

GE_GERICHTE JTAPI/313/2025 vom 26. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_313_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/313/2025 du 26 mars 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/313/2025 del 26 marzo 2025

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation

- 18/30 - A/3495/2023 judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 LIFD).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Dans sa détermination du 27 février 2025, l'AFC-GE a indiqué accepter de ne pas imposer, en tant que revenu, les montants provenant de l'héritage belge. Il lui en sera donné acte, ces sommes ne pouvant en effet pas être considérées comme du revenu qui serait réalisé en 2015 et/ou en 2016, au vu de l'attestation notariale produite le 20 février 2025. Cette question n'est ainsi plus litigieuse.

E. 4

Les recourants demandent la jonction des causes A/743/2024 et A/3495/2023, par économie de procédure.

E. 5

En vertu de l'art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), le tribunal peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

E. 6

En l'occurrence, les deux causes concernent certes les mêmes contribuables, mais ne relèvent pas d'une problématique juridique en tous points identique. Elles portent en effet sur des reprises dont le nombre et la nature sont différents. Au demeurant, la présente cause relève de la procédure de taxation (2015 à 2018) tandis que la cause A/743/2024 relève des procédures de rappel et de soustraction d'impôt (2013 et 2014). Ainsi, statuer au moyen d'un seul jugement rendrait sa rédaction et sa compréhension plus complexes, ce tant en fait qu'en droit. Dans ces conditions, la jonction requise ne sera pas ordonnée. A toutes fins utiles, il sera précisé que le tribunal a statué ce jour dans la cause A/743/2024.

E. 7

Aux termes des art. 115 LIFD et 18 al. 2 LPFisc, les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour

la taxation. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend pour le justiciable le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3; 140 I 285 consid. 6.3.1). Cette garantie constitutionnelle n'empêche toutefois pas l'autorité de renoncer à procéder à des mesures d'instruction, lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). L'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas un droit à être entendu oralement dans une procédure fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 9C_524/2024 du 7 janvier 2025 consid. 5.2 et l'ATF 140 I 68 cité).

- 19/30 - A/3495/2023 L'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal, comme celles faisant l'objet du présent litige (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.2.1 et les références).

E. 8

En l'espèce, le recourant indique solliciter son audition afin de confirmer de « vive voix » les éléments de fait exposés dans les écritures de ses mandataires. Or, il ne motive pas les raisons pour lesquelles les explications qu'il donnerait en audience seraient susceptibles d'emporter davantage la conviction du tribunal que les pièces et explications fournies dans le cadre de la procédure écrite. Dans ces conditions, son audition, en soi non obligatoire, ne sera pas ordonnée.

E. 9

Les recourants contestent les reprises sur le revenu en lien avec les entités seychelloises, au motif que le recourant n'aurait pas déployé lui-même l'activité de ces dernières, comme l'a retenu l'autorité intimée.

E. 10

Les art. 16 LIFD et 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD et 18 à 24 LIPP, ces dispositions expriment, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables, à moins d'être expressément exonérés (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1).

E. 11

Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP).

E. 12

Sont également imposables, en vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c LIPP, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; 119 Ib 116 consid. 2). De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne la ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre

- 20/30 - A/3495/2023 compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

E. 13

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples. Une prestation appréciable en argent peut ainsi prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2).

E. 14

Lorsque les conditions de la prestation appréciable en argent sont réunies, il y a lieu de distinguer - à tout le moins lorsque le bénéficiaire final de la prestation n'est pas l'actionnaire détenteur de participations - les trois contribuables concernés par l'opération, raison pour laquelle en doctrine comme en jurisprudence, pareille constellation est décrite par la figure géométrique du triangle (ATA/404/2023 du

E. 18

avril 2023 consid. 11c).

Dans le cadre de la théorie du triangle, qui fait intervenir tout d'abord une société, ensuite l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de cette dernière et enfin une « personne la ou les touchant de près », cette dernière peut être une personne physique ou morale entretenant avec la société et/ou l'actionnaire, le détenteur de participations ou l'organe, des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références).

Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour

l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4 ; 136 I 49 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). Si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3 ; 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1 ; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 ; 2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2). Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et qu'elle est versée à une personne proche, la théorie du triangle (« Dreieckstheorie »)

- 21/30 - A/3495/2023 s'applique dans tous les cas. En vertu de cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière, puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2020 du 3 mai 2021 consid. 4.2 ; 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.1). Il y a lieu de voir un indice en ce sens, lorsque la comparaison avec des opérations usuelles semblables démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle – disproportionnée – qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts. Le détenteur de parts doit par conséquent aussi être imposé sur des attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). 15. Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2 et les arrêts cités). Lorsqu'une prestation appréciable en argent intervient entre sociétés sœurs qui sont dominées par le même détenteur de participations qui les possède dans sa fortune privée, ce dernier doit donc aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2). La société qui passe des actes juridiques avec ses actionnaires ou toute personne la ou les touchant de près doit le faire dans les mêmes conditions que celles auxquelles elle aurait accepté de traiter avec des tiers dans les mêmes circonstances ; à défaut, elle ne s'explique que par les relations privilégiées entre les parties. Elle n'est dans ce cas pas reconnue par le droit fiscal et les dépenses consenties, dépourvues de justification commerciale, seront réintégrées au bénéfice net imposable de la société. Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que revêtent ces actes que pour la fixation des montants objets des transactions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_985/2012 ; 2C_986/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3). 16. Selon la jurisprudence (ATF 131 II 627 consid. 5.2 ; 109 Ib 110 consid. 3 ; 103 Ia

S'agissant des autres reprises en lien avec les factures X_____ et « Z_____ » (années 2015 et 2016), si le recourant a certes versé au dossier ces dernières, il n'a fourni aucun élément probant démontant qu'il les a effectivement comptabilisées dans le cadre de son activité indépendante. Dans ces conditions, les montants y indiqués (EUR 5'281.- en 2015, EUR 2'500.- et EUR 4'250.- en 2016) doivent être imposés auprès de lui, conformément aux art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP, puisqu'il les a facturés pour les services qu'il a rendus à ces entreprises.

E. 21

Dans sa réplique, le recourant prétend que le montant de CHF 50'000.- repris pour l'année 2015 correspondrait à un prêt que lui aurait octroyé J_____ LTD en 2015 et qu'il aurait remboursé en 2016 par « compensation » avec une créance qu'il aurait eue envers cette société pour ses prestations de consultant fournies dans le courant de cette année-là.

E. 22

En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c LIPP, tout avantage appréciable en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière.

E. 23

Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire, dans la mesure et aux conditions auxquelles un tiers pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Le prêt représente toutefois une prestation appréciable en argent dans la mesure où l'opération s'écarte des conditions qui auraient été offertes à un tiers, respectivement s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché (ATF 138 II 57 consid. 3.1). Tel est notamment le cas si le prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure du bilan (autrement dit, lorsque le prêt n'est pas couvert par les moyens existants de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport aux autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, si les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57 consid. 3.2). La prestation appréciable en argent peut consister soit dans la mise à disposition d'un montant sans que son remboursement ne soit envisagé, soit dans la renonciation par la société prêteuse à une contreprestation adaptée au risque encouru. Dans le premier cas, la prestation appréciable en argent correspond au montant remis à l'actionnaire, dans le second à la différence entre le taux d'intérêt appliqué et le taux d'intérêt qu'elle aurait exigé d'un tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.1 et les arrêts cités).

En ce qui concerne la dette de prêt elle-même, il n'y a pas de prestation appréciable en argent si l'actionnaire à qui la société a prêté est tenu, comme tout emprunteur

- 25/30 - A/3495/2023 tiers, au remboursement. Il en va différemment s'il n'y a pas lieu de compter avec le remboursement du prêt, parce que les parties ne l'ont pas envisagé ou que l'on ne doit pas compter sur un remboursement (ATF 138 II 57 consid. 5). La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts « simulés » (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1), mais il n'est pas nécessaire pour autant de prouver que les conditions strictes d'une simulation au sens du droit civil (art. 18 al. 1 CO; sur la notion, cf. arrêt 4A_484/2018 du 10 décembre 2019 consid. 4.1; cf. aussi arrêt 2C_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3)

soient remplies.

Une reprise du capital mis à disposition au titre de prêt peut représenter une prestation appréciable en argent indépendamment du point de savoir si on est en présence d'une simulation, aux conditions strictes de l'art. 18 CO. Ce qui compte, c'est la volonté des parties que le montant remis par la société à l'actionnaire (ou à un proche) soit remboursé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2).

Si aucune image claire de simulation ne ressort des circonstances qui prévalent au moment de l'octroi des montants examinés, il faut attendre. En effet, l'admission d'une simulation n'est possible que sur la base d'indices clairs, faute de quoi l'autorité doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable. Le constat que la dette n'a pas au moins partiellement diminué avec le temps est un indice de simulation ultérieure, de même que le constat selon lequel le prêt a considérablement augmenté, malgré la situation financière difficile du débiteur. Le fait que les intérêts passifs soient rajoutés à la dette principale et non pas payés est aussi un indice de simulation. Si l'autorité fiscale constate qu'un prêt initialement convenu par les parties est devenu simulé ultérieurement, la reprise intervient pour la période fiscale pour laquelle le constat de simulation est opéré, étant précisé que l'admission d'une simulation ultérieure n'a pas d'effet ex tunc (arrêt du Tribunal fédéral 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et les réf.).

E. 24

La manière dont le prêt est traité au plan comptable dans le bilan de la société prêteuse et celle dont le débiteur le fait figurer dans sa déclaration d'impôt sont des éléments pertinents pour juger si l'on est en présence d'un véritable prêt. En effet, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan de la société créancière et l'absence de mention de la dette et de la déduction d'intérêts passifs dans la déclaration fiscale du débiteur sont des éléments qui peuvent signifier que les intéressés eux-mêmes considèrent que le prêt n'existe pas (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1 et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). Le fait que les intérêts passifs soient rajoutés à la dette principale et non pas payés est aussi un indice de simulation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_843/2012 du 20 décembre 2012 consid. 3.2). Une simulation ultérieure peut être admise s'il ressort des circonstances que l'actionnaire a clairement la volonté de soustraire des moyens à la société. Tel peut être le cas si des mesures sont prises au niveau de la société, par exemple si la créance est amortie (ATF 138 II 57 consid. 5.2.3 ; arrêts

- 26/30 - A/3495/2023 du Tribunal fédéral 2C_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.5.2 ; 2C_461/2008 du 23 décembre 2008 consid. 2.2).

E. 25

En matière fiscale, de manière générale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient 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 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b). Par ailleurs, de jurisprudence constante, en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral

9C_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; ATA/791/2023 du 18 juillet 2023 consid. 7.7 ; ATA/184/2023 du 28 février 2023 consid. 3.3).

E. 26

En l'espèce, le contrat de prêt que le recourant a versé au dossier ne saurait, à lui seul, suffire pour admettre l'existence du prêt allégué. En effet, ce document ne fixe que son montant et la date de son remboursement en 2016, à l'exclusion de tout intérêt et de toute garantie. De plus, selon la jurisprudence susmentionnée et contrairement à ce qu'il prétend, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan 2015 d'J_____ LTD signifie que celle-ci considèrerait elle-même que le prêt n'existait pas. Dès lors, peu importe qu'il ait indiqué dans sa déclaration fiscale 2015 une dette de CHF 50'000.- envers cette société, d'autant moins qu'il l'a déclarée comme dette personnelle alors que dans son recours, il prétend qu'il l'aurait comptabilisée dans la fortune de son entreprise. Enfin, le remboursement du prêt allégué n'est pas non plus démontré. La facture « J_____ » indique certes un montant de CHF 50'000.-, mais aucun document au dossier ne vient confirmer l'existence d'un « abandon de créance » ou de la « compensation » alléguée par le recourant. En outre, et contrairement à ce qu'il prétend, il ne ressort pas de ses comptes 2016 que ce montant a été inclus dans son chiffre d'affaires, aucun poste comptable ne permettant de le constater. Dans ces conditions, cette reprise doit également être confirmée.

E. 27

L'AFC-GE a requis une *refomatio in pejus* du bordereau ICC 2015, en ce sens que la somme de EUR 25'059.- (CHF 27'249.-) provenant de l'héritage belge soit rajoutée à la fortune imposable pour cette période.

E. 28

En vertu de l'art. 50 al. 2 LPFisc, dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation. Il peut ainsi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc). Ainsi, le tribunal est habilité à procéder lui-même à une nouvelle taxation

- 27/30 - A/3495/2023 - ce tant à l'avantage qu'au désavantage du contribuable - nonobstant les conclusions des parties à cet égard (cf. JTAPI/1273/2021 du 16 décembre 2021 consid. 20, confirmé par l'arrêt de la chambre administrative ATA/853/2022 du 23 août 2022). Aux termes de l'art. 9 al. 1 LIPP, chacun des hoirs doit ajouter à ses propres éléments imposables sa part de revenu et de fortune dans l'hoirie, étant précisé que les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial sont exonérées de l'impôt sur le revenu parce que n'en représentant pas un (cf. art. 27 let. d LIPP ; Yves NÖEL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 591 et les références).

E. 29

En l'espèce, au vu de l'attestation notariale que le recourant a remise au tribunal le 20 février 2025, il faut admettre que la somme de EUR 25'059.- (CHF 27'249.-) correspond aux avoirs auxquels il a eu droit dans la succession belge, lesquels ne constituent pas un revenu, mais un élément de sa fortune imposable. Il en résulte que la reprise en fortune de CHF 27'249.- que l'AFC-GE a requise le 27 février 2025 doit être confirmée, étant précisé que les recourants ont eu la possibilité de faire valoir leur point de vue à ce sujet.

E. 30

En dernier lieu, les recourants reprochent à l'AFC-GE de ne pas avoir estimé les titres de D_____ LTD sur la base des comptes de chaque année concernée.

E. 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).

E. 32

Les titres d'une société holding pure sont estimés selon la valeur substantielle de la société (ch. 33 et 38 de la circulaire n° 28 ; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_328/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.5 et 6.1). Les titres et participations étrangers non cotés sont estimés d'après les présentes instructions (ch. 60.1 de la circulaire n° 28). La circulaire n° 28 précise que 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

- 28/30 - A/3495/2023 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, le commentaire 2024 précisant qu'elle ne peut être considérée comme conforme à la loi qu'à la condition stricte qu'il n'y ait aucune modification essentielle. Si la valeur fiscale de l'année précédente a toujours été utilisée lors des périodes précédentes, alors cette valeur fiscale de l'année précédente peut servir de base en raison du principe de continuité et ce, également dans le cadre de la procédure de recours (circulaire no 28 ch. 4 et commentaire 2022 p. 10 et les décisions zurichoises citées).

E. 33

Si l'estimation des titres non cotés en bourse est effectuée sur la base de la circulaire n° 28, il convient alors de supposer que l'estimation aboutit à une valeur vénale correcte et que, par ce calcul, le fisc a apporté une preuve suffisante. Si un contribuable est d'un avis contraire, il lui appartient d'apporter ses propres preuves (cf. p. 3 s du commentaire 2022). La preuve de l'existence de circonstances justifiant de s'écarter de la méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire et de l'inadéquation à leur situation du mode de calcul figurant dans cette dernière doit ainsi être apportée par le contribuable (ATA/303/2013 du 14 mai 2013 consid. 4 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 consid. 6).

E. 34

En l'espèce, l'AFC-GE a fixé la valeur des titres de D_____ en se fondant uniquement sur la valeur substantielle de celle-ci, ce qui est parfaitement conforme à la circulaire n° 28. Cette estimation est dès lors supposée correspondre à la valeur vénale au sens de l'art. 14 al. 1 LHID. En conséquence, il incombait aux recourants d'apporter des éléments de preuve permettant de la remettre en cause, ce qu'ils n'ont pas fait. En effet, dans un premier temps, ils se sont limités à réclamer à l'AFC-GE des explications au sujet de son estimation, puis à lui reprocher de s'être fondée sur les comptes de l'année précédente (n-1), au lieu de ceux de l'année concernée (n). Or, ce faisant, ils n'établissent pas que la valeur fiscale de l'année concernée (n) a toujours été utilisée lors des périodes antérieures à 2015. Il n'est dès lors pas possible de les suivre lorsqu'ils estiment, dans la présente procédure, que la valeur des

titres aurait dû être fixée sur la base des comptes à fin de chaque année concernée. Conformément au principe de continuité, c'est en effet la valeur fiscale de l'année précédente qu'il convient d'utiliser, cela en l'absence de modification substantielle de la société pendant l'exercice déterminant. Les recourants n'allèguent aucune modification essentielle ni ne contestent que pour les périodes précédentes, la valeur fiscale de l'année précédente a été utilisée. Dans ces conditions, il convient de confirmer la méthode d'estimation appliquée par l'AFC-GE.

E. 35

Au vu de ce qui précède, le recours, sera admis (très) partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE, et rejeté pour le surplus. Le dossier lui sera renvoyé pour - 29/30 - A/3495/2023 qu'elle établisse de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2015 et 2016 conformément aux considérants qui précèdent.

E. 36

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent dans une très large mesure, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

E. 37

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à titre de dépens (art. 87 al. 2 LPA), les recourants ayant obtenu partiellement gain de cause sur la base d'une pièce qu'il n'ont produite que devant le tribunal, le 20 février 2025, sans expliquer, ni démontrer, les raisons pour lesquelles il n'ont pas pu la remettre à l'AFC-GE au stade de la taxation ou de la réclamation, dans quel cas elle aurait déjà admis ce point, si bien qu'ils n'auraient pas eu à le contester devant le tribunal. À diverses reprises, le tribunal a en effet jugé que lorsqu'en se conformant aux obligations qui lui incombent, le contribuable aurait déjà pu obtenir gain de cause dans la procédure de taxation ou de réclamation, les frais occasionnés dans le cadre du recours ne pouvaient pas être considérés comme indispensables, de sorte que l'octroi d'une indemnité à titre de dépens était exclu (cf. not. JTAPI/275/2023 ; JTAPI/595/2022 ; JTAPI/108/2018 ; JTAPI/510/2016 ; JTAPI/1192/2015).

- 30/30 - A/3495/2023

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