

GE_GERICHTE JTAPI/623/2024 vom 24. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_623_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/623/2024 du 24 juin 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/623/2024 del 24 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Les recourants sollicitent la suspension de la présente cause jusqu'à droit jugé dans la procédure de recours interjeté par la holding. Cette conclusion doit être écartée, car l'AFC-GE s'oppose à la requête de suspension émanant du contribuable (art. 78 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 6/10 - A/4050/2023 Il n'y a pas non plus lieu de suspendre la cause en application de l'art. 14 al. 1 LPA, car le sort du présent litige ne dépend pas de l'issue du recours interjeté par la holding.

E. 4

Les recourants demandent que le tribunal se prononce sur l'opportunité de joindre leur recours à celui interjeté par la holding. Il ne peut être donné suite à leur conclusion pour deux motifs. Premièrement, les deux recours ont été déposés par deux contribuables distincts, si bien qu'une jonction poserait des problèmes de secret fiscal. En outre, puisque seule la présente cause est en état d'être jugée, la jonction ne peut être prononcée (art. 70 al. 2 LPA).

E. 5

Les contribuables contestent l'ajout d'un montant de CHF 750'000.- à leur revenu imposable à titre des règles sur la transposition.

E. 6

Selon les art. 20a al. 1 let. b LIFD et 23 al. 1 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), est considéré comme du rendement de la fortune mobilière le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions d'une société de capitaux représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une personne morale dans laquelle le vendeur 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 dispositions constituent un cas particulier des art. 20 al. 1 let. c LIFD respectivement 22 al. 2 LIPP, qui disposent que sont notamment imposables les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) (arrêt du Tribunal fédéral 2C_681/2018 du 16 janvier 2020 consid. 7.2.1).

Elles illustrent l'aboutissement législatif de la réglementation de la problématique de la transposition et codifient en grande partie la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATA/1289/2021 du 23 novembre 2021 consid. 3a et l'arrêt cité). Le législateur institue ainsi explicitement une exception à l'exonération des gains en capital privés, justifiée par la volonté d'une imposition systématique des réserves latentes au moment de leur sortie du champ de l'impôt (Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'IFD, 2017, ad art. 20a LIFD, n. 11).

E. 7

Les art. 20 al. 1 let. c LIFD, respectivement 22 al. 2 LIPP, sont des normes fiscales avec des points de rattachement économiques, qui doivent être interprétées selon une appréciation économique. L'appréciation économique des faits ne dépend pas dans cette hypothèse de la réalisation des conditions d'une évasion fiscale (ATA/1289/2021 précité et les arrêts cités).

E. 8

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

- 7/10 - A/4050/2023 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 (ATA/1289/2021 précité et les arrêts cités). 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/1289/2021 précité consid. 3b). Il découle de la jurisprudence que les quatre conditions précitées sont de nature purement objective, de sorte que la volonté des parties, soit l'élément subjectif, n'est pas déterminante pour retenir une transposition. Ce n'est que

lorsque les conditions (objectives) de la transposition ne sont pas données qu'il convient d'examiner dans quelle mesure la construction juridique élaborée par le contribuable constitue un cas d'évasion fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 9C_679/2021 du 20 avril 2023 consid. 2.2.2 ; 2C_681/2018 du 16 janvier 2020 consid. 7.2.3, 7.3.1 et 7.3.2).

E. 9

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale : a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 138 II 239 consid. 4.1).

E. 10

Le droit d'emption est la faculté en vertu de laquelle une personne peut se porter acheteur d'une chose par une simple déclaration unilatérale de volonté et exiger ainsi d'une autre personne le transfert de la propriété de la chose moyennant paiement du prix (JTAPI/326/2019 du 8 avril 2019 consid. 10).

E. 11

En l'espèce, c'est à tort que le recourant soutient que M. D _____ a vendu les trente actions de la SA litigieuses à la holding. Le contrat du 4 janvier 2017 prévoit au

- 8/10 - A/4050/2023 contraire, à ses art. 1 et 2, que le vendeur cédait ses parts au contribuable. En 2020, dans le cadre de l'avenant du 28 septembre 2020, M. D _____ n'a fait que renoncer à exercer son droit d'emption stipulé dans le contrat conclu en 2017. Le recourant détenait ces trente actions dans sa fortune privée, puisqu'il les a mentionnées dans ses déclarations fiscales à compter de l'année 2017. Il a apporté à la holding 30 % du capital-actions de la SA, soit un pourcentage excédant 5 %. Il contrôle la holding étant donné qu'il en détient l'intégralité du capital social et qu'il en est l'unique associé gérant avec signature individuelle. Les titres de la SA ont été apportés à la holding pour CHF 780'000.-, ce qui représente un montant excédant leur valeur nominale, qui s'élève à CHF 30'000.-. Enfin, en échange de son apport, l'intéressé a acquis l'intégralité du capital de la holding. Par ailleurs, il résulte des comptes 2021 de cette société – produits par le recourant – qu'il est devenu son créancier à hauteur de CHF 830'000.-. Il résulte de ce qui précède que les quatre conditions cumulatives justifiant l'application des règles sur la transposition sont réalisées.

E. 12

Ainsi, c'est à bon droit que l'AFC-GE a ajouté au revenu des recourants un montant de CHF 750'000.- correspondant à la différence entre la valeur vénale des titres de la SA (CHF 780'000.-) et leur valeur nominale (CHF 30'000.-). Point n'est besoin d'examiner si, comme le prétend le recourant, l'acquisition des actions par la holding ne constitue pas une évasion fiscale, notamment parce que la constitution d'une telle société lui a été imposée par la banque qui lui a octroyé un crédit lui permettant de financer l'achat des parts. En effet, les conditions d'une transposition ont été objectivées aux art. 20a al. 1 let. b LIFD et 23 al. 1 let. b LIPP. Les motifs subjectifs qui ont poussé le recourant à procéder à l'apport des actions de la SA à la holding se révèlent sans pertinence.

E. 13

Cela étant, les recourants se prévalent du principe d'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité contributive.

E. 14

Aux termes de l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1). Le principe de la légalité de l'activité administrative (art. 5 al. 1 Cst.) prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. L'administré ne peut ainsi, en règle générale, pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement lorsque la loi est correctement appliquée à son cas (ATF 139 II 49 consid. 7.1).

E. 15

En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent

- 9/10 - A/4050/2023 supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. D'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

E. 16

En l'espèce, les recourants soutiennent que si une holding avait été créée initialement, à laquelle avait été vendu en une seule étape le capital-actions, financé par un prêt actionnaire et par un crédit-vendeur, aucun cas de transposition n'aurait été réalisé. Ils ne peuvent être suivis, car le Tribunal fédéral a retenu que les conditions de la transposition étaient réunies, dans un arrêt dont l'état de fait était similaire à celui exposé ci-dessus par les contribuables (arrêt 9C_679/2021 du

E. 20

avril 2023 consid. 5.1.3). 17. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté. 18. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 10/10 - A/4050/2023

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