

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3765/2012-ICCIFD

ATA/291/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 mars 2015

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Dominique Gay et Me Alexandre Faltin, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
17 mars 2014 (JTAPI/312/2014)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation fiscale 2006 de Madame et Monsieur A_____, domiciliés dans le canton de Genève.
- 2) M. A_____ détenait depuis le début des années 1990 la totalité des cent actions de la société anonyme B_____ (ci-après : la société), exploitant un restaurant à Genève. Il n'a jamais été administrateur de la société. Il a vendu dix actions à Monsieur C_____, employé du restaurant, à une date inconnue et le solde en janvier 2007 à feu Monsieur D_____, administrateur de la société depuis janvier 1999, décédé le _____ 2012.

La société, inscrite le 6 juin 1968 au registre du commerce, a été dissoute par jugement et suite à la suspension de sa faillite faute d'actifs le 28 novembre 2011, elle a ensuite été radiée le 10 décembre 2012.

- 3) Le 6 mars 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé les époux A_____ qu'elle avait revu les taxations 2001 à 2004 de la société et effectué des reprises sur le bénéfice imposable du fait que les provisions pour ducroire sur le compte débiteurs-actionnaires n'étaient pas acceptées fiscalement. Un prêt à M. A_____, de CHF 1'536'821.80, figurait dans les comptes de la société au 31 décembre 2004. Exceptionnellement, vu la situation de la société, elle renonçait à demander le remboursement de la créance. Dès la taxation 2005, le montant des intérêts annuels portés en compte ou toute augmentation du prêt seraient imposés comme un dividende. Ces montants devraient être mentionnés chaque année dans l'état des titres, comme un revenu non soumis à l'impôt anticipé.
- 4) a. Le 10 mai 2007, les contribuables ont déposé leur déclaration fiscale pour l'année 2006. Celle-ci avait été remplie au préalable par leur mandataire, E_____.

Le revenu des contribuables s'élevait à CHF 70'441.-, provenant des versements du revenu minimal cantonal d'aide sociale (ci-après : RMCAS) et d'une activité salariée du contribuable pour CHF 1'350.-.

Dans l'état des titres, ils ont déclaré nonante actions de la société pour une valeur imposable de CHF 1'435'050.-, et mentionné une dette chirographaire de CHF 1'582'813.- du contribuable à l'égard de la société, montant équivalent à celui déclaré pour 2005.

- b. Les bordereaux 2006 établis par l'AFC le 11 février 2008 fixant l'impôt fédéral direct (IFD) à CHF 170.- et les impôts cantonaux et communaux (ICC) à

CHF 3'417.85, sont entrés en force, la dette chirographaire étant admise en déduction.

- 5) a. Le 25 mars 2008, les contribuables n'ont plus fait état de la dette précitée dans leur déclaration fiscale 2007. Dans la rubrique « observations », ils ont indiqué avoir vendu les nonante actions le 24 janvier 2007. Une créance de CHF 220'800.-, représentant le solde du prix de la vente était déclarée à la rubrique « autre fortune ».
- b. Suite à une demande de renseignements de l'AFC, les contribuables ont transmis le 28 avril 2008, le contrat de vente des actions, signé le 24 janvier 2007, mais prenant effet au 1^{er} janvier 2007. Les actions étaient vendues à M. D _____ en contrepartie de quoi ce dernier versait la somme de CHF 300'000.-, payable par acomptes mensuels de CHF 6'600.-, à compter du 1^{er} janvier 2007. Au chiffre 3 de la convention il était indiqué : « Les droits et obligations afférents aux actions et dettes reprises sont transférés à l'acheteur dès l'entrée en vigueur du présent contrat.... ». Cette dernière était fixée au 1^{er} janvier 2007.
- c. L'AFC a établi les bordereaux de taxation 2007 le 31 août 2008.
- 6) Le 22 juillet 2010, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et une procédure en soustraction d'impôts pour l'année 2006.

Il ressortait des comptes 2006 de la société que celle-ci avait amorti le prêt de CHF 1'582'813.- consenti au contribuable. Cet abandon de créance constituait un revenu imposable. Le bilan au 31 décembre 2006 et le compte de profits et pertes 2006 portaient la mention « 24.02.2009/jk » en bas de page.

Le courrier de l'AFC a été acheminé à une ancienne adresse des contribuables qui n'ont ainsi pas eu l'occasion de faire des observations dans le délai de dix jours fixé.

- 7) Le 6 juillet 2012, l'AFC a notifié aux contribuables des bordereaux de rappel d'impôts et d'amende ICC et IFD 2006.

Le montant de CHF 1'582'813.- était réintégré dans le revenu imposable et la dette chirographaire du même montant était supprimée du calcul de la fortune. Les suppléments d'impôts s'élevaient à CHF 529'595,05 pour l'ICC et à CHF 186'958.- pour l'IFD, auxquels s'ajoutaient les intérêts de retard à hauteur de, respectivement, CHF 16'962.15 et CHF 35'836.55. La quotité de l'amende était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait, compte tenu du fait que la société avait accordé au contribuable une prestation appréciable en argent sous la forme d'un prêt simulé et du caractère intentionnel de la faute commise.

8) Le 19 juillet 2012, les contribuables ont formé réclamation à l'encontre des quatre bordereaux de rappel d'impôts et d'amende 2006, en concluant à leur annulation.

9) Le 17 octobre 2012, en complément de leur réclamation, les contribuables ont exposé à l'AFC que le contrat de vente d'actions du 27 janvier 2007 portait également sur les accessoires de celles-ci, à savoir les dettes du contribuable à l'égard de la société. La dette avait ainsi été reprise par M. D_____.

Lors de cette cession d'actions et de dette, les comptes au 31 décembre 2006 de la société n'avaient pas encore été établis. M. A_____ était en incapacité de travail depuis 2003 pour des troubles psychiques et percevait une rente d'invalidité, pour un taux d'invalidité de 77 %, depuis le 1^{er} mars 2006. Il ne s'était occupé de rien concernant la société, c'était M. D_____ qui avait bouclé l'exercice 2006, bien après la cession des actions et de la dette. L'écriture comptable, formellement datée du 31 décembre 2006, était intervenue à l'insu du contribuable.

10) Par deux décisions sur réclamation du 9 novembre 2012, l'AFC a maintenu les bordereaux contestés.

La société avait été taxée d'office de 1999 à 2004. De ce fait, le prêt fictif accordé depuis plusieurs années n'avait pu être décelé. Le solde avait été cependant considéré comme simulé à fin 2006. Le prêt initial de CHF 1'220'646.- en 1999 n'avait fait qu'augmenter au fil des années, constituant une distribution dissimulée de bénéfice imposable.

11) Le 10 décembre 2012, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre les décisions de l'AFC en concluant à leur annulation.

12) L'AFC a répondu au recours le 9 février 2012 en concluant à son rejet sous réserve de la quotité de l'amende à la moitié de l'impôt soustrait, compte tenu du degré d'invalidité que présentait le contribuable durant l'année 2006.

13) Les contribuables ont répliqué le 26 août 2013 et l'AFC a dupliqué le 23 octobre 2013.

14) Le 17 mars 2014, le TAPI a admis le recours et annulé les bordereaux du 6 juillet 2012.

Les comptes, non signés, de la société permettaient de retenir que la société avait éteint la dette, mais non que le contribuable aurait accepté cette remise de dette au 31 décembre 2006, voire même ultérieurement. L'AFC échouait à prouver qu'à cette date le contribuable avait bénéficié d'un revenu imposable à ce titre. Le rappel d'impôts était infondé et l'amende également.

Le gain correspondait de toute façon à une reprise de dette ayant eu lieu en 2007, qui n'était pas imposable s'agissant d'un gain privé en capital et concernait une autre année fiscale.

- 15) Le 28 avril 2014, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 17 mars 2014, en concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions. Elle demandait à ce que lui soit donné acte de ce qu'elle s'engageait à ramener la quotité des amendes ICC et IFD 2006 à la moitié de l'impôt soustrait.

En amortissant intégralement sa créance en un seul exercice, la société avait manifesté sa volonté d'abandonner sa créance à l'encontre de son actionnaire majoritaire. Le bilan constituait à cet égard un élément déterminant, peu important la date de son établissement. L'acceptation de la remise de dette n'était soumise à aucune condition de forme et le contribuable avait échoué à démontrer l'existence de cette dette au 31 décembre 2006. En vendant ses titres avec effet au 1^{er} janvier 2007, il était difficile de concevoir qu'il n'ait pas suivi l'établissement des comptes 2006 de la société, élément déterminant pour une image objective et fidèle des fonds propres de la société et, partant, pour la fixation du prix de vente de ses actions.

Il n'était pas possible de suivre l'argumentation des contribuables, reprise par le TAPI, quant à l'amortissement de la créance liée à la vente des actions, en raison des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux. La dette n'avait pas pu être reprise par M. D_____ au moment de la vente des actions puisqu'elle était déjà éteinte au 31 décembre 2006.

M. D_____ était administrateur unique de la société et avait dressé les comptes 2006 et 2007. Il était de plus le mandataire des contribuables et avait établi leur déclaration fiscale 2006. Économiquement, la reprise figurant dans le contrat de vente des actions, qui ne spécifiait pas de quelle dette il s'agissait, n'était pas compréhensible. Pour un prix de vente total de 300'000.-, M. D_____ aurait accepté de reprendre une dette d'un montant aussi important sans contrepartie. En outre, il n'était pas démontré que la société ait donné son consentement à ce que M. D_____ devienne son débiteur en lieu et place de M. A_____.

Le rappel d'impôts avait été fait en raison d'un abandon de créance et non d'un prêt simulé comme indiqué à tort dans les décisions sur réclamation du 9 novembre 2012. Ce n'était qu'à réception des comptes 2006 de la société, soit le 6 novembre 2008, que l'AFC avait découvert l'amortissement total du compte débiteur-actionnaire figurant à l'actif du bilan. Il s'agissait d'un fait nouveau ayant motivé l'ouverture de la procédure à l'égard des contribuables. Les conditions du rappel d'impôts étaient réunies.

La soustraction d'impôt était clairement établie. Même si la déclaration avait été établie par M. D_____, les contribuables, dont l'un était avocat de formation, auraient dû se rendre compte, lorsqu'ils avaient signé la déclaration, que celle-ci était établie de manière erronée et incomplète. Mais compte tenu du degré d'invalidité du contribuable, l'AFC s'engageait à réduire la quotité des amendes de moitié.

16) Le 26 mai 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

17) Le 29 juillet 2014, les époux A_____ ont répondu au recours en concluant à son rejet, ainsi qu'au versement d'une indemnité de procédure.

Les actions de la société avaient été acquises au début des années 90 pour un prix de l'ordre de trois millions de francs, grâce à des prêts octroyés conjointement à la société et à M. A_____ par deux banques, pour un montant de CHF 2'450'000.- environ. La contrepartie représentait une créance de la société à l'encontre de M. A_____, d'un montant de CHF 2'400'000.-, poste « débiteur-actionnaire » figurant au bilan en 1992. Le produit de la vente de 10 % des actions à M. C_____ pour CHF 300'000.- avait été versé à la société en remboursement partiel du prêt.

Suite à l'incapacité de travail dont avait été frappé M. A_____, la gestion de la société avait été confiée à M. D_____, dès 1999. Depuis 2002, l'intimé n'était plus retourné dans les locaux de la société, n'en ayant même plus les clefs. Le poste débiteur-actionnaire avait néanmoins subsisté.

Les conditions légales pour procéder à un rappel d'impôts n'étaient pas réalisées, car l'AFC n'ignorait aucun élément concernant les contribuables et la société lors de la taxation 2006 et l'AFC avait fourni l'assurance que seule l'augmentation du prêt pourrait être qualifiée de prêt simulé dans son courrier du 6 mars 2006. Ils avaient établi leur déclaration 2006 sur la base des informations reçues dans ce courrier. L'AFC n'avait pas agi de bonne foi. S'il fallait considérer le prêt comme simulé, c'était dès son origine en 1992 et non pas en 2006.

Les conditions cumulatives d'une soustraction d'impôts n'étaient pas réalisées. Les amendes étaient contestées tant dans leur principe que dans leur quotité.

18) Le 28 août 2014, l'AFC a persisté dans les considérants et les conclusions de son recours.

19) Le 6 novembre 2014, les contribuables ont produit un courrier adressé le 11 novembre 2008 par M. D_____ à M. A_____, dans lequel le premier exposait la situation critique de ses finances et de celles de la société et mentionnait la reprise de dette dans la phrase suivante : « l'héritage que j'ai repris

en rachetant les actions représente une dette permanente d'environ CHF 500'000.- sans compter la dette de l'actionnaire envers la société ».

Cette pièce avait été transmise par M. A_____ à l'AFC, lors d'un envoi du 11 novembre 2008. Elle ne figurait pourtant pas au dossier de l'AFC.

Ce courrier levait définitivement tout doute quant à la reprise de la dette vis-à-vis de la société par M. D_____.

- 20) Le 4 décembre 2014, l'AFC s'est déterminé sur la pièce transmise par les contribuables.

La prétendue reprise de dette par M. D_____ intervenue en janvier 2007 n'avait aucun impact, dès lors que la comptabilisation de l'abandon de créance dans le compte de pertes et profits de la société au 31 décembre 2006 constituait la prestation litigieuse. La créance ne pouvait avoir été reprise en janvier 2007 puisqu'elle n'existait plus. Le courrier produit était vague s'agissant de la dette concernée.

- 21) Suite à quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 5 décembre 2014.

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 l'existence d'une remise de dette à prendre en compte pour la taxation ICC et IFD 2006 des contribuables.

La recourante justifie le rappel d'impôt par un abandon de créance fait en 2006 par la société. Cet abandon constituant un revenu imposable et la dette équivalente ne pouvant être déduite la même année, les conditions d'un rappel d'impôt seraient remplies. Les intimés contestent avoir bénéficié d'un abandon de créance en 2006. Dite créance aurait été reprise par l'administrateur de la société en 2007 et devrait être prise en compte dans leur taxation 2006.

- 3) 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 consid. 10a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 consid. 3).

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme

cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3). Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2006. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique ainsi que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

- 4) En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4).
- 5) L'AFC reproche au TAPI de ne pas avoir retenu que le contribuable a bénéficié d'un abandon de créance en 2006, alors qu'elle estime avoir établi ce fait en se fondant sur les comptes 2006 et 2007 de la société.

Ces comptes constituent le seul moyen de preuve avancé par l'AFC. Comme l'a retenu le TAPI dans son jugement, ils ne prouvent pas qu'un abandon de créance ait été accepté par le contribuable, ni en 2006, ni plus tard. En effet, la remise de la dette constitue un contrat bilatéral non formel qui nécessite l'acceptation de la part du débiteur. Cet accord du débiteur peut résulter d'actes concluants ou de son silence, considérés selon le principe de la confiance (art. 115 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220 ; ATF 126 II 375 consid. 2d et les références citées).

Toutes les pièces figurant au dossier viennent contredire le fait qu'une remise de dette a été conclue en 2006 et il n'y a pas trace de l'acceptation d'une telle remise par le contribuable.

Les déclarations fiscales des contribuables 2006 et 2007, le contrat de vente des actions de janvier 2007 ainsi que le courrier de l'acquéreur des actions, daté du 11 novembre 2008, n'indiquent pas l'existence d'une telle acceptation. Si l'AFC estime que le fait que la vente des actions soit intervenue en 2007 n'est pas relevant en ce qui concerne l'année fiscale 2006, en raison des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, il ne peut être nié que le contrat de vente de 2007 ainsi que le courrier de l'administrateur du 11 novembre 2008 permettent d'établir qu'il n'y a pas eu d'acceptation de la part du contribuable d'un abandon de créance, en 2006. En effet, si la créance avait été abandonnée, il n'en serait plus fait mention dans les documents ultérieurs établis par l'administrateur actionnaire de la société. Les comptes 2006 de la société ont été établis en février 2009 à la demande de l'AFC, soit bien après la vente des actions en 2007 et la rédaction du courrier de novembre 2008. L'argument de l'AFC quant à l'inexistence de la créance dès 2007 tombe dès lors à faux.

En conséquence, échouant à prouver un abandon de créance qui constituerait un revenu imposable non taxé initialement, l'AFC n'avait pas matière à procéder à un rappel d'impôts et le jugement du TAPI, annulant les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende ICC et IFD 2006, doit être confirmé. Le recours sera rejeté.

- 6) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux époux A_____ (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 avril 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 mars 2014 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Madame et Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF – RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Dominique Gay et Me Alexandre Faltin, avocats de Mme et M. A_____, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Dumartheray et Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :