

GE_GERICHTE ATA/1834/2019 vom 17. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1834_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1834/2019 del 17 dicembre 2019

Erwägungen

E. 2

décembre 2014 et les références citées). 8) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 précité consid. 3a).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, op. cit., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12). 9)

En l'occurrence, il n'est pas contesté que la recourante détient un immeuble locatif et que les rubriques « actifs immobilisés » de ses bilans pour les années 2011 et 2012 ne font aucune distinction entre la valeur du terrain et du bâtiment.

Conformément à la notice A 1995, un taux d'amortissement de 1,5 % ■ et non de 2 % ■ doit effectivement être appliqué lorsque la valeur du terrain et de la construction ne figure pas séparément à l'actif du bilan, ce qui est le cas en l'espèce. Par ailleurs, dès lors que la recourante a clairement indiqué, notamment dans son courrier du 15 octobre 2013, avoir procédé à un amortissement linéaire de son immeuble ■ lequel se calcule sur la valeur

d'acquisition ■, c'est également

- 15/21 - A/1171/2018 à juste titre que l'autorité fiscale a réduit le taux appliqué de moitié, c'est-à-dire à 0,75 %.

S'agissant de l'argumentation de la recourante selon laquelle l'application d'un taux de 0,75 % par l'AFC-GE serait dénuée de sens économique dès lors que l'immeuble serait ancien et non une construction nouvelle, elle n'est pas de nature à remettre en cause ce qui précède. La recourante ne prouve ni n'apporte d'élément permettant de considérer que l'immeuble qu'elle détient nécessiterait un amortissement subséquent, celle-ci se contentant d'affirmer qu'il serait « usagé ». Or, comme mentionné par la jurisprudence précitée, il n'est au contraire pas rare que l'augmentation de la valeur du terrain compense le vieillissement du bâtiment. Il sera encore relevé qu'un amortissement vise à tenir compte de la perte de valeur d'un actif qui se déprécie dans le temps. Toutefois, en l'espèce, à teneur des montants annoncés par la recourante comme étant le prix de vente de quelques appartements en 2011 et 2012 (CHF 4'300'000.-, respectivement CHF 5'970'000.-), il est douteux que celle-ci puisse se prévaloir de bonne foi du fait que son immeuble litigieux aurait réellement perdu de la valeur depuis son acquisition. Ce nonobstant, dès lors que l'autorité a admis le principe de l'amortissement, il ne sera pas revenu sur celui-ci.

La recourante semble également critiquer les montants retenus par l'AFC-GE au titre de prix d'acquisition pour le calcul de l'amortissement admissible.

S'agissant de l'année 2011, la recourante semble reprocher à l'autorité fiscale d'avoir considéré que l'amortissement avait été calculé sur la valeur d'acquisition, en se basant toutefois sur les comptes de l'année 2011, alors que l'immeuble avait été acquis en 2010. Concernant l'année 2012, elle soulève la même problématique, ajoutant que l'autorité aurait également omis de tenir compte de la vente d'appartements survenue en 2012 et de son incidence sur les amortissements comptabilisés l'année précédente sur le lot vendu.

Comme le relève à juste titre la recourante, la première année d'amortissement, la valeur comptable de l'immeuble correspond en principe sa valeur d'acquisition. En l'occurrence, la recourante a acquis l'immeuble litigieux en novembre 2010 pour un prix de CHF 15'500'000.- mais a toutefois comptabilisé ledit immeuble à hauteur de CHF 16'061'336.- dans les actifs de son bilan au 31 décembre 2010. Compte tenu de l'accord des parties sur ce dernier montant, celui-ci sera qualifié de valeur d'acquisition initiale. Comme susmentionné, la recourante a indiqué avoir pratiqué un amortissement linéaire sur son immeuble. Ce faisant, l'amortissement doit être calculé en pour cent de la valeur d'acquisition initiale et se répartit uniformément sur l'ensemble de la durée d'utilisation. Le montant de l'amortissement reste, en principe, constant.

Or, dans le cas d'espèce, compte tenu des ventes d'appartements survenues en 2011, respectivement 2012, il ne peut être reproché à l'autorité intimée de ne

- 16/21 - A/1171/2018 pas avoir pris comme base de calcul la valeur d'acquisition initiale de l'immeuble pour fixer les amortissements linéaires admissibles durant les années 2011 et 2012, dès lors que cette valeur ne correspondait plus à la substance de l'immeuble détenue par la recourante. L'autorité n'avait ainsi d'autre choix que d'appliquer un correctif sur la valeur d'acquisition, permettant de tenir compte des dites ventes. Afin de déterminer le prix d'acquisition durant l'année 2011, l'autorité intimée a ainsi soustrait au montant de CHF 16'061'336.- la mutation de CHF 1'509'766.-, pour aboutir à un prix d'acquisition de CHF

14'551'570.-. Ce montant ■ qui permet ainsi de tenir compte de la vente d'une partie des lots de l'immeuble durant l'année 2011 ■ est également admis par la recourante qui l'a qualifié à plusieurs reprises, tant dans ses échanges avec l'AFC-GE que dans ses écritures, de coût d'acquisition pour 2011.

S'agissant en revanche de l'année 2012, l'AFC-GE a considéré que le coût d'acquisition s'élevait à CHF 11'789'021.-, soit le montant figurant dans le bilan au 31 décembre 2012 de la recourante. Cette valeur ne peut être qualifiée de prix d'acquisition servant de base pour l'amortissement linéaire de l'année 2012, mais représente en réalité la valeur comptable (valeur résiduelle) de l'immeuble, laquelle inclut l'amortissement de l'année précédente. Il convient plutôt d'appliquer le même correctif que pour l'année 2011, soit soustraire au prix d'acquisition 2011 (CHF 14'551'570.-) les mutations intervenues en 2012 (CHF 2'712'497.-), ce qui permet d'aboutir à un prix d'acquisition de CHF 11'839'073.-.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité intimée, suivie par le TAPI, a considéré que l'amortissement admissible devait être réduit, tant pour l'année 2011 que 2012, à 0,75 % de la valeur d'acquisition de l'immeuble, soit CHF 14'551'570.- en 2011. La valeur d'acquisition pour l'année 2012 sera quant à elle ramenée à CHF 11'839'073.-, sur laquelle un amortissement de 0.75 % sera admis. 10) Dans un second grief, portant uniquement sur sa taxation 2011, la recourante conteste l'existence d'un capital propre dissimulé et sollicite l'annulation des reprises qui en découlent ainsi que de celles liées aux intérêts non admis. Dans ce cadre, elle considère que la méthode utilisée par l'intimée pour estimer la valeur de l'immeuble en 2011 est erronée, dès lors qu'elle ne serait pas représentative de sa valeur vénale. 11) a. L'impôt sur le capital a pour objet la fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID ; art. 32 al. 1 LIPM).

b. Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

- 17/21 - A/1171/2018

c. Dans le canton de Genève, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) précise que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP).

L'art. 50 al. 1 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton. La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel ■ soit la somme des loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille ■ aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département (art. 50 al. 1 let a LIPP). 12) a. Selon la jurisprudence, l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts est conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID. Le principe de la capitalisation de l'état locatif renvoie à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers, se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la

valeur vénale. Le taux de capitalisation des immeubles locatifs est ainsi calculé, non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3 ; 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.3 et 5.2 ; ATA/1634/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2c).

b. Ce système ne trouve toutefois application que pour fixer la valeur fiscale d'un immeuble qui n'a pas fait l'objet d'une vente récente. En effet, en raison du principe de droits fédéral et cantonal selon lequel la fortune est estimée à la valeur vénale ■ soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ■, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3 ; ATA/670/2014 précité consid. 6b).

c. En revanche, à la différence d'une vente effectivement réalisée, une expertise ■ même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé ■ ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation. Dans ces circonstances, lorsque le prix établi par l'expertise diverge de la valeur fiscale, on ne saurait en déduire d'emblée que cette dernière

- 18/21 - A/1171/2018 est arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 14 décembre 2012 consid. 5.4 ; 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 6.3 ; ATA/482/2014 du 24 juin 2014 consid. 3b et 4). 13) En l'espèce, la recourante a acquis l'immeuble litigieux, lequel peut être qualifié d'immeuble locatif, en 2010. Compte tenu de cette acquisition, l'évaluation de l'immeuble pour l'année 2011 ne pouvait être fixée sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel, mais bien au regard de la valeur vénale donnée par le résultat de la transaction ayant eu lieu sur le marché libre en 2010. Il convient toutefois d'opérer un correctif sur ce montant, dès lors qu'un appartement a été vendu par la recourante durant l'année 2011. Pour ce faire, l'AFC-GE a pris en compte le prix d'acquisition de l'immeuble, tel qu'il ressortait du bilan au 31 décembre 2010 de la recourante, auquel il a soustrait la mutation intervenue en 2011 (CHF 1'509'766.-), soit un montant de CHF 14'551'570.-. Cette opération ne peut souffrir d'aucune critique, dès lors qu'elle est conforme à la loi et à la jurisprudence précitées.

La recourante a indiqué dans l'annexe G de sa déclaration fiscale 2011 que la « valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice ou valeur vénale » de l'immeuble s'élevait à CHF 20'000'000.- en fin d'exercice. Elle a expliqué, dans son courrier du 14 octobre 2014 avoir effectué cette estimation en appliquant le résultat de la vente d'un appartement en 2011, représentant 94/1000 de l'immeuble et cédé pour CHF 4'300'000.-, à la valeur des autres appartements de l'immeuble. Elle a toutefois admis que cette estimation, laquelle aboutissait à une valeur totale de l'immeuble de CHF 46'000'000.-, était excessive, raison pour laquelle la valeur retenue avait été arrêtée à CHF 20'000'000.-. Elle n'apporte toutefois aucune explication suffisante permettant de valider cette estimation, artificiellement corrigée pour aboutir à un résultat ■ selon elle ■ admissible. Il sera par ailleurs relevé que cette estimation ne correspond pas à la valeur fiscale ou comptable de l'immeuble, telle qu'indiquée par la recourante elle-même dans son bilan au 31 décembre 2011 et dans l'annexe F de sa déclaration fiscale 2011.

La recourante a par la suite indiqué, dans le cadre de ses recours au TAPI et devant la chambre de céans, que la valeur vénale de son immeuble pour 2011 s'élevait à CHF 18'705'000.-, obtenue en tenant compte de la valeur calculée par le service des estimations immobilières de l'intimée à CHF 12'735'000.- à fin 2012, à laquelle il convenait d'ajouter le prix de vente des lots cédés en 2012, soit CHF 5'970'000.-. Or, à nouveau, la méthode utilisée par la recourante ne saurait être admise. La recourante relève qu'en se basant sur le prix de vente des trois lots cédés en 2012, la valeur réelle de l'immeuble devrait être de CHF 31'446'636.-. Or, à nouveau, ce prix apparaît manifestement excessif par rapport au prix d'achat de l'immeuble pour un montant de CHF 15'500'000.- deux ans plus tôt.

Il ne peut d'ailleurs être reproché à l'autorité intimée de ne pas avoir pris en compte le prix des ventes survenues en 2011 et 2012 pour fixer la valeur de

- 19/21 - A/1171/2018 l'immeuble. En effet, les lots vendus ne sont précisément plus ceux détenus par la recourante à la fin des exercices litigieux, de sorte que ces derniers n'ont pas fait l'objet d'une nouvelle transaction sur le marché libre, au sens de la jurisprudence précitée, depuis l'année 2010.

C'est par conséquent à juste titre que l'AFC-GE a procédé à une reprise de CHF 1'144'761.- à titre de capital propre dissimulé, fondée sur une valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de CHF 14'442'433.- (CHF 14'551'570.- sous déduction de l'amortissement admis de CHF 10'137.-) et à une reprise de CHF 78'757.- au titre d'intérêts de capital propre dissimulé, dont les montants ne sont en tant que tels pas contestés.

Partant, ce grief sera écarté. 14) Dans un dernier grief, portant tant sur sa taxation 2011 que 2012, la recourante conteste les intérêts moratoires calculés sur le montant des reprises effectuées, qu'elle considère uniquement dus au délai de traitement anormalement long de ses réclamations.

La recourante ne conteste ainsi ni le principe de la perception de ces intérêts, ni leur mode de calcul, ces éléments découlant de la loi, conformément aux art. 164 LIFD et 20 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18). Elle allègue toutefois que cette situation serait due au retard pris par l'autorité intimée pour rendre ses décisions sur réclamation relatives à l'ICC et l'IFD 2011 et 2012, intervenues plus de quatre ans après ses réclamations.

Il est vrai que l'AFC-GE a manifestement tardé à rendre les décisions sur réclamation précitées. Toutefois, forte de ce constat, il appartenait à la recourante d'interpeller l'intimée pour s'inquiéter de l'avancement de ses taxations, de sorte qu'elle ne peut soulever ce grief dans le cadre de la présente procédure, une fois ses taxations établies.

Par ailleurs, comme relevé par l'autorité précédente, la recourante aurait pu s'éviter de tels intérêts moratoires en s'acquittant du montant total de l'impôt réclamé, dont une partie lui aurait été remboursée en cas d'admission de ses réclamations. Le fait que l'intérêt rémunérateur que lui aurait reversé l'intimée dans une telle hypothèse aurait été inférieur, selon ce qu'elle avance, à l'intérêt de ses dettes contractées pour le paiement de l'impôt est sans incidence sur ce qui précède.

Ce grief sera dès lors également écarté. 15) Au vu de ce qui précède, le recours sera très partiellement admis. Les bordereaux et le jugement du TAPI litigieux seront annulés, en tant qu'ils confirment que l'amortissement durant l'année 2012 doit être calculé sur un prix

- 20/21 - A/1171/2018 d'acquisition s'élevant à CHF 11'789'021.-, et confirmés pour le surplus. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle établisse des bordereaux et avis de taxation 2012 admettant sur l'immeuble un amortissement de 0.75 % sur le prix d'acquisition fixé à CHF 11'839'073.-. 16) Vu l'issue du litige, un émolument, légèrement réduit, de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), aucun émolument n'étant mis à la charge de l'AFC-GE. Une indemnité de procédure réduite de CHF 300.- sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève.

* * * * *

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