y compris les éléments incorporels qui s'y rattachent » (art. 88 al. 1 aLCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001). « Est considérée comme bénéfice net imposable, diminuée des frais usuels d'aliénation, de remise ou de liquidation, la différence entre le prix d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de l'entreprise et sa valeur comptable, selon le bilan du dernier exercice commercial, à l'exclusion du solde du compte de pertes et profits » (art. 89 al. 1 aLCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001). « Le produit de la dissolution de réserves ou de provisions et le bénéfice résultant de la réalisation d'actifs immobiliers n'entrent pas dans le calcul du bénéfice net imposable visé à l'alinéa 1 ; ils sont soumis séparément à l'impôt annuel sur le revenu, sans égard au domicile du contribuable ou à une cessation éventuelle de son activité lucrative et sans limitation dans le temps, à l'exception du bénéfice résultant de la réalisation de l'immeuble affecté à l'exploitation de l'entreprise qui est soumis à l'impôt spécial sur certains bénéfices et gains immobiliers » (art. 89 al. 5 aLCP). Aux termes de l'article 9A aRDLCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001, le produit de la dissolution de réserves sur marchandises et travaux en cours, ou autres provisions n'ayant pas acquitté l'impôt sur le revenu, en cas d'aliénation, de remise ou de liquidation d'une entreprise exploitée soit par une personne physique soit par des sociétés visées à l'art. 8 aLCP, est soumis, sans limitation dans le temps, qu'il y ait cessation ou non de l'activité lucrative, à un impôt annuel sur le revenu, selon les taux des art. 32 à 32B aLCP.

6. Le taux de l'impôt est dégressif. L'art. 90 al. 2 aLCP prévoit qu'il n'est plus perçu d'impôt lorsque la personne qui aliène, remet ou liquide totalement ou partiellement son entreprise l'a exploitée pendant quinze ans et plus. En revanche, le produit de la dissolution de réserves et de provisions est soumis à l'impôt sur le revenu sans égard à la durée de l'exploitation, ni à une éventuelle cessation d'assujettissement (Mémorial des séances du Grand Conseil 1980 p. 973-74). Même en cas de durée d'exploitation de quinze ans à compter de laquelle l'impôt spécial sur le bénéfice de remise n'est plus prélevé en application de l'art. 90 al. 2 aLCP, l'impôt annuel sur le revenu doit néanmoins être prélevé sur le produit de la dissolution des réserves, sans limitation dans le temps et sans égard à la durée d'exploitation d'une entreprise, conformément au texte clair de l'art. 89 al. 5 aLCP.

7. a. Dans un arrêt du 8 mars 2005 (ATA/117/2005), le Tribunal administratif n'avait pas suivi la nouvelle interprétation que donnait la commission à ces dispositions. Il a retenu que la remise d'un restaurant à une valeur vénale de 2,6 fois la valeur comptable équivalait à une dissolution de réserves latentes tombant sous le coup des art. 89 al. 5 aLCP et 9A aRDLCP. Peu importait que ces réserves latentes aient découlé d'amortissements trop importants, même admis par l'AFC-GE (ATA/605/2005 du 13 septembre 2005 précité).

b.

Dans un arrêt du 10 mai 2005 (ATA/329/2005), le Tribunal administratif avait retenu l'interprétation nouvelle de la commission, admettant que l'AFC-GE ne pouvait se fonder sur les dispositions précitées pour procéder à la taxation de la différence entre la valeur comptabilisée d'un bien matériel ou immatériel et sa valeur vénale lors de sa vente, dans la mesure où cette différence résultait uniquement d'amortissements effectués en conformité à la loi et admis par l'AFC-GE lors de chaque taxation annuelle. Il y a lieu de confirmer cette dernière jurisprudence, qui prend le mieux en compte la notion d'amortissement (ATA/605/2005 du 13 septembre 2005 précité). 8. En l'espèce, et au lieu de procéder au complément d'instruction que lui demande d'effectuer la commission dans la décision attaquée au sujet de l'imposition des réserves latentes sur les débiteurs, le stock et le mobilier, l'AFC-GE a interjeté recours en revenant sur sa propre décision sur réclamation du 26 octobre 2007, pour en solliciter la reformatio in pejus . Certes, une telle reformatio in pejus est possible au regard de l'art. 54 LPFisc et la sécurité du droit voudrait que le revenu imposable soit identique au titre de l'impôt spécial qu'à celui de l'IFD, mais comme la commission l'a relevé dans la décision attaquée, la taxation litigieuse au regard de l'ICC a porté exclusivement sur la dissolution de réserves relatives au stock de marchandises à hauteur de CHF 341'600.- et l'AFC-GE n'a pas, au-delà des éléments collectés, instruit les autres aspects, ni produit de nouveaux documents qui permettraient à la chambre de céans de faire fond sur les montants imposés au titre de l'IFD. 9. En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera rejeté. En application de l'art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), il ne sera pas perçu d'émolument. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à Monsieur C_____ M_____, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). * * * *

*

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