

GE_GERICHTE A/2529/2010 vom 31. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2529_2010

FR: GE_GERICHTE A/2529/2010 du 31 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE A/2529/2010 del 31 luglio 2012

Erwägungen

E. 2

Par décision du 26 juin 2009 adressée au conseil d'administration de la société, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE), a fixé la valeur des actions respectivement à CHF 244.- et CHF 488.-. Etait joint à cette décision un calcul détaillé déterminant la valeur fiscale desdites actions. Dans le calcul de la valeur de rendement, une déduction pour risques généraux de 30% était opérée. L'AFC-GE invitait la société à informer ses actionnaires de cette valeur en vue de l'imposition sur leur fortune pour leur déclaration d'impôts 2008.

E. 3

Dans leur déclaration fiscale du 9 novembre 2009, sous la rubrique « état des titres », les époux D_____ ont déclaré les actions dont ils étaient chacun propriétaires à la valeur suivante : 10'002 actions d'une valeur de CHF 77,67 pour M. D_____ CHF 776'897.- 10'002 actions d'une valeur de CHF 77,67 pour Mme D_____ CHF 776'897.- 4'999 actions d'une valeur de CHF 155,35.- pour M. D_____ CHF 776'594.- 4'999 actions d'une valeur de CHF 155,35.- pour Mme D_____ CHF 776'594.- Total de la valeur du capital-actions CHF 3'106'982.-

E. 4

Par bordereau du 27 avril 2010, l'AFC-GE a procédé à la taxation des revenus et de la fortune 2008 des époux D_____ pour les impôts cantonaux et communaux (ICC). Elle retenait les valeurs des actions de la société telles que fixées dans sa décision du 26 juin 2009, ce qui portait la fortune imposable totale des contribuables à CHF 14'304'230.-, après déductions. Pour déterminer cette valeur, l'AFC-GE s'était appuyée sur les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après : les instructions) éditées par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etats (dénommée actuellement Conférence suisse des impôts) et par l'administration fédérale des contributions (AFC-CH), soit pour elle la section d'estimation des titres.

E. 5

Le 29 avril 2010, les contribuables ont formé réclamation contre ce bordereau auprès de l'AFC-GE. L'application des directives au cas d'espèce conduisait à un résultat "manifestement incorrect". La valeur fiscale d'un titre devait correspondre à sa valeur vénale. Dans les sociétés telles que D_____ S.A. où les seuls actionnaires étaient également administrateurs et animateurs, la valeur vénale des titres correspondait à leur valeur comptable. Au 31 décembre 2007, cette valeur était de CHF 77,67 pour les 20'004 actions ayant une valeur nominale de CHF 5.- et de CHF 155,35 pour les actions dont la valeur nominale était de CHF 10.-, ce qui conduisait à une fortune en relation avec ces titres de CHF 3'106'982.- au lieu des CHF 9'760'000.- retenus.

E. 6

L'AFC-GE a rejeté cette réclamation par décision du 1^{er} juillet 2010. L'estimation des actions de la société avait été faite conformément aux art. 39 let. b et 41 des instructions.

D_____ S.A. était une société commerciale constituée de plusieurs employés. Le fait qu'un nombre réduit de personnes influent de façon importante sur le bénéfice de l'entreprise ne constituait pas un motif suffisant pour modifier cette estimation sans violer la loi et, en particulier, le principe de l'égalité de traitement.

E. 7

Par acte du 15 juillet 2010, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Selon l'art. 4 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), la fortune était estimée, en général, à la valeur vénale. Les actions, parts sociales, les sociétés coopératives et autres droits de participation non cotées en bourse étaient évaluées en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque (art. 5 al. 2 aLIPP-III). Cette dernière disposition avait pour but de permettre à l'autorité de déterminer la valeur vénale visée par l'art. 4 al. 2 aLIPP-III ; elle ne permettait pas à l'autorité de procéder à des estimations qui excédaient cette valeur. En l'espèce, aucun calcul économique n'étayait la valeur des titres retenus par l'AFC-GE (CHF 9'760'000.-). Cette somme ne constituait pas un « goodwill » ou une valeur de rachat de la société, les prestations fournies par celle-ci étant entièrement dépendante de la personnalité des époux D_____, uniques actionnaires de la société.

E. 8

L'AFC-GE a répondu à ce recours le 7 janvier 2011. A teneur du registre des entreprises du canton de Genève, la société employait de vingt à quarante-neuf personnes. Les instructions, éditées en 1995, avaient fait l'objet de deux nouvelles versions, les 21 août 2006 et 28 août 2008. Celles-ci ne modifiaient cependant pas fondamentalement les principes régissant l'évaluation des titres non cotés. Elles participaient à l'harmonisation fiscale entre les cantons concernant l'estimation en Suisse de ces titres, nationaux et étrangers. Elles s'appuyaient sur un rapport d'experts qui avaient été mandatés par le groupe de défense des sociétés anonymes privées à laquelle la doctrine et la jurisprudence s'étaient ralliées en majorité. Elles reposaient sur la constatation empirique que la valeur vénale dépendait du rendement passé et à venir sous la forme de dividendes et autres participations au bénéfice, ainsi que de la rentabilité de la société et qu'elle était influencée par d'autres facteurs comme par exemple la fortune de la société (capital, réserves), les liquidités des entreprises, la stabilité de la marche des affaires, etc. Pour déterminer la valeur de la société D_____ S.A, l'AFC-GE s'était basée sur ses comptes annuels de 2006 et de 2007. Elle avait procédé à une réduction de 30 % de la valeur obtenue pour tenir compte des risques encourus par l'entreprise. La valeur retenue par les contribuables occultait la valeur de rendement (CHF 13'768'755.-) qui influençait beaucoup la valorisation des titres. La société comportait beaucoup plus que deux employés; son chiffre n'était ainsi pas dépendant de ses seuls actionnaires. Selon les instructions éditées en 2008, les comptes annuels de 2008 auraient dus être pris en compte, en plus des comptes 2006 et 2007. Cette prise en compte aurait conduit à une valeur des actions plus élevée que celle retenue dans la décision attaquée. Si un nouveau calcul devait être fait, l'AFC-GE demandait la reformatio in peius de sa décision.

E. 9

Le TAPI a rejeté ce recours par jugement du 19 septembre 2011. Le calcul opéré par l'AFC-GE pour calculer la valeur vénale de l'entreprise était conforme à la loi, aux instructions et à la jurisprudence qui prévalait en la matière. En effet, les actions devaient être évaluées à leur valeur vénale, soit le prix auquel elles pouvaient s'échanger sur le marché. Cette valeur dépendait, à teneur de l'art. 5 al. 2 aLIPP-III, de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque. Le mode de calcul figurant dans les directives litigieuses et appliqué en l'espèce par l'AFC-GE avait été validé tant par les milieux économiques concernés que par la doctrine et le Tribunal fédéral. La réduction de valeur de 30 % opérée par l'AFC-GE sur le total obtenu selon ce mode de calcul avait pris en compte les risques encourus par l'entreprise. Il n'était pas prononcé de reformatio in peius, l'AFC-GE, usant de son pouvoir d'appréciation en la matière, ayant précédemment renoncé à l'application des directives 2008.

E. 10

Les époux D_____ ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 27 octobre 2011 en concluant à l'annulation du bordereau ICC 2008 du 27 avril 2010 et à l'établissement d'un nouveau bordereau, retenant une valeur vénale totale des actions au 31 décembre 2008 de CHF 3'106'982.- au lieu des CHF 9'760'000.- retenus. Ils sollicitaient préalablement leur audition par la chambre de céans. Lorsque l'utilisation d'une formule standardisée conduisait à un résultat incohérent, il fallait rechercher un autre moyen pour déterminer la valeur vénale souhaitée par le législateur pour l'imposition de la fortune. Les instructions elles-mêmes prévoyaient de s'écarter de cette formule dans les cas particuliers, tel que celui de leur société. Le calcul de la valeur vénale effectué par l'AFC-GE était faussé par les profits très importants réalisés par la société. Il convenait ainsi de s'écarter du mode de calcul habituel. S'ils avaient imaginé que la valeur vénale des actions était supérieure à leur valeur comptable, ils auraient détenu ces actions dans leur fortune privée, ce qui leur aurait permis de réaliser un bénéfice en capital franc d'impôts en cas de vente. Persuadés du contraire, ils avaient constitué la société A_____ S.A. le 11 décembre 2009 et lui avaient apporté le capital-actions de la société, ce qui excluait toute vente en franchise d'impôts, le prix de vente obtenu ne pouvant revenir aux actionnaires que sous forme de dividende.

E. 11

Le 14 novembre 2011, le TAPI a déposé son dossier.

E. 12

Le 30 novembre 2011, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet. Les recourants n'apportaient aucun élément nouveau par rapport aux arguments qu'ils avaient développés dans les précédentes procédures et auxquels le TAPI avait répondu de manière circonstanciée. L'application au cas d'espèce des instructions permettait de garantir le respect du droit et du principe de l'égalité de traitement entre tous les contribuables, contrairement à la méthode de calcul préconisée par les recourants. Elle se référait, pour le surplus, à ses écritures antérieures, ainsi qu'aux motifs du jugement attaqué.

E. 13

Le 19 janvier 2012, les recourants se sont vu impartir un délai pour formuler toute requête d'instruction complémentaire. Les parties ont été informées qu'à défaut d'une demande

déposée dans ce délai, la cause serait gardée à juger.

E. 14

Le 14 février 2012, les recourants ont répliqué en persistant dans leurs conclusions et dans leur demande d'audition. La valeur des titres retenue par l'AFC-GE était très éloignée de la valeur vénale, qui devait être estimée à CHF 3'106'982.-.

E. 15

Ensuite de 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 ; art. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 ; LPFisc - D 3 17). 2. Les recourants ont demandé, dans leur acte de recours, à être entendus en audience de comparution personnelle. Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et arrêts cités). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2). Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Cst. qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 211, p. 509 n. 1526 ; A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 603 n. 1315 ss). Quant à l'art. 6 § 1 CEDH, il n'accorde pas au justiciable de garanties plus étendues que celles découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 6B_24/2010 du 20 mai 2010 consid. 1 ; 4P.206/2005 du 11 novembre 2005 consid. 2.1 et arrêts cités). Tel qu'il est garanti par cette dernière disposition, le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 135 II 286 consid. 5.1.p. 293 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_866/2010 du 12 mars 2012 c. 4.1.1 ; 8C_643/2011 du 9 mars 2012 c. 4.3 et réf. citées ; 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 5A.150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et les arrêts cités). Cela n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/302/2012 du 15 mai 2012 ; ATA/40/2012 du 19 janvier 2012). En l'espèce, les recourants ont pu s'exprimer par écrit à deux reprises pour développer leurs arguments. Dès lors qu'ils ne disposaient pas d'un droit d'être entendu oralement, leur droit d'être entendu a été respecté. 3. Leur recours concerne l'ICC 2008. Le droit applicable doit être déterminé. 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 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V). L'art.

72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régies par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le recours concernant la période fiscale 2008, le droit dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPPI-V).

4. Le litige porte exclusivement sur la manière dont les actions de la société doivent être évaluées dans la fortune des contribuables. Ceux-ci ne remettent pas en cause la justesse des calculs effectués par l'AFC sur la base des directives litigieuses ; ils contestent cependant l'applicabilité de celles-ci, en proposant un autre mode de calcul de la valeur vénale des actions, qu'ils considèrent plus proche de la réalité économique et plus conforme à leur capacité contributive.

5. Selon l'art. 13 al. 1 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 a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID et 4 al. 2 aLIPP-III). La valeur vénale correspond à la valeur à laquelle les titres peuvent être échangés sur le marché dans des conditions normales (Arrêt du Tribunal fédéral du 25 mars 1974 in RDAF 1976 383 consid. 2 p. 386). Pour déterminer cette valeur, l'art. 5 al. 2 de la aLIPP-III (impôt sur la fortune) pose des règles d'évaluation. Selon cette disposition, les actions, parts de coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque. Sous réserve d'exceptions visant des situations étrangères au cas d'espèce, les instructions sont applicables, s'agissant du mode de calcul permettant de parvenir au but recherché par les art. 14 al. 1 LHID et 4 al. 2 aLIPP-III (art. 1 du règlement d'application de la LIPP-III - RALIPP-III). Cette application a été validée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 25 mars 1974 précité (consid. 2 et 3). Selon ce dernier, l'observation démontre que le cours des actions officiellement cotées en bourse dépend du rendement que ces dernières ont eu et qu'elles auront probablement, ainsi que de l'intensité du rendement de la société. Le cours est encore influencé par d'autres facteurs, comme la fortune de celle-ci, les liquidités de l'entreprise, la stabilité de l'exploitation, etc. Notre Haute Cour considère que les mêmes facteurs jouent pour l'estimation des titres non cotés. Elle souligne cependant que le rendement n'influence pas de la même manière la valeur d'une action dans les sociétés anonymes de famille ou qui n'ont qu'un unique actionnaire, et dans celles dont les actions sont répandues dans le public et auxquelles participent de nombreux actionnaires. L'influence du rendement serait en effet moindre dans les premières que dans les secondes (idem). Elle rappelle enfin que les instructions n'ont pas le caractère d'une loi ou d'une ordonnance, mais qu'elles ne sont que des directives. Elles peuvent ainsi servir d'une manière générale de base d'estimation afin d'obtenir une évaluation uniforme des titres non cotés, à condition toutefois que les circonstances du cas particulier ne nécessitent pas de s'écarter de ce mode d'estimation schématique, voire ne l'excluent pas (idem ; ATF 94 I 157).

6. La preuve de l'existence de telles circonstances et de l'inadéquation à leur situation du mode de calcul figurant dans les directives doit être apportée par les contribuables. En effet, en procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle 2007, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421). 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 (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse 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 (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés à leur juste valeur. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a). En l'espèce, l'existence et le nombre des actions concernées ne sont pas mis en cause. Pour déterminer leur valeur, l'AFC-GE a appliqué les directives usuelles, légales et réglementaires en la matière. Les recourants objectent cependant que le rendement élevé de leur entreprise pris en compte dans le calcul de la valeur vénale selon les instructions est essentiellement dû à leur personnalité (compétences professionnelles, carnet de relations, etc) et que si elle était vendue, leur entreprise ne pourrait être négociée sur le marché à la valeur fixée. En vertu des principes exposés ci-dessus, il appartient aux contribuables de démontrer la réalité de ces affirmations. Or, ils n'étaient leurs allégués par aucun élément. Composée de nombreux employés, la société n'apparaît pas totalement dépendante du talent des époux D_____. Il ne paraît pas d'emblée exclu que sa réputation perdue au-delà de leur présence au sein de celle-ci - vu notamment l'importance des tâches effectuées par des tiers - et que sa valeur marchande puisse ainsi être évaluée à l'aune des directives litigieuses.

En outre, une déduction de 30% a été opérée sur la valeur de rendement de la société pour tenir compte des risques éventuellement encourus. Leur motivation est totalement lacunaire à ce sujet et ne permet pas de s'écarter du mode de calcul retenu par l'AFC-GE, dont ils ne démontrent aucunement l'absence de conformité à la réalité économique. La société elle-même n'a pas contesté la décision de cette autorité du 26 juin 2009, fixant la valeur des actions litigieuses et détaillant le calcul effectué. 7. Le recours sera ainsi rejeté. 8. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA). * * * * *

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