

GE_GERICHTE A/75/2018 vom 18. Dezember 2018

GE Cour de justice, 2018-12-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_75_2018

FR: GE_GERICHTE A/75/2018 du 18 décembre 2018

IT: GE_GERICHTE A/75/2018 del 18 dicembre 2018

Regeste

DROIT FISCAL ; OBJET DU LITIGE ; CONDITION DE RECEVABILITÉ ; ACTE DE RECOURS ; CONCLUSIONS ; FORMALISME EXCESSIF | Bien que la recourante n'ait joint qu'une seule des deux décisions attaquées à son recours, ce dernier devait être considéré comme recevable par rapport à ces deux actes, vu leur contenu quasiment identique, le déroulement de la procédure et l'incidence de la solution retenue tant sur la fixation des impôts cantonaux et communaux, que de l'impôt fédéral direct. Recours admis. | LPA.65.all; Cst.29.all

Erwägungen

E. 4

Dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2015 déposée le 5 décembre 2016, A_____ a indiqué une valeur comptable brute de CHF 479'512.- pour ses actions de B_____. Compte tenu d'une provision de CHF 230'000.- pour la dépréciation de leur valeur, la valeur comptable nette desdites actions était de CHF 249'512.-. ![/endif]>![if>

E. 5

Par bordereaux du 8 décembre 2016 portant sur les impôts cantonaux et communs (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2015, l'AFC-GE a taxé d'office A_____ et traité la déclaration précitée comme une réclamation à l'encontre de ces bordereaux.![endif]>![if>

E. 6

En réponse à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 9 décembre 2016, A_____ a expliqué, par courrier du 3 février 2017, que les actions de B_____ valaient CHF 249'393.75, montant correspondant aux 75 % des fonds propres de cette société au 31 décembre 2015(CHF 332'525.-). Le bilan et compte de résultat de B_____ au 31 décembre 2014 et 2015 étaient joints.![endif]>![if>

E. 7

Par décisions du 13 avril 2013, l'AFC-GE a admis la réclamation et, ainsi, rectifié la taxation litigieuse en intégrant la provision pour dépréciation de la valeur des actions de B_____ de CHF 230'000.-, tant pour l'ICC que pour l'IFD.![endif]>![if>

E. 8

Afin de permettre aux actionnaires de compléter leur déclaration d'impôts 2016, le service des titres de l'AFC-GE a estimé, le 15 mai 2017, la valeur des titres de B_____, soit une valeur fiscale brute de CHF 1'108.- et une valeur fiscale nette de CHF 775.- pour une action. ![/endif]>![if>

E. 9

Le 16 juin 2017, le service des titres de l'AFC-GE a rectifié ses estimations des 23 septembre 2016 et 15 mai 2017 relatives à la valeur des titres de B_____ pour les déclarations fiscales 2015 et 2016 des actionnaires. ![/endif]>![if>

E. 10

Dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2016, déposée le 18 septembre 2017, A_____ a indiqué une provision pour la dépréciation de la valeur de ses actions de B_____ de CHF 345'000.-. La valeur nette de ses actions s'élevait désormais à CHF 134'512.- (CHF 479'512.- - CHF 345'000.-).![/endif]>![if>

E. 11

Par bordereaux de taxation du 5 octobre 2017, l'AFC-GE a fixé l'IFD 2016 à CHF 33'201.- et l'ICC 2016 à CHF 88'251.40 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 390'601.- et d'un capital propre imposable de CHF 882'952.-. La provision de CHF 345'000.- pour la dépréciation de la valeur des actions de B_____, ainsi que la provision pour les travaux de garantie de CHF 31'906.- avaient été refusées, aux motifs que B_____ n'était pas en situation déficitaire et que les conditions d'une provision reconnue par le droit fiscal n'étaient pas remplies. Ceci représentait une reprise de CHF 376'906.-. ![/endif]>![if>

E. 12

Le 3 novembre 2017, A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation 2016.![/endif]>![if> La provision avait été acceptée en 2015 et, selon le calcul du service des titres de l'AFC-GE du 15 mai 2017, l'action de B_____ valait CHF 1'100.- environ, soit CHF 82'500.- pour 75 actions. Les bilans 2015 et 2016 de B_____, auxquels était inscrite la provision litigieuse de CHF 230'000.- pour 2015 et CHF 115'000.- pour 2016, étaient joints.

E. 13

Par décisions du 12 décembre 2017, l'une portant sur l'ICC 2016 et l'autre sur l'IFD 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation au motif que B_____ ne présentait pas un bilan déficitaire proprement dit au 31 décembre 2016, celui-ci ne comprenant pas de pertes reportées. La provision de CHF 345'000.- sur la valeur de la participation figurant à l'actif du bilan au 31 décembre 2016 ne pouvait être admise fiscalement. Une provision étant censée être dissoute chaque année, celle constituée sur l'exercice commercial 2015 concernant B_____ n'était pas non plus reconnue fiscalement pour la période 2016, malgré le fait qu'elle ait été admise « ultérieurement ». En outre, selon l'estimation du 16 juin 2017 du service des titres de l'AFC-GE, la valeur des actions de B_____ était considérablement plus élevée que celle revendiquée.![/endif]>![if> Le contenu des deux décisions était totalement identique, à la seule exception de l'objet mentionnant « impôt cantonal et communal – période fiscale 2016 » sur l'une et « impôt fédéral direct – période fiscale 2016 » sur l'autre.

E. 14

Par acte du 10 janvier 2018, posté le 11 janvier 2018, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre « la décision du 12 décembre 2017 » reçue de l'AFC-GE.![/endif]>![if> Les bilans de B_____ SA présentaient en 2015 et 2016 une diminution de près de 80 % et étaient déficitaires. Cette société ne disposait pas de réserves latentes et « périclit[ait] ». Ainsi, avec sa fiduciaire, elles avaient

décidé de réduire la valeur de sa participation dans ses bilans 2015 et 2016 de CHF 230'000.-, respectivement CHF 115'000.-, par l'intermédiaire de charges exceptionnelles. Bien que l'AFC-GE ait tenu compte de cette diminution dans la valeur des actions en 2015, elle l'avait ensuite refusée en 2016, ce qui était incompréhensible. Étaient notamment joints copie de la décision sur réclamation du 12 décembre 2017 de l'AFC-GE portant sur l'ICC 2016, ainsi que du rapport de l'organe de révision de B_____ du 7 août 2017 indiquant que les comptes annuels présentaient une perte nette de l'exercice de CHF 78'779.55 et un bénéfice reporté au bilan de CHF 130'746.17.

E. 15

Faisant référence à une sommation du 5 février 2018 de l'AFC-GE de payer l'IFD 2016, A_____ a répondu le 13 février 2018 qu'un recours était pendant au TAPI.![endif]>![if>

E. 16

L'AFC-GE l'a cependant informée le 20 février 2018 que le TAPI n'avait, en l'état, ouvert son recours que pour l'ICC 2016, faute de précision concernant l'IFD 2016. Si A_____ souhaitait que son recours porte également sur l'IFD 2016, elle devait en informer le TAPI. Dans l'intervalle, l'AFC-GE suspendait la procédure de recouvrement jusqu'à ce qu'une décision soit prise à cet égard par le TAPI.![endif]>![if> Ledit courrier était adressé en copie au TAPI.

E. 17

Dans ses écritures responsives du 9 mars 2018, l'AFC-GE a conclu à la rectification partielle de la provision en CHF 289'202.- au lieu de CHF 345'000.- et au rejet du recours au surplus.![endif]>![if> Ayant accepté en 2015 la première provision de CHF 230'000.-, l'AFC-GE était prête à accepter en 2016 une augmentation de la provision comptabilisée sur la base des comptes annuels 2016 de B_____ SA, soit CHF 289'202.-. Cette augmentation de CHF 59'202.- résultait de la différence entre la valeur actuellement comptabilisée de B_____ SA dans les comptes de A_____ à hauteur de CHF 479'512.- et le 75 % de la valeur comptable de B_____ SA de CHF 190'310.-, soit CHF 289'202.-, auquel il fallait soustraire le montant de la provision déjà acceptée de CHF 230'000.-. La reprise effectuée par L'AFC-GE sur la provision comptabilisée devait s'élever à CHF 55'789.-. L'AFC-GE n'effectuait ainsi pas de distinction entre l'ICC et l'IFD.

E. 18

Par courrier du 10 mars 2018, A_____ a confirmé au TAPI que son recours était dirigé contre la décision du 12 décembre 2017, portant tant sur l'ICC 2016 que sur l'IFD 2016.![endif]>![if>

E. 19

Par jugement du 11 juin 2018, le TAPI a partiellement admis le recours précité, en tant qu'il était recevable concernant l'ICC 2016, donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle acceptait de rectifier partiellement la décision litigieuse dans le sens des considérants et renvoyé le dossier à celle-ci pour nouvelle décision de taxation concernant l'ICC 2016. Le recours était irrecevable quant à l'IFD 2016.![endif]>![if> La conclusion portant sur l'IFD 2016 ayant été formulée le 10 mars 2018, soit en dehors du délai légal de trente jours à compter de la réception de la décision sur réclamation du 12 décembre 2017, le recours concernant l'IFD 2016 était irrecevable. La B_____ faisant partie de la catégorie des sociétés de financement, sa valeur correspondait à sa valeur substantielle. Bien que la B_____ avait

subi des pertes d'exploitation en 2015 et en 2016, elle disposait encore, selon son bilan au 31 décembre 2016, de capitaux propres pour un total de CHF 253'746.-, et rien n'indiquait que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'était plus couverte au sens de l'art. 725 al. 1 CO. Faute de pouvoir constater l'existence d'éventuelles réserves latentes dans les comptes de B_____ SA, il convenait de considérer que ce montant de capitaux propres équivalait à la valeur substantielle de cette société. A_____ détenant 75 % du capital-actions de B_____ SA, la valeur de ces participations pouvait être estimée à CHF 190'310.- au 31 décembre 2016. Ainsi, la valeur des actions de B_____ SA inscrites au bilan de A_____ étant de CHF 479'512.-, la provision pour dépréciation de leur valeur devait s'élever à CHF 289'202.- (CHF 479'512.- - CHF 190'310.-) au lieu de CHF 345'000.-. Compte tenu de la provision déjà comptabilisée l'année précédente, soit CHF 230'000.-, ce montant pouvait être augmenté de CHF 59'202.- (CHF 230'000.- + CHF 59'202.- = CHF 289'202.-). Comme l'AFC-GE avait accepté de rectifier la provision litigieuse en ce sens, le TAPI lui en donnait acte.

E. 20

Par acte du 5 juillet 2018, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité. À la demande de l'AFC-GE, elle avait confirmé que son recours auprès du TAPI concernait l'ICC et l'IFD 2016. Compte tenu de sa réclamation du 3 novembre 2017 contre la taxation définitive 2016, il était évident que le recours en question concernait le montant de la taxation définitive, soit CHF 120'224.10.

E. 21

L'AFC-GE s'en est rapportée à justice sur la recevabilité et le bien-fondé du recours, vu le déroulement des faits et le fait qu'elle ne s'était pas prononcée devant le TAPI sur la question de la recevabilité du recours en matière d'IFD. Celui-ci ne portait que sur l'irrecevabilité du recours s'agissant de l'IFD 2016. À la suite de la réclamation de A_____ du 3 novembre 2017, elle avait rendu, le 12 décembre 2017, deux décisions sur réclamation distinctes mais similaires sur le fond, l'une en ICC et l'autre en IFD. Aucun recours n'ayant été ouvert en IFD par le TAPI, la procédure de recouvrement de l'AFC-GE avait suivi son cours et une sommation de paiement avait été adressée à A_____. Cette dernière avait contesté cette sommation en indiquant qu'un recours au TAPI avait été déposé. L'AFC-GE l'avait ainsi invitée à préciser ses conclusions auprès du TAPI. L'AFC-GE n'avait donné aucune assurance à A_____ que son recours serait jugé recevable sur ce point, seul le TAPI étant compétent pour statuer sur la recevabilité des recours qui lui étaient soumis.

E. 22

Le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

E. 23

A_____ n'ayant pas fait usage de son droit à la réplique dans le délai imparti à cet effet, les parties ont été informées que la cause était 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Le

litige porte sur le point de savoir si le TAPI pouvait déclarer irrecevable le recours déposé par la contribuable concernant l'IFD, dans la mesure où il ne comportait pas de conclusions à ce sujet.

3. a. Selon l'art. 65 al. 1 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant.

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas, en soi, un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 consid. 2 et références citées ; ATA/670/2010 du 28 septembre 2010 consid. 2 ; ATA/391/2010 du 8 juin 2010 consid. 4). Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision, ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/1590/2017 du 12 décembre 2017 consid. 2 et les références citées ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 624 n. 5.3.1.2). Des conclusions conditionnelles sont en revanche irrecevables (ATA/650/2009 du 8 décembre 2009 consid. 3 ; ATA/307/2000 du 16 mai 2000 consid. 4). Il en va de même des conclusions subsidiaires prises en dehors du délai de recours, pendant le cours de la procédure (arrêt du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 ; ATA/594/2011 du 20 septembre 2011). L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours (ATA/391/2010 du 8 juin 2010 consid. 4 ; ATA/153/2010 du 9 mars 2010 consid. 7). Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions (art. 65 al. 3 LPA ; ATA/309/2010 du 4 mai 2010 consid. 2 ; ATA/156/2010 du 9 mars 2010 consid. 1).

b. La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst.), le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 142 V 152 consid. 4.2 ; 135 I 6 consid. 2.1). L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable, soit dans la sanction qui lui est attachée (ATF 132 I 249 consid. 5 ; 130 V 177 consid. 5.4.1). Ainsi en va-t-il lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave et disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATF 133 V 402 consid. 3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_328/2014 du 8 mai 2014 consid. 4.1 ; 2C_1022/2012 du 25 mars 2013 consid. 5.1 ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, op. cit., p. 261 n. 2.2.4.6 et les références citées). Ainsi, le Tribunal fédéral a considéré, dans le cadre d'un litige en matière de droit fiscal, que, même si le recourant n'avait pas formellement conclu devant la chambre de céans, à l'annulation du jugement entrepris et à l'établissement d'une nouvelle taxation fondée sur une certaine valeur fiscale pour un immeuble, cette requête ressortait clairement de ses autres conclusions contenues dans le recours, de la motivation de celui-ci et de la procédure devant les autorités précédentes. Il s'agissait typiquement d'une situation dans laquelle, à la lecture du mémoire, on comprenait aisément ce que voulait le recourant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_821/2017 du 23 mars 2018 consid. 4).

c. En l'espèce, la recourante, qui agit en personne, a élevé réclamation le 3 novembre 2017 contre les bordereaux de taxation du 5

octobre 2017 portant sur l'ICC et l'IFD 2016. Bien qu'elle ait alors rédigé un seul courrier à cette fin, contestant la provision prise en considération pour la dépréciation de la valeur de ses actions de B_____, l'AFC-GE a considéré que celui-ci portait effectivement sur l'ensemble de la taxation pour la période 2016. Dans le cadre de la procédure de recours par-devant le TAPI, la recourante n'a certes joint qu'une seule des deux décisions de l'AFC-GE du 12 décembre 2017, soit celle indiquant sous concerne « Impôt cantonal et communal – période fiscale 2016 ». Cependant, dans son acte de recours du 10 janvier 2018, elle persistait clairement à contester le montant de la provision retenue pour la dépréciation de la valeur de ses actions de B_____, laquelle avait une incidence évidente tant sur le calcul de l'ICC 2016 que sur celui de l'IFD 2016. Après que l'AFC-GE a attiré son attention sur le fait que le TAPI n'avait ouvert de procédure que pour l'ICC 2016, la recourante a expressément précisé au TAPI que son recours concernait également l'IFD 2016. Il est vrai que ce courrier du 10 mars 2018 intervenait après l'échéance du délai de recours de trente jours. Toutefois, l'AFC-GE ayant transmis son dossier au TAPI, il en ressortait clairement que le litige portait autant sur l'ICC 2016 que sur l'IFD 2016. D'ailleurs, la décision du 12 décembre 2017 concernant l'IFD 2016 avait un contenu strictement identique, à l'exception de son titre, à celle visant l'ICC 2016, étant relevé que le montant de la provision est déterminé de manière identique pour l'ICC et l'IFD. Au demeurant, l'AFC-GE elle-même n'a pas relevé dans sa réponse que le TAPI ne pouvait examiner la question de la provision que sous l'angle de l'ICC. Ainsi, il s'imposait in casu, sous peine de faire preuve de formalisme excessif, de considérer que le recours soumis aux premiers juges était également recevable quant à l'IFD 2016. Cette approche se justifie d'autant plus que la provision litigieuse devait effectivement être rectifiée, de sorte que retenir le contraire, reviendrait à admettre que la recourante pourrait bénéficier d'une taxation correcte pour l'ICC 2016, mais devrait accepter que tel ne soit pas le cas pour l'IFD 2016. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et la cause sera renvoyée au TAPI pour qu'il se prononce au fond. 4. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante, qui n'y a pas conclu et n'est pas représentée par un mandataire (art. 87 al. 2 LPA).!

[endif]>![if> * * * * *

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