

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2878/2009-ICCIFD

ATA/724/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 octobre 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame G _____ et Monsieur G _____
représentés par Me Pierre Gabus, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 février 2011 (JTAPI/83/2011)**

EN FAIT

1. S_____ S.A. (ci-après : S_____) est une société anonyme constituée de 50 actions au porteur, d'une valeur nominale de CHF 1'000.- chacune. En juillet 1993, Monsieur G_____ et Monsieur T_____ en sont devenus administrateurs, avec signature collective à deux, jusqu'en décembre 2001. A partir de cette date, M. G_____ était le seul administrateur, avec signature individuelle, jusqu'en novembre 2011. Dès ce moment, M. G_____ en a été administrateur avec trois autres personnes, tout en conservant la signature individuelle, contrairement aux trois autres administrateurs disposant de la signature collective à deux.

X_____ S.A. (ci-après : X_____) est une société anonyme constituée de 50 actions au porteur, d'une valeur nominale de CHF 1'000.- chacune. En mars 1994, MM. G_____ et T_____ en sont devenus administrateurs, avec signature collective à deux, jusqu'en décembre 2001. A partir de ce moment, M. G_____ en a été le seul administrateur, avec signature individuelle.

2. Le 30 novembre 2001, M. G_____, M. T_____ et S_____ ont signé une convention (ci-après : la convention de 2001).

M. T_____ céda à M. G_____ toutes ses actions de X_____ (soit 12 actions) et de S_____ (soit 12 actions) en échange d'un prix total de CHF 2'000'000.-. Le transfert et le règlement du prix se faisaient en quatre étapes échelonnées sur une période de trois ans à partir du paiement du premier acompte devant intervenir nonante jours après la conclusion du contrat. A chaque étape, M. T_____ s'engageait à remettre à M. G_____ 3 actions de X_____ et 3 actions de S_____.

3. Le 25 février 2002, M. G_____ et S_____ ont passé une convention (ci-après : la convention de 2002).

M. G_____ céda à S_____ 36 actions de X_____ en échange d'un prix total de CHF 3'174'000.-. Le prix était majoré de 3 % par année pour les tranches subséquentes à la première échéance. Le prix de chaque action de X_____ était de CHF 88'166.-.

Le transfert des actions de X_____ se ferait, chaque année, par tranche de neuf actions. La convention prévoyait explicitement la cession de neuf actions chaque 1^{er} mars des années 2002, 2003, 2004 et 2005 pour un prix respectif de CHF 793'500.-, de CHF 817'305.-, de CHF 841'824.- et de CHF 867'079.-.

Les parties s'engageaient à ce qu'une part de la somme due chaque année soit affectée au remboursement de la créance de S_____ envers M. G_____ afin que cette créance diminue au moins de CHF 200'000.- par année. Le solde de la

créance de S_____ envers M. G_____ au 31 mars 2005 ne devait pas excéder le montant de CHF 50'000.-.

4. Le 30 avril 2005, M. G_____ et S_____ ont conclu un avenant à la convention de 2002.

M. G_____ céda à S_____, au 30 avril 2005, 6 actions de X_____, au lieu des 9 actions prévues dans la convention de 2002, en échange d'un montant total de CHF 578'052.-. Le prix de chaque action de X_____ était évalué à CHF 96'342.-. Ainsi, S_____ détenait 33 actions de X_____ et M. G_____ 17 actions de X_____.

M. G_____ et S_____ convenaient également de compenser leurs créances mutuelles. Ainsi, au 30 avril 2005, la créance de S_____ envers M. G_____ s'élevait à CHF 5'943.

5. S'agissant des éléments relatifs aux sociétés S_____ et X_____, M. G_____ et son épouse, Mme G_____, ont mentionné, dans leurs déclarations fiscales 2002 à 2005, le nombre des actions que le premier possédait dans ces deux sociétés, le compte détenu par celui-ci auprès de S_____ ainsi que la dette qu'ils avaient envers cette société. Ces éléments pouvaient être résumés sous la forme du tableau suivant :

	2002	2003	2004	2005
Actions X_____	32	26	20	17
Actions S_____	41	44	47	50
Intérêts dus à S_____	24'472	13'051	7'276	3'683
Dettes dues à S_____	680'585	470'078	181'530	166'571
Compte c/o S_____ - rubrique « revenu »	4'621	4'719	4'885	5'056
Compte c/o S_____ - rubrique « fortune »	134'841	139'560	144'445	149'500

De plus, les déclarations fiscales 2003 et 2004 comportaient, parmi les annexes, le relevé du compte de M. G_____ auprès de S_____. Dans le relevé de 2003, il y avait un mouvement accompagné de l'annotation « PMT ACOMPTE 2EME TRANCHE ACTIONS JT » et un autre de l'annotation « VENTE 2EME

TRANCHE ACTIONS X_____ ». Dans le relevé de 2004, il y avait un mouvement suivi de l'annotation « CESSION NEUF ACTIONS X_____/S_____ ». Aucun mouvement desdits relevés n'était mis en évidence.

6. La déclaration fiscale 2002 a fait l'objet d'un bordereau de taxation définitif pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et d'un autre pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), expédiés le 11 décembre 2003. Suite à une réclamation des contribuables, des bordereaux rectificatifs concernant l'IFD et l'ICC 2002 ont été émis le 5 août 2004.

Les déclarations fiscales 2003 à 2005 ont donné lieu, pour chacune de ces années, à un bordereau de taxation définitif pour l'IFD et un autre pour l'ICC, qui ont respectivement été expédiés les 16 novembre 2004, 14 octobre 2005 et 19 mars 2007.

7. Par lettre recommandée du 4 avril 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé les époux de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 à 2006.

La division principale de l'impôt anticipé de l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH) avait informé l'AFC-GE que les contribuables avaient bénéficié de prestations appréciables en argent de S_____. L'AFC-GE demandait une copie de la convention de 2001 ainsi qu'une explication sur la détermination du prix de vente des actions X_____ figurant dans la convention de 2002.

8. Le 21 avril 2008, M. G_____ a remis à l'AFC-GE une copie de la convention de 2001. Il a également fourni des explications concernant le prix de vente des actions X_____, qui étaient complétées par courrier du 1^{er} juillet 2008. M. G_____ avait vendu à S_____ 36 actions de X_____ pour un prix de CHF 88'166.- par action. Ce prix était basé sur la convention de 2001 passée avec un tiers et prenait en compte la valeur comptable de la société ainsi que sa valeur réelle et son développement.

9. Après plusieurs entretiens et courriers, l'AFC-GE a informé les époux G_____ par lettre recommandée du 31 mars 2009 que la procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôt étaient terminées.

Elle leur a également notifié des bordereaux de supplément d'impôt pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2005 avec des intérêts de retard. Les avis de taxation y relatifs prévoyaient une rubrique supplémentaire intitulée « Autres revenus » et accompagnée de l'indication « service du contrôle : transposition ».

Cette rubrique comportait les montants suivants :

	2002	2003	2004	2005
Autres revenus (IFD + ICC)	784'500	808'305	832'824	572'052

10. Le 30 avril 2009, les époux ont élevé réclamation contre ces taxations auprès de l'AFC-GE.
11. Par deux décisions séparées sur réclamation du 15 juin 2009, l'AFC-GE a confirmé les bordereaux de supplément d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 à 2005.

La procédure en soustraction avait démontré que M. G_____ avait vendu, entre 2002 et 2005, 33 actions de X_____ qu'il détenait dans sa fortune privée à S_____ dont il possédait 38 actions en 2001. De plus, il avait acheté à M. T_____ ses 12 actions de S_____ et ses 12 actions de X_____, en quatre tranches, entre 2002 à 2005. Ainsi, en 2005, M. G_____ possédait 17 des 50 actions du capital-actions de X_____ et l'intégralité du capital-actions de S_____. Cette dernière détenait les 33 autres actions de X_____.

Au vu de ces transactions, l'AFC-GE avait procédé à un rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 à 2005 en y intégrant les montants résultant de la transposition conformément au tableau ci-dessous. Ces montants représentaient la différence entre le prix de vente des actions de X_____ vendues par M. G_____ à S_____ selon les termes de la convention de 2002 et de son avenant de 2005, et leur valeur nominale.

	actions X_____ vendues	Prix de vente des actions (PV)	Valeur nominale des actions (VN)	Montant de la transposition (PV - VN)
2002	9	793'500	9'000	784'500
2003	9	817'305	9'000	808'305
2004	9	841'824	9'000	832'824
2005	6	578'052	6'000	572'052

12. Le 15 juillet 2009, M. et Mme G_____ ont recouru contre ces deux décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative,

devenue depuis le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à l'annulation des décisions de taxation rendues par l'AFC-GE.

13. Le 15 août 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de ses décisions.
14. Par réplique du 12 octobre 2010, les contribuables ont persisté dans leurs positions. L'AFC-GE en a fait de même en dupliquant le 15 décembre 2010.
15. Par jugement du 28 février 2011, le TAPI a rejeté le recours et confirmé les décisions de taxation.

La vente des actions de X_____ détenues par M. G_____ à S_____ ne ressortait pas de manière évidente des déclarations fiscales de 2002 à 2005 de M. et Mme G_____. En l'absence d'indices flagrants dans ces déclarations, l'AFC-GE n'avait pas de raisons d'effectuer des investigations complémentaires et approfondies. L'AFC-GE était donc fondée à ouvrir une procédure de rappel d'impôts pour l'IFD et l'ICC des années 2002 à 2005.

La notion de transposition trouvait son fondement légal à l'art. 20a al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) depuis le 1^{er} janvier 2007. Auparavant, et conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, il se trouvait à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD qui imposait le rendement de la fortune mobilière.

Le bordereau de taxation relatif à l'année 2002, notifié aux contribuables le 5 août 2004, avait valablement interrompu le délai de prescription de cinq ans. Celui-ci avait ainsi recommencé à courir à cette date et expirait le 5 août 2009. Le droit de taxer n'était donc pas prescrit lors de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, le 4 avril 2008.

16. Le 12 avril 2011, les époux ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à l'annulation du jugement du TAPI. Ils sollicitaient préalablement une audience de comparution personnelle des parties en raison de pourparlers entre celles-ci.

L'AFC-GE disposait de tous les éléments et pièces nécessaires au moment de la décision de taxation. La vente des actions de X_____ détenues par M. G_____ à S_____ était mentionnée dans les libellés figurant sur les relevés du compte courant de M. G_____ auprès de cette dernière. Les extraits de ce compte étaient annexés aux déclarations fiscales pour les années 2002, 2003 et 2004. En 2005, l'extrait de ce compte n'avait pas été transmis à l'AFC-GE car le compte avait été clôturé en raison de l'extinction de la dette de M. G_____ envers S_____. Les recourants avaient ainsi satisfait à leur obligation de collaborer. Ils avaient également indiqué, dans leurs déclarations fiscales des

années 2002 à 2005, leurs liens contractuels et financiers avec ces deux sociétés ainsi que le nombre et le prix des actions vendues. Ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont reproché aux recourants d'avoir omis de déclarer des faits ou des moyens de preuve relatifs à la transposition. Faute de faits ou de moyens de preuve nouveaux, l'AFC-GE ne pouvait dès lors pas ouvrir une procédure de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD de 2002 à 2005.

La qualification juridique des faits n'incombait pas aux contribuables. Il ne s'agissait en l'espèce pas d'un cas typique de transposition, tel qu'il était envisagé par le législateur. S_____ aurait pu acheter les actions directement auprès de M. T_____ pour le même prix que celui payé à M. G_____.

17. Le 30 mai 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement contesté.

Elle contestait que l'extrait du compte courant de M. G_____ auprès de S_____ ait été annexé à sa déclaration fiscale de 2002. Seules les déclarations fiscales de 2003 et de 2004 comportaient en annexe un extrait du Grand livre avec la mention dudit compte.

Le nombre d'actions possédées par le recourant et le montant de la dette due par celui-ci à S_____ étaient mentionnés dans les déclarations fiscales de 2002 à 2005. La déclaration fiscale de 2003 indiquait aussi un bénéfice, en faveur du contribuable, d'un montant de CHF 817'305.- accompagné de la mention « vente 2^{ème} tranche actions X_____ ». La déclaration fiscale de 2004 faisait état d'un bénéfice de CHF 841'824.- en faveur du contribuable avec la mention « cession neuf actions X_____/S_____ ». Cependant, aucune des déclarations fiscales ne relevait un transfert des actions du recourant. Ce dernier n'avait indiqué ni à qui il avait acheté les actions ni à qui il les avait revendues.

En l'absence d'erreurs flagrantes contenues dans les déclarations fiscales, l'AFC-GE ne pouvait pas déceler le cas de transposition et le lien de causalité entre la déclaration fiscale inexacte et la mauvaise taxation n'avait pas été rompu. L'AFC-GE n'avait aucune raison de faire des recoupements entre les déclarations fiscales de M. G_____, de S_____ et de TCM. Le cas de transposition avait pu être établi dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt et avait fait ensuite l'objet d'un rappel d'impôt. Toutes les conditions d'une transposition posées par une jurisprudence constante du Tribunal fédéral développée avant 2002 étaient en l'espèce réunies. L'imposition de la transposition n'exigeait pas la réalisation d'un avantage économique, celui-ci pouvant survenir ultérieurement.

18. Dans leur réplique du 30 juin 2011, les recourants ont contesté les arguments de l'AFC-GE et persisté dans leurs conclusions.

19. Le 16 août 2011, l'AFC-GE a dupliqué et maintenu sa position.

Le relevé de compte annexé aux déclarations de 2003 et de 2004 servait à vérifier l'état des dettes et des intérêts de celles-ci, et non à déceler une opération de transposition. Vu le grand nombre de dossiers, il ne pouvait être exigé de l'autorité fiscale de rechercher, dans les annexes, une mention qui ferait éventuellement référence à une transposition. Une transposition devait être indiquée, dans l'état des titres de la déclaration fiscale, comme revenu de la fortune mobilière (revenu de participations) ou, à tout le moins, sous forme d'observations.

20. Le 2 septembre 2011, les recourants ont sollicité une audience de comparution personnelle des parties en raison des pourparlers avancés entre elles, afin qu'elles discutent les différentes possibilités de régler le litige, avant que la cause ne soit gardée à juger.
21. Le 12 septembre 2011, l'AFC-CH a informé la chambre administrative que ses intérêts seraient défendus par l'AFC-GE lors de l'audience de comparution personnelle des parties.
22. Le 30 septembre 2011, l'AFC-GE a informé la chambre administrative que le dernier rendez-vous dans le cadre de pourparlers avec les recourants avait eu lieu le 21 janvier 2009. Faute d'accord entre les parties, l'AFC-GE les avait informés de la clôture de la procédure en soustraction d'impôt le 31 mars 2009 et notifié les bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD.
23. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 14 octobre 2011, les recourants ont exprimé le souhait de s'entretenir avec l'AFC-GE. Ils disposaient d'un délai au 30 novembre 2011 pour informer la chambre administrative d'un éventuel arrangement. En l'absence d'accord, la cause serait gardée à juger.
24. Par courriers séparés du 30 novembre 2011, l'AFC-GE a informé la chambre administrative et les recourants de son refus de passer un accord avec ces derniers. Elle persistait au surplus dans ses conclusions.
25. Les 30 novembre et 13 décembre 2011, les recourants se sont plaints de l'attitude de l'AFC-GE et ont sollicité une nouvelle audience de comparution personnelle des parties.
26. Par pli du 15 décembre 2011, l'AFC-GE a transmis à la chambre administrative le courrier envoyé aux recourants le 30 novembre 2011.
27. Sur quoi, 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. Les recourants sollicitent une deuxième comparution personnelle des parties.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, faute d'accord entre les parties, la chambre administrative doit trancher le présent litige. Elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer en connaissance de cause. Il n'est ainsi pas utile de procéder à d'autres mesures d'instruction.

3. Les recourants contestent l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, faute d'éléments nouveaux.
 - a. S'agissant du droit applicable, il convient d'appliquer les règles sur le rappel d'impôt en vigueur au moment de l'ouverture de la procédure par l'AFC-GE, soit

en avril 2008. Il s'agit, pour l'IFD, des art. 151 ss LIFD et, pour l'ICC, de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et des art. 59 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), l'ensemble de ces dispositions considérées dans leur version en vigueur en avril 2008.

Ces trois législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôt. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1^{ère} phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéficiaire net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière, tandis que l'art. 53 al. 1 2^{ème} phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

b. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 486 ss, n° 7 ss ; H. CASANOVA *in* D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 151 n° 1 ss). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (H. CASANOVA, 2008, *op. cit.*, *ad* art. 151 n° 5 s.).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; H. CASANOVA, Le rappel d'impôt *in* RDAF 1999 2, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD ou de l'art. 53 al. 1 LHID, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le

traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; H. CASANOVA, 1999, *op.cit.*, p. 11 ; H. CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n° 8 ss). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Tel n'est pas le cas lorsque les faits connus ont entraînés ultérieurement une taxation incorrecte parce qu'ils étaient équivoques ou incomplets. De telles inexactitudes ne permettent en effet pas de considérer que ces éléments étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Revue fiscale 2006, 442, consid. 2 ; Archives 73.482 = RDAF 203 II 622 consid. 3.3.2/3 ; H. CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n° 11). Le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration contient uniquement des inexactitudes qui sont décelables et non flagrantes. La nuance est subtile mais importante en pratique (X. OBERSON, *op. cit.*, n° 8, p. 561). Il n'existe pas non plus de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; H. CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n° 11).

En l'espèce, dans leurs déclarations fiscales de 2002 et de 2005, les recourants n'annoncent à l'AFC-GE ni la vente des actions X_____ de M. T_____ à M. G_____, ni la vente des actions X_____ de M. G_____ à S_____. Aucune référence à ces deux opérations ne ressort ni des déclarations fiscales ni de leurs annexes. Le relevé du compte détenu par M. G_____ auprès de S_____ n'est pas joint à la déclaration fiscale de 2002, contrairement à l'avis des recourants. De plus, ces derniers n'ont pas remis, avec leurs déclarations fiscales, les conventions de 2001 et de 2002, dont ils n'ont d'ailleurs à aucun moment mentionné l'existence. Les deux ventes précitées ont été portées à la connaissance de l'AFC-GE par l'AFC-CH, information communiquée aux recourants par courrier recommandé du 4 avril 2008. Au moment des taxations des années 2002 et 2005 concernant les recourants, l'AFC-GE ne disposait d'aucun élément lui permettant d'identifier ces deux ventes de sorte que ces dernières lui étaient inconnues. Ces deux opérations sont donc des faits nouveaux permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.

Quant aux taxations des recourants pour les années 2003 et 2004, la seule différence par rapport aux années 2002 et 2005 porte sur la transmission du relevé de compte détenu par M. G_____ auprès de S_____. Or, ces relevés sont une énumération de mouvements, dont aucun n'est mis en évidence. La seule lecture de ces documents ne permet pas de déceler l'importance des éléments contenus

dans les trois lignes relevées par les recourants et portant respectivement les indications suivantes : « PMT ACOMPTE 2EME TRANCHE ACTIONS JT », « VENTE 2EME TRANCHE ACTIONS X_____ » et "CESSION NEUF ACTIONS X_____/S_____ ». En effet, l'AFC-GE n'avait pas de raison, au moment de la taxation, de procéder à une lecture attentive de ces relevés et d'élucider les trois mentions précitées, faute d'annonce des deux ventes d'actions susmentionnées dans les déclarations fiscales. De plus, aucune autre annexe ne signalait de manière claire ces deux opérations, les conventions de 2001 et de 2002 n'ayant pas été transmises avec les déclarations fiscales des recourants. Par ailleurs, les annotations précitées des relevés ne sont ni claires ni complètes. Elles ne permettent en particulier pas d'identifier les parties participant à la « vente » et à la « cession » d'actions. Au vu de l'ensemble de ces circonstances, l'AFC-GE n'avait pas de motif de remettre en cause les déclarations des recourants et de procéder à des investigations complémentaires. L'AFC-GE n'a ainsi pas commis de négligence grave au moment de la taxation des recourants pour les années 2003 et 2004. La découverte de la vente des actions X_____ entre d'une part MM. T_____ et G_____ et d'autre part entre M. G_____ et S_____ porte donc sur des faits nouveaux propres à ouvrir une procédure de rappel d'impôt.

Par ailleurs, aucun élément des déclarations fiscales des recourants des années 2002 à 2005 n'était susceptible de conduire l'AFC-GE à imposer les recourants sur la base des dossiers fiscaux des sociétés X_____ et S_____. Une telle règle n'existe pas. Les informations découlant de ces deux derniers dossiers ne peuvent dès lors être imputées à l'AFC-GE dans le cadre des taxations des recourants. Par conséquent, les griefs des recourants portant sur l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt doivent être rejetés.

4. Les recourants contestent l'existence d'un cas de transposition imposable.
 - a. S'agissant du droit applicable, 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 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). En l'espèce, l'IFD est soumis à la LIFD dans sa version en vigueur entre 2002 et 2005. L'ICC des années 2002 à 2005 est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV). Trouve en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV).
 - b. Tant l'art. 20 al. 1 let. c LIFD que l'art. 6 let. c aLIPP-IV disposent que les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (comme par exemple les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale) sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière.

Ces deux dispositions ont été précisées par le nouvel art. 20a LIFD dès le 1^{er} janvier 2007 et par l'art. 23 de la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - RS D 3 08) dès le 1^{er} janvier 2010. Selon l'art. 20a al. 1 let. b LIFD et l'art. 23 al. 1 let. b LIPP, est considéré comme rendement de la fortune mobilière, le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport 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 nouvelles normes ne sont pas applicables au présent cas pour des raisons temporelles. Elles illustrent cependant l'aboutissement législatif de la réglementation de la problématique de la transposition et codifient en grande partie la jurisprudence du Tribunal fédéral (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 150, n° 192 ; Y. NOËL, *in* D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 20a n° 8).

c. L'art. 20 al. 1 let. c LIFD est une norme fiscale avec des points de rattachement économiques, qui doit être interprétée selon une appréciation économique. L'appréciation économique des faits ne dépend pas dans cette hypothèse de la réalisation des conditions d'une évasion fiscale (ATF 115 Ib 238 ; ATF 115 Ib 249 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.53/2000 du 15 août 2000 publié *in* RDAF 2001 II 240).

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 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 précité ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.140/2004 du 9 décembre 2004 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.331/2003 du 11 juin 2004 ; ATF 2A.53/2000 précité ; ATF 115 Ib 238 ; ATF 101 Ib 44 ; StE 1999 B 24.4 ; Archives 68, 434 ; Archives 56, 659 ; Archives 55, 496). Ce même raisonnement s'applique à l'art. 6 let. c LIPP-IV, dont le contenu est identique à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD.

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/663/2009 du 15 décembre 2009 ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 147 s., n° 174 ss ; Y. NOËL, *op. cit.*, ad art. 20 n° 100).

5. En l'espèce, il n'est pas contesté que M. G_____ détient, dans sa fortune privée, les 33 actions de X_____ qu'il transfère à S_____ par convention de 2002 et avenant y relatif de 2005. Entre décembre 2001 et novembre 2011, M. G_____ est le seul administrateur de S_____, avec signature individuelle. Il dispose également de 41 actions de cette société, au moment de la conclusion de la convention avec S_____ le 25 février 2002, soit la quasi-majorité. Il contrôle ainsi S_____. De plus, il ressort de la convention de 2002 et de son avenant de 2005 que les actions de X_____ cédées par M. G_____ à S_____ l'ont été à une valeur supérieure à leur valeur nominale. Le tableau du point 11 ci-dessus de la partie « En fait » résume les valeurs de cette cession. La différence entre la valeur nominale et le prix de vente des actions de X_____ cédées par M. G_____ à S_____ est de CHF 784'500.- en 2002, CHF 808'305.- en 2003, CHF 832'824.- en 2004 et CHF 572'052 en 2005. Enfin, la contre-prestation reçue par M. G_____ en échange des actions de X_____ est le remboursement de sa dette auprès de S_____ (qui est une créance si on se place du point de vue de S_____ vis-à-vis de M. G_____). La convention de 2002 prévoit expressément que cette dette diminue au moins de CHF 200'000.- chaque année et que son solde n'excède pas CHF 50'000.- au 31 mars 2005. L'avenant de 2005 précise que le montant de cette dette s'élève à CHF 5'943.- au 30 avril 2005. Par conséquent, toutes les conditions de la transposition sont réunies en l'espèce. La cession des 33 actions de X_____ par M. G_____ à S_____ constitue donc un cas de transposition. S_____ accorde ainsi à M. G_____ une prestation appréciable en argent imposable en vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 6 let. c LIPP-IV. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE qualifie cette opération de transposition et réclame le supplément d'impôt dû par les recourants pour l'IFD et l'ICC 2002 à 2005. Le grief des recourants doit ainsi être écarté.
6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et

solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne leur sera allouée.

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 avril 2011 par Madame et Monsieur G_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 février 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité ;

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 Me Pierre Gabus, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :