

GE_GERICHTE ATA/460/2018 vom 8. Mai 2018

GE Cour de justice, 2018-05-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_460_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/460/2018 du 8 mai 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/460/2018 del 8 maggio 2018

Regeste

Résumé: Application de la circulaire de la CSI pour l'estimation de la valeur des actions d'une société anonyme non cotée en bourse durant l'année de fondation et la période de lancement. À défaut de résultats représentatifs durant cette période, l'estimation doit être effectuée en se référant à la valeur substantielle de la société. Rejet du recours et confirmation du jugement entrepris.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Consacré à 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 garantit notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, 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 142 I 86 consid. 2.2 et les références citées). Le droit de prendre connaissance du dossier n'est toutefois pas absolu et est notamment limité par l'intérêt prépondérant que peuvent avoir l'État ou des tiers à ce que certaines pièces ou leur contenu restent confidentiels. Par ailleurs, l'autorité peut utiliser une pièce confidentielle, à condition d'en communiquer préalablement le contenu essentiel à l'administré, pour que celui-ci puisse se déterminer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1).

- 8/13 - A/2424/2016

b. En l'espèce, l'autorité recourante a communiqué à la chambre de céans un courriel reprenant, en français, les réponses des administrations fiscales des cantons de Zurich, de Nidwald et des Grisons, précisant qu'il était couvert par le secret fiscal et devait par conséquent être soustrait à la consultation. Elle a toutefois repris le contenu essentiel de ce courriel dans ses observations du

E. 14

juillet 2017, lesquelles ont été communiquées aux intimés, qui en ont eu connaissance et ont pu se déterminer à leur propos, ce qu'ils ont fait dans leurs écritures du 8 septembre 2017. Ils ne peuvent ainsi pas faire valoir de violation de leur droit d'être entendu, de sorte que ce grief sera écarté. 3)

L'autorité recourante se plaint d'une mauvaise application de la circulaire par le TAPI, lequel ne pouvait prendre en compte la valeur substantielle de la société pour procéder à

l'imposition de la fortune des intimés pour l'ICC 2014. 4) a. Réglé aux art. 13 et 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID), qui se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID. 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. La LHID ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phr., LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 4.1 non publié in ATF 143 I 73).

b. À Genève, l'art. 46 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette, après déductions sociales. Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b LIPP). Selon l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée en général à la valeur vénale (al. 2). Par valeur vénale, on entend le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ATA/1518/2017 du 21 novembre 2017 et les références citées). 5)

a. Éditée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et fédérale, la circulaire a fait l'objet de plusieurs éditions, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est ainsi applicable à la période fiscale 2014 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire, la dernière version datant de 2017 (ci-après : le commentaire).

- 9/13 - A/2424/2016

b. Selon la jurisprudence rendue après l'entrée en vigueur de la LHID, en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, la circulaire poursuit un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétise ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_826/2015 précité consid. 4.3 non publié in ATF 143 I 73 et les références citées).

Sur le fond, la jurisprudence précise que la circulaire prend en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et est appropriée pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.3), sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées. En effet, en tant que directive, la circulaire ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge, faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique. Ces autorités ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATA/1518/2017 précité et les références citées).

c. La circulaire a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1.1 de la circulaire). Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire contenant des instructions à cet égard, auxquelles il peut être dérogé, pour des motifs d'égalité de traitement, lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire 2017 p. 2 ad ch. 1).

La fortune est estimée en principe à la valeur vénale, soit le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ch. 1.3 de la circulaire), cette valeur au 31 décembre (n) étant en principe déterminante (ch. 1.4 de la circulaire). Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque et se détermine en règle générale selon le principe de continuation de l'exploitation (ch. 2.4 de la circulaire).

L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire). Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée, d'une part, et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation, d'autre part (ch. 34 de la circulaire), étant précisé que même si elles se révèlent importantes, des fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, dès lors que des oscillations conjoncturelles

- 10/13 - A/2424/2016 doivent être considérées comme immanentes au système économique (commentaire 2017 p. 46 ad ch. 34).

Font notamment exception à ce principe les sociétés nouvellement constituées. Ainsi, pour l'année de fondation et la période de lancement, les sociétés commerciales, industrielles et de service sont généralement estimées d'après leur valeur substantielle. Dès que les résultats commerciaux deviennent représentatifs, il convient d'appliquer les règles d'estimation prévues aux ch. 34 ss de la circulaire (ch. 32.1 de la circulaire).

Le calcul de la valeur vénale des titres non cotés à la fin de la période fiscale (n) requiert, en principe, que les comptes annuels (n) de la société à évaluer soient disponibles. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la procédure de taxation, on peut retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (n-1), pour autant que la société n'ait pas connu de modifications substantielles au cours de l'exercice commercial déterminant (n) (ch. 4 de la circulaire). L'utilisation de la valeur de l'année précédente est certes un moyen pratique d'accélérer la procédure de taxation, mais elle est en principe en désaccord avec les dispositions légales. La décision de savoir si un canton procède de manière ordinaire à la taxation des personnes physiques sur la base de la valeur fiscale précédente relève exclusivement de sa compétence (commentaire 2017, p. 9 ad ch. 4).

Les comptes annuels servent de base à l'établissement de la valeur de rendement. Pour la déterminer, deux modèles sont à disposition, à savoir le modèle 1 dans lequel les comptes annuels (n) et (n-1) servent de base pour le calcul et le modèle 2, dans lequel les comptes annuels (n), (n-1) et (n-2) servent de base pour le calcul (ch. 7.1 de la circulaire). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions mentionnées sous le ch. 9 (ch. 8.1 de la

circulaire). Dans le modèle 1, le bénéfice net du dernier exercice (n) est pris en considération deux fois. Dans le modèle 2, les bénéfices nets de chacun des trois exercices (n, n-1 et n-2) sont pris en considération une fois (ch. 8.2 de la circulaire).

L'appréciation de la valeur substantielle se base sur les comptes annuels (ch. 11.1 de la circulaire). Si la société estimée ne clôture pas son exercice à la fin de l'année civile et qu'un dividende est distribué entre la clôture des comptes (n) et le 31 décembre (n), ce dividende doit par conséquent être déduit de la valeur substantielle (ch. 11.2 de la circulaire). Les actifs et passifs doivent être pris en considération dans leur intégralité (ch. 12 de la circulaire) et seul le capital social versé est pris en considération pour l'estimation (ch. 13 de la circulaire).

- 11/13 - A/2424/2016 6)

En l'espèce, il n'est pas contesté que la société a été nouvellement créée le

E. 18

avril 2013, n'ayant repris aucune activité préexistante, et que son premier exercice a été clos le 31 décembre 2014.

L'autorité recourante soutient que le TAPI ne pouvait pas se référer à la valeur substantielle pour l'estimation de la société, en présence de résultats représentatifs durant le premier exercice déjà, en comparaison avec celui de 2015.

Le premier exercice de la société a duré près de vingt et un mois et constitue à tout le moins l'année de fondation au sens du ch. 32.1 de la circulaire, laquelle prévoit alors, en règle générale, une estimation des sociétés d'après leur valeur substantielle, étant donné que durant cette période, ainsi que celle de lancement, les résultats ne sont pas en mesure de refléter l'activité réelle de l'entreprise. L'autorité recourante ne peut toutefois s'écarter de manière systématique de cette règle générale en raison de l'existence d'un résultat bénéficiaire durant cette période, qui, par définition, ne saurait être considérée comme représentative, la circulaire ne faisant du reste pas mention d'une telle situation.

Ce n'est qu'une fois que les résultats commerciaux deviennent représentatifs, à l'issue de l'année de fondation et de la période de lancement, que les règles d'estimation prévues aux ch. 34 ss de la circulaire sont applicables. Dans ce cas, pour le déterminer, les résultats de la période en cours doivent être comparés avec ceux enregistrés durant le ou les exercices précédents. Il ne saurait toutefois être procédé, comme le soutient l'autorité recourante, à la méthode inverse, consistant à comparer le premier exercice à ceux ultérieurement réalisés. Un tel procédé contrevient non seulement aux principes contenus dans la circulaire, qui ne prévoit de référence qu'aux comptes antérieurs à l'exercice en cours (n-1, n-2), et non à ceux des années ultérieures, mais également au fait que l'état de la fortune doit être établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû.

Comme l'a à juste titre relevé le TAPI, une telle interprétation empêcherait l'autorité de taxer une entreprise nouvellement créée à réception de sa comptabilité et l'obligerait à attendre la reddition des comptes des exercices subséquents, ce qui créerait une incertitude quant à sa taxation. L'application des règles d'estimation prévues aux ch. 34 ss de la circulaire paraît également peu réalisable, en l'absence de données, durant à tout le moins l'année de fondation, au sujet des résultats de l'année, voire des deux années qui précèdent la période fiscale litigieuse.

Quant aux allégués de la recourante en lien avec des pratiques similaires ayant cours dans d'autres cantons, elle ne saurait être suivie. Outre le fait que les courriels versés au dossier ne constituent pas des sources directes, leur contenu n'est pas aussi catégorique que ne le laisse entendre l'autorité recourante et ne reflète pas non plus une pratique uniforme.

- 12/13 - A/2424/2016

En tout état de cause, les changements intervenus dans le courant du premier exercice de la société, comme l'arrivée de M. B_____ en tant que salarié, ne permet déjà pas de considérer cette période comme représentative.

C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que la valeur de la société devait être déterminée exclusivement sur la base de sa valeur substantielle, aboutissant à un montant de CHF 223'004.- pour M. B_____, qui n'est du reste pas contesté.

Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 7)

Bien que l'autorité recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge, dès lors qu'elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1, 2ème phr., LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée à MM. A_____ et B_____, pris solidairement, qui y ont conclu et ont eu recours au service d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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