

GE_GERICHTE JTAPI/627/2024 vom 24. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_627_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/627/2024 du 24 juin 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/627/2024 del 24 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

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

E. 3

Le litige porte sur l'estimation de la valeur fiscale des actions d'une société anonyme d'avocats non cotée en bourse pour l'année fiscale 2019.

E. 4

Le recourant a préalablement conclu, dans son courrier du 5 janvier 2024, ainsi que dans sa réplique du 23 janvier suivant, à son audition orale ainsi qu'à celle de l'avocat ayant acquis ses actions en 2022.

E. 5

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 127 I 54 consid. 2b). Ce droit ne s'étend toutefois qu'aux éléments pertinents pour décider de l'issue du litige et n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2; 131 I 153 consid. 3). En outre, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 134 I 140 consid. 5.3).

E. 6

En l'espèce, le recourant a eu l'occasion, au cours de la présente procédure, de faire valoir ses arguments et de produire des pièces, tant dans son recours que dans sa réplique. Comme il sera exposé ci-après (cf. infra consid. 14), le dossier soumis au tribunal comporte en outre suffisamment d'éléments pertinents pour pouvoir statuer en connaissance de cause sur l'ensemble du litige. A cela s'ajoute que l'on ne voit pas quels éléments d'information son audition lui permettrait d'apporter, que la sur revenu CHF 51'094.-

autre CHF 584.-

2019 CHF 47'960.- CHF 9'572.- CHF 57'532.- CHF 174'644.- 33% sur fortune CHF 14'144.-

- 8/15 -

A/2518/2023 procédure écrite l'aurait empêché d'exposer, et le recourant ne justifie d'ailleurs pas spécifiquement l'utilité de l'entendre oralement.

E. 7

Les actes d'instruction sollicités par le recourant ne sont dès lors pas nécessaires pour décider de l'issue du recours. Au vu de ce qui précède, il ne sera pas donné suite aux actes d'instruction susmentionnés.

E. 8

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, estimée en principe à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID). La valeur de rendement peut toutefois être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 2ème phr. LHID).

E. 9

La valeur vénale est la valeur marchande objective d'un actif à un moment donné. Il s'agit de la valeur qu'un acheteur paierait normalement dans des circonstances normales (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/460/2018 du 8 mai 2018 et les références citées). La LHID ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2ème phr. LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité, ibidem).

E. 10

À Genève, l'art. 46 LIPP 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). La teneur de l'art. 49 LIPP n'interdit pas, par principe, la prise en compte de la valeur de rendement d'un bien avant de fixer sa valeur fiscale. À cela s'ajoute que la valeur vénale de certains biens est de toute manière corrélée – dans une mesure plus ou moins grande – au rendement que ceux-ci peuvent procurer, de sorte que son estimation ne peut pas en faire totalement fi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_328/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.8).

E. 11

S'agissant de l'évaluation de participations dans des sociétés non cotées, le Tribunal fédéral se réfère et applique la circulaire n° 28 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 5.3 et l'arrêt cité). La circulaire n° 28 (précisée par les commentaires) poursuit

un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétise ainsi l'art. 14 al. 1 LHID. En tant que directive, elle ne constitue certes pas du droit fédéral ou intercantonal, ne crée aucun droit ni

- 9/15 -

A/2518/2023 aucune obligation et ne lie donc pas le juge. Elle est toutefois reconnue, de jurisprudence constante, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés, même s'il n'est pas exclu que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité, *ibidem*).

E. 12

La circulaire n° 28 prévoit que la méthode d'estimation générale des titres non cotés des sociétés commerciales, industrielles et de services, dans la mesure où ils n'ont jamais été transférés, s'effectue par la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (circulaire n° 28, chap. A/2, ch. 4 et chap. B/3.2, ch. 34 de l'édition du 28 août 2008). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens ». Le commentaire de la circulaire n° 28, émanant de la Conférence suisse des impôts (également disponible sur le site de la Conférence), prévoit pour ce qui concerne l'estimation d'une étude d'avocats constituée en société anonyme que la valeur de rendement doit être incluse dans le calcul, que « la transmissibilité restreinte des droits de participation est uniquement à prendre en considération dans le cadre de la déduction forfaitaire [...] » et qu'« une politique spéciale de salaires et de dividendes n'aurait également aucune influence sur les principes de l'estimation » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité, consid. 5.4 et la référence au commentaire 2019 de la circulaire n° 28, p. 11). En revanche, pour les titres qui ont fait l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspond généralement au prix d'acquisition (circulaire n° 28 chap. A/2, ch. 5). Le prix obtenu lors d'un tel transfert n'est toutefois à prendre en considération que s'il permet de déterminer une valeur vénale représentative et plausible de la société, situation qui doit être examinée selon l'ensemble des circonstances (circulaire n° 28 chap. A/2, ch. 5 et commentaire 2019 de la circulaire, p. 4). Si tel est le cas, la jurisprudence a précisé que la détermination par le biais de la méthode dite « des praticiens » n'a pas lieu d'être (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité, *ibidem* et l'arrêt cité). S'agissant des transferts entre tiers indépendants, le commentaire mentionne que les prix de vente doivent ne pas avoir été fixés sur la base d'une formule d'estimation préétablie. La condition pour la détermination d'un prix justifié sur le plan fiscal est ainsi qu'un véritable prix du marché se soit formé, sans que d'autres circonstances aient influencé cette libre formation des prix (commentaire 2019 de la circulaire, p. 5 et la décision citée). Des transferts entre actionnaires, et/ou partenaires, ne sont pas considérés comme transferts entre tiers indépendants. Il en va notamment ainsi quand la formation du prix n'est pas transparente et qu'elle ne résulte pas d'une méthode correspondant à des critères économiques reconnus. C'est régulièrement le cas lorsqu'une société opérationnellement active fait l'objet d'un transfert sur la base d'une convention d'actionnaires avec pour prix de vente la seule substance intrinsèque. Le même

- 10/15 -

A/2518/2023 principe vaut pour l'acquisition par la société de ses propres droits de participation (commentaire 2019 de la circulaire, p. 5 et les décisions citées). Pour pouvoir

prendre en considération un transfert substantiel, le commentaire préconise en outre l'écoulement d'un délai maximal d'un an entre l'aliénation de la participation dans l'entreprise et la date de référence valable pour l'impôt sur la fortune (commentaire 2019 de la circulaire, p. 6 et la décision citée).

E. 13

Dans l'arrêt du 26 juillet 2021 mentionné ci-dessus qui portait sur l'estimation de la valeur des actions d'une société anonyme d'avocats, le Tribunal fédéral a notamment considéré que le recourant ne pouvait pas contester l'utilisation de la méthode des praticiens en se fondant sur les transferts d'actions qui étaient intervenus durant les années précédentes entre actionnaires sortants et nouveaux actionnaires. A teneur de l'arrêt rendu par la chambre administrative, les prix pratiqués à ces occasions étaient en effet restés invariables et avaient été déterminés systématiquement selon la valeur nominale des actions, conformément à ce qui était prévu par le contrat de société simple. Il ne pouvait dès lors être considéré que les transactions en cause avaient été réalisées sur un marché libre. Le recourant frisait en outre la témérité lorsqu'il faisait valoir que le prix fixé par la convention n'était pas applicable aux associés entrants parce qu'ils n'étaient pas liés par celle-ci au moment de l'acquisition. En effet, il ressortait des faits de l'arrêt entrepris – que le recourant ne contestait pas sous l'angle de l'arbitraire – que le prix des actions, y compris pour les associés entrants, ressortait du contrat de société qui fixait l'acquisition de la part au capital-actions de l'étude à un moment déterminé. Il découlait donc de ces éléments que les personnes qui souhaitaient acquérir des actions acceptaient également d'adhérer à la convention de société simple. Par ailleurs, le recourant n'indiquait pas quel autre motif que le contrat en cause pouvait justifier des transferts toujours au même prix des actions, soit à leur valeur nominale de CHF 100.-, qui était largement inférieure à la valeur substantielle de la société qui était fixée en 2015 et 2016 à plus de CHF 2'700'000.- par les autorités zurichoises, soit CHF 270.- par action.

E. 14

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter spontanément 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 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Si l'estimation de 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 dès lors d'apporter ses propres

- 11/15 -

A/2518/2023 preuves (ATA/1013/2020 du 13 octobre 2020 consid. 3 ; ATA/530/2020 du 26 mai 2020 consid. 2b ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2d ; ATA/1418/2017 du

E. 17

Aux termes de l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne

va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1). Pour juger si l'impôt a un effet confiscatoire, il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires. À cette fin, il y a lieu de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte, ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions, de même que la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune doit en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b). Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 48 n. 50).

E. 18

Au plan cantonal, la chambre administrative a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98.5% du revenu imposable des recourants en cause, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du

E. 20

Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 7 et les arrêts cités).

E. 21

En l'espèce, le recourant soutient que l'impôt sur la fortune dont il s'acquitte serait supérieur au rendement de celle-ci. Cet impôt représenterait en outre l'équivalent d'une année de salaire en quatre ans et un montant supérieur à la valeur nominale des actions en cinq ans. Il serait dès lors confiscatoire dans la durée. En l'occurrence, il résulte du tableau produit par l'AFC-GE que la charge fiscale du recourant a représenté 33% à 48% de son revenu imposable entre 2010 et 2019. De 2015 à 2019, elle n'a dépassé qu'à une seule reprise le seuil de 40% (soit 45% en 2016). Elle est dès lors restée inférieure au seuil de 60% du revenu net imposable prévu par l'art. 60 al. 1 LIPP durant l'ensemble de cette période. Le recourant n'allègue ni ne tente par ailleurs de démontrer qu'il aurait disposé, durant ce laps de temps, d'une capacité contributive insuffisante une fois sa charge fiscale acquittée. Par rapport au montant de son revenu net imposable, son imposition ne saurait dès lors être considérée comme confiscatoire. Le recourant se contente par ailleurs d'affirmer que son impôt sur la fortune serait supérieur au rendement de celle-ci. Ce faisant, il ne tente pas d'établir, chiffres à l'appui, que les dividendes qu'il aurait pu retirer de sa société auraient été durablement inférieurs à son impôt sur la fortune. Une telle hypothèse paraît au demeurant peu plausible. En 2016, l'impôt sur la fortune de l'intéressé s'est en effet élevé à CHF 28'177.-. Or, le bilan de cet exercice fait état d'un bénéfice reporté de

CHF 1'250'790.- et d'un bénéfice de l'exercice de CHF 261'794.-, soit prima facie

- 14/15 -

A/2518/2023 un montant de CHF 52'360.- par associé. Le rendement de la fortune du recourant ne paraît dès lors pas inférieur à l'impôt qui frappe celle-ci. Au vu de ce qui précède, le grief du caractère confiscatoire de l'imposition du recourant sera également rejeté.

E. 22

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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, qui succombent, sont condamnés, pris solidairement, au paiement d'un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais de même montant versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 15/15 -

A/2518/2023

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