

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1577/2010-ICCIFD

ATA/133/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 mars 2012

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur G_____
représentés par Me Luc Argand, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18
avril 2011 (JTAPI/351/2011)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur G_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève.

2. Le 2 août 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé d'office les contribuables pour l'année fiscale 2006, retenant un revenu imposable de CHF 118'318.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 128'300.- s'agissant de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ainsi qu'une fortune imposable de CHF 2'000'000.-.

3. Dans le courant du mois de juillet 2007, les contribuables ont déposé leur déclaration fiscale 2006, datée du 18 juillet 2007, auprès de l'AFC-GE. Ladite déclaration s'étant croisée avec la taxation d'office précitée, l'AFC-GE l'a considérée comme une réclamation.

M. G_____ déclarait notamment détenir 1'375 actions de la société F_____ au Luxembourg (ci-après : F_____ S.A.) pour un montant de CHF 1'375'000.-, ainsi que du mobilier d'une valeur de CHF 1'200'000.-. Les bijoux de son épouse, estimés à CHF 552'000.-, y étaient aussi mentionnés.

4. Le 17 septembre 2007, l'AFC-GE a écrit aux contribuables.

Afin de pouvoir examiner leur réclamation, elle leur impartissait un délai de quinze jours pour lui transmettre les comptes de pertes et profits 2004 et 2005 de F_____S.A. ainsi que pour lui indiquer la composition du capital-actions de cette société.

5. Par courrier daté du 13 novembre 2007, M. G_____ a transmis à l'AFC-GE les comptes des exercices 2004 et 2005 de F_____S.A.

Il détenait la totalité du capital-actions de ladite société.

6. Le 4 avril 2008, l'AFC-GE a écrit au conseil d'administration de F_____S.A.

L'AFC-GE avait déterminé la valeur fiscale des actions de F_____S.A. en se fondant sur les comptes annuels clos en 2005. Pour ce faire, elle avait additionné le capital-actions libéré, soit CHF 1'375'000.-, les bénéfices/pertes résultant du bilan, soit CHF 4'738'920.- ainsi que les réserves ouvertes, soit CHF 137'500.-, ce qui aboutissait à une valeur substantielle totale de ladite société de CHF 6'251'420.-. Elle avait ensuite divisé ce dernier montant par le nombre d'actions, soit 1'375, pour aboutir à une valeur de CHF 4'546.- par action.

7. Par pli recommandé du 1^{er} février 2010, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle entendait rectifier la taxation querellée en leur défaveur sur la base de la déclaration qu'ils avaient déposée. Un nouvel avis de taxation pour l'ICC 2006 était joint audit courrier.

Elle retenait un revenu imposable de CHF 100'624.- en lieu et place de CHF 118'318.- pour l'ICC ainsi qu'une fortune imposable de CHF 5'816'169.- au lieu de CHF 2'000'000.-. La valeur des actions de F_____S.A. était fixée à CHF 4'546.- par action (code 14.10). A cela, s'ajoutait CHF 1'200'000.- au titre d'autre fortune (code 16.60) ainsi que notamment CHF 552'000.- représentant des numéraires ou métaux précieux (code 16.40).

Un délai de vingt jours leur était imparti pour se déterminer sur les éléments précités, faute de quoi ceux-ci seraient considérés comme acceptés.

8. Par pli recommandé posté le 10 février 2010, M. G_____ a élevé réclamation contre le bordereau rectificatif précité.

La fortune totale imposable s'élevait à CHF 1'089'152.- et non à CHF 7'164'902.-.

En effet, le poste « autre fortune », d'un montant de CHF 1'200'000.-, correspondait à du mobilier ainsi qu'à des objets d'art. Ceux-ci se trouvaient au domicile du couple et n'étaient de ce fait pas imposables. S'agissant de la fortune mobilière déclarée, celle-ci s'élevait à CHF 1'890'565.- et non à CHF 6'766'315.-. Enfin, les bijoux personnels de son épouse, d'une valeur d'assurance de CHF 552'000.-, ne devaient pas non plus faire partie de la fortune imposable.

9. Par décisions sur réclamation du 8 mars 2010, l'AFC-GE a notifié aux contribuables deux bordereaux de taxation rectificatifs, le premier concernant l'ICC et le second l'IFD 2006.

S'agissant de l'ICC, elle réitérait les explications données dans son pli du 1^{er} février 2010 et retenait de ce fait les mêmes éléments imposables, soit CHF 100'624.- de revenu et CHF 5'816'169.- de fortune.

Quant à l'IFD, le revenu imposable était fixé à CHF 112'500.-.

10. Par pli recommandé posté le 30 mars 2010, M. G_____ a recouru auprès de l'AFC-GE contre la décision précitée relative à l'ICC 2006.

Aucun élément de sa fortune en 2006 ne permettait d'évaluer sa fortune mobilière à CHF 6'766'315.-. Ce chiffre ne correspondait pas à l'imposition de 2005 ni à celles des années suivantes. De plus, des objets et tableaux personnels situés à son domicile avaient été compris dans la fortune imposable alors qu'ils ne devaient pas l'être.

11. Le 23 avril 2010, l'AFC-GE a écrit aux contribuables les informant qu'elle transmettait le recours précité à l'autorité compétente, soit en l'espèce la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).
12. Le 23 décembre 2010, l'AFC-GE a répondu audit recours en concluant à son rejet concernant l'ICC 2006 et à ce qu'il soit déclaré sans objet s'agissant de l'IFD 2006.

La valeur des actions retenue par l'AFC-GE avait été établie conformément aux art. 1 et 5 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), applicable à la période fiscale 2006.

L'AFC-GE s'était bornée à taxer le montant de CHF 552'000.- déclaré par le contribuable lui-même et correspondant aux « bijoux personnels du conjoint ». Selon l'art. 2 let. i aLIPP-III, les bijoux et l'argenterie étaient soumis à l'impôt sur la fortune lorsque leur valeur dépassait CHF 2'000.-. Partant, c'était à bon droit que la fortune en bijoux avait été taxée dans le cas d'espèce.

S'agissant du montant de CHF 1'200'000.-, force était de constater que ce dernier, taxé en fortune, correspondait exactement à ce que les contribuables avaient déclaré et rien n'indiquait dans leur déclaration fiscale 2006 que ce montant concernait des objets et des tableaux personnels.

13. Par jugement du 18 avril 2011, le TAPI a déclaré le recours irrecevable en tant qu'il concernait l'IFD et l'a admis partiellement s'agissant de l'ICC.

M. G_____ avait admis détenir l'intégralité du capital-actions de F_____S.A., soit 1'375 actions. De plus, la valeur de l'action déterminée par l'AFC-GE dans son courrier du 4 avril 2008, soit CHF 4'546.-, n'avait pas suscité de réaction de la part des contribuables ni de la société. La valeur imposable des titres de F_____S.A., au niveau de la fortune des contribuables, s'élevait donc à CHF 6'250'750.- (1'375 x CHF 4'546.-) et non à CHF 6'766'315.- comme retenu par l'AFC-GE dans le bordereau de taxation du 8 mars 2010. Le recours devait dès lors être admis sur ce point.

Les contribuables avaient admis que la somme de CHF 552'000.- correspondait aux bijoux du conjoint. Dès lors que leur valeur dépassait CHF 2'000.-, ils étaient imposables au sens de l'art. 2 let. i aLIPP-III.

S'agissant du mobilier situé à leur domicile, l'AFC-GE avait repris le montant mentionné par les contribuables dans leur déclaration fiscale, soit CHF 1'200'000.-. Cependant, l'AFC-GE n'expliquait pas pour quelle raison elle avait décidé d'imposer cette somme, alors que le mobilier n'était pas imposable en

vertu de l'art. 12 let. a aLIPP-III. Le fait de déclarer un montant de CHF 1'200'000.- ne rendait pas ce dernier automatiquement imposable dès lors que même les éléments non imposables devaient être déclarés au sens de l'art. 26 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Partant, la reprise de CHF 1'200'000.- devait être annulée.

Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

14. Par acte déposé le 3 juin 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 18 avril 2011, reçu le 5 mai 2011. Elle conclut à l'annulation du jugement du TAPI, dans la mesure où il ne retenait pas le montant de CHF 6'766'315.- en tant que fortune mobilière totale de M. G_____, ainsi qu'à la confirmation de sa propre décision du 8 mars 2010 s'agissant de tous les éléments de fortune mobilière devant être pris en compte pour l'année fiscale 2006.

Le bordereau rectificatif ICC 2006 du 8 mars 2010 avait notamment tenu compte des éléments de fortune suivants :

- CHF 1'200'000.- (autre fortune contribuable - code 16.60) ;
- CHF 6'766'315.- (fortune mobilière contribuable - code 14.10), soit CHF 6'250'750.- (F_____S.A.), CHF 102'530.- (S_____), CHF 1'082.- (P_____), CHF 61'631.- (V_____), CHF 107'826.- (L_____), CHF 9'366.- (R_____), CHF 170'500.- (T_____) et CHF 62'630.- (H_____);
- CHF 292'587.- (fortune mobilière conjoint - code 14.10), soit CHF 58'377.- (S_____), CHF 234'210.- (R_____);
- CHF 552'000.- (numéraires, métaux précieux, etc. conjoint - code 16.40).

Le contribuable avait admis détenir la totalité du capital-actions de F_____S.A., soit 1'375 actions, et n'avait formulé aucune objection concernant la valeur de l'action déterminée par l'AFC-GE, soit CHF 4'546.-. Dès lors, c'était à juste titre que le TAPI avait fixé la valeur imposable des titres à CHF 6'250'750.- (1'375 x 4'546.-). Cependant, de cette constatation, le TAPI avait tiré une conclusion erronée, en ce sens que le montant de CHF 6'766'315.- retenu sous code 14.10 du bordereau rectificatif ICC 2006 du 8 mars 2010 ne concernait pas seulement la fortune afférente aux actions F_____S.A., mais aussi les autres éléments de l'état des titres déclarés par M. G_____ et qui n'avaient à aucun moment fait l'objet de contestation. Le jugement du TAPI querellé devait donc être rectifié dans ce sens.

Pour le surplus, le jugement litigieux du TAPI devait être confirmé.

15. Le 30 juin 2011, le TAPI a persisté dans les considérants et le dispositif de son jugement.
16. Par courrier recommandé posté le 12 août 2011, les contribuables, par l'intermédiaire de leur conseil, ont répondu au recours précité, en concluant à l'annulation du jugement du 18 avril 2011 du TAPI en tant qu'il concernait l'estimation des actions de F_____S.A., ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure. A l'appui de leur réponse, ils ont produit un jeu de pièces.

Ils contestaient le montant de CHF 4'546.- retenu pour l'évaluation de chacune des 1'375 actions non cotées en bourse de F_____S.A.

Cette dernière avait comme but toutes les opérations se rapportant directement ou indirectement à la prise de participations sous quelque forme que ce soit dans toutes sociétés ou entreprises luxembourgeoises ou étrangères, ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et la mise en valeur de ces participations.

Sous l'angle du droit applicable à la période fiscale 2006, soit l'aLIPP-III, les actions non cotés en bourse devaient être évaluées en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque, valeurs qui devaient être calculées selon 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'Etat (actuellement, la conférence suisse des impôts) et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), section d'estimation des titres, édition 2006.

Au 31 décembre 2006, les actifs de F_____S.A. étaient en réalité composés :

- de 18'271 actions cotées en bourse de la société O_____ S.A., dont le montant s'élevait à CHF 3'385'745.-, valeur à laquelle elles avaient été comptabilisées dans les comptes de F_____S.A. au 31 décembre 2006 ;
- d'un compte courant détenu auprès de la banque D_____ au Luxembourg qui servait au paiement des frais locaux de F_____S.A. et présentait au 31 décembre 2006 un solde négatif de moins CHF 776.32 ;
- de titres de la société P_____ NV, active dans l'immobilier, lesquels avaient été portés à l'actif des comptes 2006 de F_____S.A. à la valeur de CHF 2'354'875.59. Cependant, P_____ NV avait vendu, en 2002, tous ses actifs immobiliers et n'avait plus eu d'activité immobilière par la suite, de sorte que cette valeur ne correspondait plus, en 2006, à la réalité. P_____ NV avait été officiellement considérée comme inactive depuis le 12 mai 2006. Partant, les actifs de F_____S.A. devaient être corrigés sur ce point.

Compte tenu des éléments précités, la valeur de chacune des actions de F_____S.A. devait être modifiée à CHF 2'462,36, ceci pour correspondre à la réelle valeur intrinsèque de F_____S.A. de CHF 3'385'745.-, montant correspondant aux seuls actifs de ladite société.

Pour le surplus, le jugement du TAPI devait être confirmé.

17. Par courriers du 15 août 2011, le juge délégué a imparti un délai au 15 septembre 2011 à la recourante ainsi qu'aux intimés pour lui faire part de leurs éventuelles demandes d'actes d'instruction complémentaires. Le mémoire-réponse des contribuables était joint au courrier adressé à l'AFC-GE.
18. Le 14 septembre 2011, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'autres actes d'instruction à demander.
19. Sur quoi, 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 - 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).
2. 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. En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. A défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

L'absence de conclusions au sens de ce qui précède ne peut être réparée que dans le délai de recours (ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006). Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (art. 65 al. 3 LPA ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; SJ 1997 II 42).

En l'espèce, les contribuables n'ont pas recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du 18 avril 2011 du TAPI dans le délai légal de trente jours (art. 62 al. 1 let. a LPA). Ce n'est que dans le cadre de la réponse au recours de l'AFC-GE qu'ils ont conclu à l'annulation dudit jugement en tant qu'il concernait l'estimation des actions de F_____S.A. Dès lors qu'aucune autre conclusion que celle visant à la confirmation du jugement querellé ainsi qu'à

l'octroi d'une indemnité de procédure ne peut être prise en dehors du délai légal de recours, la conclusion des intimés relative à l'annulation dudit jugement devra être déclarée irrecevable, faute d'avoir été prise dans le délai précité, le recours incident étant inconnu de la LPA (ATA/98/2009 du 26 février 2009 ; ATA/320/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/592/2007 du 20 novembre 2007).

3. A ce stade, le seul élément qui reste litigieux est celui du montant de la fortune mobilière totale de M. G_____ pour la période fiscale 2006 (code 14.10).

4. a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. c, la LIPP abroge la LIPP-III.

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

c. Le litige concernant l'ICC 2006 doit ainsi être examiné selon l'aLIPP-III ainsi que selon son ancien règlement d'application du 19 décembre 2001 (D 3 13.01).

5. L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1 aLIPP-III).

En l'occurrence, la taxation litigieuse concerne la période fiscale 2006. Partant, c'est donc sur la base de la fortune mobilière du contribuable au 31 décembre 2006 qu'il convient de se fonder.

6. L'AFC-GE allègue que le TAPI aurait omis de comptabiliser une partie de la fortune de M. G_____ en ne prenant en compte que celle relative aux actions F_____S.A., à l'exclusion des autres titres détenus par celui-ci.

A teneur de l'art. 2 let. b et c aLIPP-III, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandites représentant une part d'intérêt dans une entreprise, une société ou une association, l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent sont soumis à l'impôt sur la fortune.

En l'espèce, au titre de sa fortune mobilière, M. G_____ a déclaré, pour la période fiscale 2006, 1'375 actions F_____S.A., ainsi qu'une somme de CHF 515'565.- d'autres titres ou dépôts se décomposant comme suit : CHF 102'530.- (S_____), CHF 1'082.- (P_____), CHF 61'631.- (V_____), CHF 107'826.- (L_____ O_____), CHF 9'366.- (R_____), CHF 170'500.- (T_____) et CHF 62'630.- (H_____). Partant, conformément à l'art. 2 let. b et c aLIPP-III, ces derniers font partie intégrante de la fortune mobilière imposable du contribuable et doivent par conséquent être soumis à l'impôt sur la fortune. Le TAPI ayant omis de comptabiliser la valeur desdits titres dans la fortune mobilière de M. G_____, le recours sera admis et le montant de la fortune imposable augmenté d'autant.

7. a. Au vu de ce qui précède, le jugement du TAPI doit être annulé en tant qu'il retient un montant de CHF 6'250'750.- au titre de fortune mobilière imposable de M. G_____ pour l'ICC 2006.
- b. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une nouvelle taxation ICC 2006 dans le sens des considérants.
- c. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables, conjointement et solidairement, auxquels il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 juin 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du 18 avril 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

déclare irrecevables les conclusions reconventionnelles du 12 août 2011 prises par Madame et Monsieur G_____ ;

au fond :

admet le recours ;

annule le jugement du 18 avril 2011 du Tribunal administratif de première instance (JTAPI/351/2011) en tant que celui-ci retient un montant de CHF 6'250'750.- au titre de fortune mobilière imposable de M. G_____ pour l'ICC 2006 (code 14.10) ;

fixe le montant de celle-ci à CHF 6'766'315.- ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

confirme pour le surplus le jugement attaqué ;

met à la charge de Madame et Monsieur G_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Luc Argand, avocat de Madame et de Monsieur G_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, M. Thélin, Mme Junod, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :