

GE_GERICHTE A/3345/2016 vom 15. Mai 2018

GE Cour de justice, 2018-05-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3345_2016

FR: GE_GERICHTE A/3345/2016 du 15 mai 2018

IT: GE_GERICHTE A/3345/2016 del 15 maggio 2018

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur A_____ représentés par Berney et associés SA, mandataire _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 mai 2017 (JTAPI/558/2017) EN FAIT 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2014 de Madame et Monsieur A_____.! [endif]>! [if> 2) B_____ SA (ci-après : B_____), inscrite au registre du commerce de Genève le 20 mars 2014, a pour but « achat, vente, location, pilotage, courtage, promotion de tous biens immobiliers, ainsi que l'offre de toutes prestations de conseils et services dans le domaine immobilier ». M. A_____ en est l'unique administrateur et actionnaire. Le capital-actions est de CHF 100'000.-. ! [endif]>! [if> 3) Dans leur déclaration fiscale 2014, les contribuables ont fait état d'un revenu brut ICC de CHF 499'721.- et, après déductions, d'un revenu imposable de CHF 321'803.-. Ils ont, en outre, déclaré une fortune brute de CHF 2'298'038.-, notamment constituée de CHF 100'000.- d'actions de B_____. Après déductions, la fortune imposable déclarée était nulle. ! [endif]>! [if> 4) Par bordereau du 11 juillet 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2014 à CHF 104'359.70 sur la base d'un revenu imposable de CHF 325'852.- et d'une fortune de CHF 3'555'671.-, au taux de CHF 3'569'556.-. ! [endif]>! [if> Étaient joints un avis de taxation dont il ressortait que la valeur des actions de B_____ avait été fixée par l'AFC-GE à CHF 3'249'000.- conformément à la circulaire n° 28 du 28 août 2008 de la Conférence suisse des impôts intitulée « instructions concernant l'estimation des titres non cotés en bourses en vue de l'impôt sur la fortune » (ci-après : la circulaire n° 28 ou les instructions) et le calcul détaillé de la valeur de B_____ effectué par le service d'estimation des titres de l'AFC-GE le 29 mars 2016. 5) Les contribuables ont formé réclamation à l'encontre de ce bordereau, concluant à la notification d'un nouveau bordereau tenant compte de la valeur substantielle des actions de B_____ de CHF 378'178.- au 31 décembre 2014. Le chiffre d'affaires de la société nouvellement créée ne se composait, en 2014, que de commissions sur la vente de terrains et il n'y avait aucun actif avec une réserve latente. Son capital s'élevait à CHF 378'178.-. Il convenait de prendre en compte uniquement la valeur substantielle de la société, soit CHF 378'178.-, dans la mesure où elle débutait son activité et sa capitalisation ne représentait pas sa valeur réelle sur le marché. L'estimation de sa valeur par l'AFC-GE selon la méthode des praticiens de la circulaire n° 28 n'était pas adéquate. Selon les comptes annuels de la société au 31 décembre 2014, le bénéfice de l'exercice 2014 s'élevait à CHF 378'178.-. ! [endif]>! [if> 6) Par décision sur réclamation du 5 septembre 2016, l'AFC-GE a maintenu la taxation litigieuse. Les résultats de B_____ pouvaient être considérés comme représentatifs au 31 décembre 2014, de sorte que l'estimation devait être effectuée selon la méthode des praticiens prévue aux chiffres 34 et suivants de la circulaire n° 28. ! [endif]>! [if> 7) Les contribuables, ont recouru auprès du Tribunal administratif de

première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de la décision précitée.!

L'activité de la société consistait en des mises en valeur de terrain et courtage en matière immobilière. Elle ne disposait d'aucune réserve latente et n'était pas propriétaire des terrains, n'agissant qu'en qualité d'intermédiaire dans la vente. Le chiffre d'affaires n'était composé que de commissions. La société, dont le contribuable était l'unique actionnaire, n'aurait, par ailleurs, généré aucun chiffre d'affaires sans son activité et il n'était pas convenable d'estimer sa valeur fiscale sur la capitalisation de son résultat. Dans le cas de société nouvellement créées, il convenait, pour l'année de fondation et la période de lancement, d'estimer la valeur fiscale de la société à sa valeur substantielle. Créée le 20 mars 2014 avec un capital-actions de CHF 100'000.-, la valeur de la société ne pouvait être de CHF 3'249'000.- au 31 décembre 2014. 8) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.!

L'estimation des titres d'une société nouvellement créée pouvait, dans certains cas, être effectuée à la valeur substantielle, mais uniquement lorsque les résultats commerciaux de la société n'étaient pas représentatifs, notamment lorsqu'elle était en perte. Dès qu'une société réalisait un bénéfice, celle-ci ne se trouvait plus dans le cas d'exception précité et les règles d'estimation ordinaires s'appliquaient, ce qui devait être le cas en l'espèce, dans la mesure où B _____ avait réalisé un bénéfice de CHF 351'332.- en 2014, bénéfice qui avait d'ailleurs largement progressé en 2015. Le résultat commercial de la société était ainsi représentatif et il n'y avait pas lieu d'appliquer la méthode de calcul de la valeur substantielle. 9) Dans leur réplique, les contribuables ont encore relevé que la société n'avait, sans son fondateur et unique employé depuis 2015, aucune valeur de revente. Selon les chiffres établis par l'AFC-GE, la société aurait réalisé un « potentiel gain en capital » de 3'249 % en l'espace de neuf mois et dix jours et sa fortune aurait bondi à CHF 3'249'000.- alors que les fonds propres se montaient seulement à CHF 378'178.-, ce qui était injuste. Les bénéfices réalisés par la société n'étaient pas représentatifs de sa valeur et, afin de respecter les règles de détermination de la fortune réelle, la société devait être valorisée à sa valeur substantielle.!

10) Par jugement du 22 mai 2017, le TAPI a admis le recours des époux A _____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.!

Le premier exercice de la société, qui avait couru du 20 mars 2014 au 31 décembre 2014, constituait l'année de fondation ou en tout cas la période de lancement de son activité. Les comptes de ce premier exercice ne pouvaient être considérés comme représentatifs, contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE en se fondant sur le bénéfice et le chiffre d'affaires dégagés par la société en 2015. L'on voyait mal comment pouvaient être appliquées au premier exercice les règles d'estimation prévues par les ch. 34 ss des instructions, à savoir la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle, dans la mesure où la détermination de la valeur de rendement impliquait de tenir compte des résultats de l'année, voire des deux années qui précédaient la période fiscale litigieuse. Or, de telles données faisaient précisément défaut in casu, s'agissant d'une entreprise qui venait de boucler son premier exercice commercial. Par ailleurs, le ch. 32 des instructions partait de l'idée que le résultat réalisé durant l'année de fondation d'une société et au cours de sa période de lancement n'était pas représentatif, raison pour laquelle celle-ci n'était valorisée que sur la base de sa valeur substantielle. La valeur de rendement n'était prise en considération qu'à partir du moment où « les résultats commerciaux deviennent représentatifs ». Ainsi, cette formulation signifiait nécessairement qu'il y avait lieu de comparer les résultats de la période en cours avec ceux enregistrés durant les exercices précédents. En outre, il n'était pas démontré – et l'AFC-GE ne le prétendait pas – que la société disposerait de réserves

latentes. 11) Par acte expédié le 16 juin 2017, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 16 juin 2016. Le TAPI avait procédé à une interprétation erronée de la circulaire, qui n'excluait pas le caractère représentatif des résultats commerciaux durant la période de lancement d'une société. L'estimation à la valeur substantielle ne s'appliquait en outre pas à toutes les situations, mais seulement lorsque les résultats commerciaux d'une société n'étaient pas représentatifs ; cette pratique était du reste suivie par d'autres cantons. La position du TAPI, qui excluait toute utilisation des états financiers postérieurs à l'exercice litigieux, était également problématique au regard du droit fiscal, dont le but était de saisir la réalité économique dans le cadre d'une taxation. En présence d'états financiers postérieurs à l'exercice en cause, il était absurde d'en faire abstraction et d'exclure leur utilisation dans l'estimation de la valeur de rendement de l'entreprise. En outre, à suivre le raisonnement du TAPI, la période de calcul de la valeur de rendement s'étendrait sur presque quatre ans, conduisant à une estimation éloignée de la réelle capacité économique de l'entreprise et de la valeur vénale à laquelle ses titres pourraient être échangés sur le marché. 12) Les époux A_____ ont conclu au rejet du recours. Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 13) Par courrier du 11 septembre 2017, les parties ont été informées que 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) 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. 3) Dans un arrêt récent (ATA/460/2018 du 8 mai 2018), la chambre de céans a examiné la question de la détermination de la valeur des actions d'une société nouvellement créée et a retenu ce qui suit : a. Régulé 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, 2^{ème} 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). 4) a. Édictée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonale 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).!

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 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). 5) En l'espèce, il n'est pas contesté que la société a été nouvellement créée le 20 mars 2014, n'ayant repris aucune activité préexistante, et que son premier exercice a été clôturé le 31 décembre 2014. L'autorité recourante soutient que les premiers juges ne pouvaient 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 neuf mois et constitue 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. 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 378'178.-, qui n'est, en tant que tel, pas contesté. Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 6) 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, 2^{ème} phr., LPA). Il n'y a pas lieu à l'allocation d'une indemnité de procédure, les intimés n'y ayant pas conclu.!

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