

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1051/2016-ICCIFD

ATA/410/2021

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 avril 2021

4^{ème} section

dans la cause

Les héritiers de feu A_____ et de feu B_____, soit Madame C_____ et Monsieur D_____

représentés par Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 septembre 2020 (JTAPI/802/2020)**

EN FAIT

- 1) Au cours des années 2008 à 2010, les époux B_____ et A_____ et leur fils, Monsieur D_____, ont été copropriétaires, à concurrence de respectivement 40 %, 40 % et 20 %, de deux immeubles locatifs sis à Genève.
- 2) À teneur du registre du commerce, M. D_____ est administrateur-président avec signature individuelle de la société E_____ (ci-après : E_____), dont il détenait, au cours desdites années, un tiers du capital-actions en qualité de propriétaire et un autre tiers en qualité de nu-propriétaire, l'usufruitier de ce tiers étant son père, M. A_____. B_____ détenait le troisième tiers de ce capital-actions (constitué de 5'000 actions de CHF 1'000.- nominatives liées).

Le but de E_____ est « acquisition, construction, exploitation et gérance d'hôtels, notamment à Genève de F_____ ainsi que location, vente et cession de droits hôteliers ; acquisition, vente, exploitation et gestion de restaurants, brasseries, cafés et tea-rooms, dont XXX établissements sis à Genève.
- 3) Depuis l'année 2008, Mme B_____ a été hospitalisée au sein de la clinique G_____.
- 4) À une date non établie, M. D_____ a été désigné aux fonctions de co-curateur de sa mère.
- 5) Dans leurs déclarations fiscales pour les années 2008, 2009 et 2010, les époux B et A_____ ont notamment fait valoir en déduction de leurs revenus imposables des frais liés au handicap de Mme B_____ pour un total de respectivement CHF XXX, CHF XXX et CHF XXX. Au titre de fortune imposable, ils y ont notamment indiqué la valeur fiscale des immeubles, pour respectivement CHF XXX, CHF XXX et CHF XXX, ainsi que celle des titres de E_____, soit CHF XXX en 2008, CHF XXX en 2009 et CHF XXX en 2010, lesquels, à teneur de ces déclarations, ne leur avaient apporté aucun rendement.
- 6) Selon le « questionnaire médical » relatif à l'état de handicap de Mme B_____ que la clinique G_____ a rempli le 30 septembre 2010 à l'attention de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), « la durée quotidienne moyenne de l'aide nécessaire » était de « 12 à 14 heures/jour ».
- 7) Dans un courrier adressé à l'AFC-GE le 2 mars 2012, les époux B et A_____ ont notamment exposé que la capitalisation de l'état locatif des immeubles aboutissait à « une évaluation disproportionnée » de ceux-ci, compte tenu de leur « valeur réelle » et « de la charge fiscale que cela entraînait au regard de leur revenus ». Ils joignaient un tableau indiquant la valeur des immeubles obtenue par capitalisation de leur état locatif, celle déterminée par une expertise de la H_____ (ci-après: H_____) et la différence entre ces deux

valeurs (CHF XXX pour l'année fiscale 2008, CHF XXX pour l'année fiscale 2009 et CHF XXX pour l'année fiscale 2010), précisant que la valeur découlant de cette expertise avait été reportée dans leurs déclarations fiscales pour lesdites années, afin que leurs taxations n'aboutissent pas à un résultat disproportionné. Leur « imposition cantonale » pour les années 2009 et 2010 excéderait 60% de leurs revenus, si les immeubles étaient évalués en capitalisant leur état locatif, et que cela serait contraire à la jurisprudence cantonale en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après: ICC).

- 8) Le 24 janvier 2013, M. A_____ est décédé, laissant pour seuls héritiers légaux et réservataires son épouse, Mme B_____, et ses enfants, Madame C_____ et M. D_____.
- 9) Selon un second « questionnaire médical » relatif à l'état de handicap de Mme B_____, rempli le 17 avril 2012 par la clinique G_____ à l'attention de l'AFC-GE, « la durée quotidienne moyenne de l'aide nécessaire » était de « 12 h d'aide au minimum ». Selon un troisième questionnaire rempli le 3 mars 2013, la durée de l'aide nécessaire était de « 6 à 8 heures minimum/jour ».
- 10) Par courrier du 29 août 2014, les héritiers ont remis à l'AFC-GE deux certificats médicaux datés des 5 et 21 août 2014 relatifs à l'état de santé de Mme B_____.
- 11) Les 5 et 17 décembre 2014, l'AFC-GE a adressé aux héritiers des bordereaux se rapportant à l'imposition 2008 à 2010 de Mme B_____ et de son défunt mari, à teneur desquels elle a admis au titre de frais liés au handicap de cette dernière CHF XXX (2008), CHF XXX (2009) et CHF XXX (2010). Elle a arrêté la valeur fiscale des immeubles à CHF XXX (2008), CHF XXX (2009) et CHF XXX, sur la base de la capitalisation de leur état locatif déclaré. La valeur des titres de E_____ était fixée à CHF XXX (2008), CHF XXX (2009) et CHF XXX (2010).

Les revenus et la fortune imposables et les impôts y relatifs étaient ainsi fixés à :

	Revenus	Revenus	Fortune	Impôts
	ICC	IFD	ICC	ICC/IFD/IIC
2008	XXX	XXX	XXX	XXX
2009	XXX	XXX	XXX	XXX
2010	XXX	XXX	XXX	XXX

- 12) La réclamation formée par les héritiers a porté sur le refus de l'AFC-GE d'admettre la totalité des frais médicaux liés au handicap de Mme B_____ et sur la valeur fiscale des immeubles.

Ils avaient fourni des expertises de la H_____ confirmant le résultat excessif de la capitalisation de leur état locatif. L'immeuble « J_____ » - pour lequel le taux appliqué était celui des immeubles commerciaux en zones d'aménagement 1 et 2 -, ils relevaient les éléments suivants confirmant le caractère « discutable » d'une capitalisation de l'état locatif à un taux fixé « sur une base statistique uniquement ». L'immeuble était à la limite de la zone 3, ce qui ferait passer le taux de capitalisation de 4,86 % à 6,36 % pour l'année 2010, s'il était en cette zone, et réduirait de 24 % sa valeur fiscale.

- L'immeuble était d'affectation mixte. Or, les taux de capitalisation appliqués étaient ceux pour des immeubles commerciaux, en application de la méthode de prépondérance laquelle n'était pas prévue par la législation dans ce domaine. Si on tenait compte des taux de capitalisation applicables à la part de logements, sa valeur fiscale serait réduite de 18 % pour 2008, 14 % pour 2009 et 23 % pour 2010. Depuis 2013, le taux de capitalisation des immeubles en zone 1 était bien inférieur au taux de ceux en zone 2. Or, on ne pouvait pas, pour les années antérieures à l'année 2013, augmenter « artificiellement » la valeur fiscale des immeubles en zone 2, en prenant en compte le taux de capitalisation des immeubles en zone 1.

- 13) Par décisions du 3 mars 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La valeur fiscale des immeubles était estimée conformément à la loi.

Les cliniques privées ou les hôpitaux publics avaient, en règle générale, une organisation à même de leur permettre d'assumer l'ensemble des soins que l'état de santé de leurs patients nécessitait. Bien que l'on pouvait toujours atteindre un degré supérieur, voire exceptionnel, dans l'aide que l'on souhaitait apporter à une personne très fortement atteinte dans sa santé, dans un lieu censé justement couvrir l'ensemble des besoins médicaux, ce genre de frais, qui excédaient largement la totalité de ceux « demandés au sein de la clinique G_____ », dépassaient le coût des mesures usuelles et nécessaires et se révélaient dès lors somptuaires, de telle sorte qu'ils n'étaient pas déductibles.

- 14) Par acte du 6 avril 2016, les héritiers ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation et à celle des bordereaux y relatifs.

Reprenant leurs arguments, ils ont en particulier ajouté que les frais liés au handicap de Mme B_____, dont en particulier la « garde privée permanente et ses accessoires », étaient des frais indispensables à la protection de sa vie, de sorte

qu'ils ne sauraient être qualifiés comme étant de convenance personnelle, même si d'autres personnes dans la même situation médicale n'avaient pas nécessairement les moyens pour couvrir ces dépenses.

Les expertises de la H_____ relatives à la valeur des immeubles, fondées sur la valeur de gage de ces derniers, mettaient en exergue que la valeur fiscale de ces biens obtenue par capitalisation de l'état locatif n'avait « absolument plus rien à voir avec la réalité économique ». L'imposition de Mme B_____ et de feu son époux était confiscatoire, le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable oscillant entre 66,95 % et 75,77 %. En outre, si les frais du handicap litigieux devaient être admis en déduction, l'impôt confiscatoire serait encore plus important.

Ils ont notamment produit une comptabilité relative aux dépenses liées au handicap de Mme B_____, distinguant les frais de « traitements et soins » facturés par la clinique G_____ des « prestations externes (gardes privées) » et des frais pour un « lit accompagnant », facturés également par cette clinique, ainsi que de nombreuses factures y relatives.

- 15) Par décisions des 18 août 2016 et 9 août 2017, la cause a été suspendue d'entente entre les parties.
- 16) Par courriers du 31 août 2018, les héritiers ont notamment produit un nouveau certificat médical du 23 février 2018. Ils ont par ailleurs sollicité l'audition de deux médecins ayant suivi Mme B_____ depuis son arrivée à la clinique G_____, si le TAPI « devait avoir le moindre doute quant au bien-fondé des frais médicaux et liés au handicap ou quant à leur nécessité ».
- 17) L'AFC-GE a conclu à la reformatio in pejus des taxations querellées et au rejet du recours.

Les éléments ressortant du dossier ne permettaient pas de conclure que les frais de garde privée de Mme B_____ et ses accessoires, totalisant CHF XXX, n'excédaient pas ce qui était usuel et nécessaire. Durant la période litigieuse, la clinique G_____ avait facturé à Mme B_____ des prestations totalisant CHF XXX. Elle avait admis en déduction l'intégralité de cette somme. Les frais additionnels comme ceux de surveillance par des aides-soignants privés pourraient éventuellement se justifier lorsqu'une personne handicapée en bénéficiait dans sa propre demeure. Toutefois, dans un lieu censé couvrir l'ensemble des besoins médicaux, de tels frais dépassaient « le coût des mesures usuelles et nécessaires » et se révélaient somptuaires.

Selon la jurisprudence, une expertise privée ne pouvait aboutir qu'à une estimation, de sorte qu'il convenait de s'en tenir à la méthode prévue par le

législateur genevois, basée sur la capitalisation du rendement locatif et conforme au droit fédéral.

Il résultait d'un rapport de la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE), produit sous le couvert du secret fiscal, que E_____ avait octroyé des prestations appréciables en argent à feu A_____, ce qui avait ainsi diminué la valeur fiscale des titres de cette société. M. D_____ avait reconnu tous les faits de ce rapport et les éléments objectifs et subjectifs d'une soustraction fiscale étaient réalisés au niveau de cette société. Il en découlait que les montants suivants n'avaient pas été déclarés durant les périodes litigieuses :

	2008	2009	2010
Revenu	XXX	XXX	XXX
Fortune	XXX	XXX	XXX

Dès lors, elle concluait à ce que ces montants soient intégrés dans les taxations litigieuses, relevant que ces prestations appréciables en argent avaient été ajoutées au bénéfice imposable de E_____, de sorte que la valeur des titres de celle-ci avait également été rectifiée.

Enfin, les calculs des contribuables concernant la prétendue imposition confiscatoire ne tenaient pas compte de l'augmentation importante du revenu et de la fortune en raison des reprises précitées, de sorte que le caractère confiscatoire de l'impôt n'était pas démontré.

- 18) Dans leur réplique, les héritiers ont sollicité l'accès aux documents produits sous le couvert du secret fiscal ainsi que la déduction des dettes fiscales et des intérêts de retard y relatifs aux « impôts » litigieux.

La conclusion de l'AFC-GE tendant à la *reformatio in pejus* des taxations querellées était irrecevable car elle excédait l'objet du litige qui se limitait aux frais médicaux liés au handicap, à la valeur fiscale de leur part de copropriété dans les immeubles et au caractère confiscatoire de leur imposition.

Le caractère « excessivement élevé » des frais liés au handicap n'était pas en soi un motif suffisant pour nier leur déductibilité. L'AFC-GE adoptait un raisonnement « schématique et généralisé » ne tenant pas compte des circonstances particulières dans lesquelles se trouvait Mme B_____. Les certificats médicaux qu'ils avaient produits étaient clairs et certifiaient que Mme B_____ décéderait rapidement sans les soins et les gardes litigieux, ce que

l'AFC-GE ne contestait d'ailleurs pas. Il ne s'agissait dès lors pas de frais de convenance personnelle.

Il découlait de la jurisprudence que la prise en considération de la valeur de rendement d'un immeuble pour déterminer la valeur fiscale de celui-ci n'avait qu'une portée subsidiaire par rapport à la valeur de marché. Pour les motifs invoqués précédemment, le taux de capitalisation fixé de manière uniforme pour les immeubles commerciaux en zones 1 et 2 ne saurait conduire à une valeur vénale admissible, d'autant moins que leurs immeubles se situaient à la limite de la zone 3.

L'argumentation de l'AFC-GE quant au caractère confiscatoire de leur imposition devait être écartée, puisque les suppléments qu'elle entendait ajouter à leur revenu et fortune imposables n'étaient pas inclus dans l'objet du litige.

À titre subsidiaire, si les reprises requises par l'AFC-GE devaient être examinées par le TAPI, elles ne sauraient être admises. L'AFC-GE produisait sous le secret fiscal des estimations des titres de E_____ et deux rapports de la DAPE, sans qu'ils aient pu les consulter. Ils sollicitaient dès lors l'accès aux documents produits sous le couvert du secret fiscal et la possibilité de s'exprimer et de proposer des contre-preuves.

Enfin, les dettes fiscales découlant des suppléments que l'AFC-GE entendait ajouter devraient, si ceux-ci étaient fondés, venir en déduction de leur fortune imposable et les intérêts de retard y relatifs être déduits tant de leur revenu que de leur fortune.

- 19) Dans sa duplique du 25 mars 2019, l'AFC-GE a considéré que les intéressés sollicitaient de manière manifestement dilatoire la production des pièces auxquelles ils avaient déjà eu ou pouvaient avoir accès. La production de ces pièces aurait été possible si M. D_____ avait, en sa qualité d'administrateur de E_____, délié l'AFC-GE du secret fiscal, ce qu'il avait refusé. La communication desdites pièces n'était pas indispensable dans la mesure où les éléments utiles à la présente procédure avaient été portés à la connaissance des intéressés, de sorte qu'ils pouvaient se déterminer en toute connaissance de cause.

La valeur des titres de E_____ avait été calculée conformément à la circulaire n° 28 de l'AFC-CH, compte tenu des prestations appréciables en argent ressortant de l'enquête de la DAPE, que M. D_____ avait admises. Celui-ci avait collaboré au cours de cette enquête et les montants repris n'étaient ni contestés, ni contestables. Dans l'estimation de ces titres, elle avait notamment tenu compte d'une déduction forfaitaire de 30 %. Les reprises du revenu et de la fortune avaient ainsi été calculées correctement.

Les taxations litigieuses n'étant pas entrées en force, il était possible de les modifier tant à l'avantage qu'au désavantage des intéressés. Si dans le cadre de la réclamation ou de la procédure de recours, l'AFC-GE découvrait un élément ne faisant pas l'objet de la taxation, elle devait le faire valoir immédiatement, ce qui découlait également du principe de l'économie de procédure. Si elle ne faisait pas valoir un élément découvert au cours de la procédure concernant une taxation non entrée en force, elle ne remplirait plus les conditions d'ouverture d'un rappel d'impôt. Elle n'avait donc pas d'autre choix que de conclure à la reformatio in pejus au sujet des éléments non déclarés mentionnés dans sa réponse au recours.

- 20) Par décision incidente du 28 janvier 2020, le TAPI a rejeté la requête des contribuables tendant à la communication de pièces couvertes par le secret fiscal.
- 21) Par courrier du 7 février 2020, les héritiers ont relevé que pour déterminer la valeur des titres de E_____, l'AFC-GE semblait s'être fondée sur l'évaluation des sociétés immobilières dont les loyers ou fermage dépendaient dans une large mesure du bénéfice ou du chiffre d'affaires de l'activité commerciale déployée par le locataire, ce qui avait pour conséquence que la valeur substantielle comptait double et que le taux de capitalisation était calculé selon un mode particulier. Or, tel n'était pas le cas en l'occurrence, E_____ exploitant un hôtel de cinq étoiles et n'étant pas une société immobilière. Par ailleurs, il apparaissait que dans ses estimations, l'AFC-GE n'avait pas déduit de la valeur de substance de E_____ les impôts dus sur les reprises requises dans sa réponse, lesquels venaient en diminution de la valeur des titres de cette société. Ils demandaient au tribunal de vérifier ces points, sur la base des pièces produites sous secret fiscal.
- 22) Le 26 février 2020, l'AFC-GE a communiqué à E_____ les nouvelles estimations de ses titres pour les années 2008 à 2010, arrêtant la valeur ceux-ci à CHF 6'717.- pour 2008, CHF 5'825.- pour 2009 et CHF 5'271.- pour 2010.
- 23) Le 7 août 2020, Mme C_____ et M. D_____ ont informé le TAPI du décès de Mme B_____ le 3 avril 2020 ; ils en étaient les héritiers uniques. Leurs conseils les représentaient également dans le cadre de la succession fiscale de feu leur mère.

À la suite de leur contestation de la méthode d'évaluation des titres de E_____, l'AFC-GE leur avaient communiqué, le 4 août 2020, des nouvelles estimations datées du 26 février 2020, dont ils produisaient des copies. Il serait contradictoire que l'AFC-GE maintienne ses conclusions, alors qu'elle avait procédé ultérieurement à de nouvelles estimations. Ils invitaient le TAPI à interpellier l'AFC-GE à ce sujet. Ces estimations prenaient en compte, pour la valeur de substance de E_____, les dettes fiscales de celle-ci. Elles ignoraient en revanche le fait que E_____ n'était pas une société immobilière, ce tant pour les taux de capitalisation que pour la pondération de la valeur de substance et de celle

de rendement. Pour les taux de capitalisation, on pouvait prendre ceux indiqués par la Conférence suisse des impôts pour les sociétés commerciales.

- 24) Invitée à se déterminer sur cette écriture, l'AFC-GE a indiqué, par courrier du 9 septembre 2020, qu'après nouvelle analyse du dossier, l'estimation des actions E_____ serait opérée conformément aux principes usuels prévalant pour les sociétés commerciales, à savoir la prise en compte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée d'une part et la valeur substantielle d'autre part. Les taux de capitalisation de sociétés commerciales, pour les périodes de taxation 2008 à 2010 en cause, s'élevaient respectivement à 6 %, 10,50 % et à 9 %, comme l'indiquaient les intéressés dans leur courrier du 7 août 2020. Elle versait à la procédure le détail de la nouvelle estimation des actions de la société E_____, couvert par le secret fiscal. Il devait lui être donné acte de ce qu'elle procéderait à l'estimation des titres E_____ conformément auxdites estimations.

Elle relevait que les valeurs déterminantes y figurant étaient identiques à celles datées du 26 février 2020 que les contribuables avaient annexées à leur courrier du 7 août 2020, à l'exception du taux de capitalisation, ce qui aboutissait à une valeur totale de la société inférieure à celle résultant de l'estimation du 26 février 2020 pour les taxations litigieuses 2009 et 2010. Pour la taxation 2008, le résultat annuel moyen de l'estimation du 7 septembre 2020 et la valeur substantielle de E_____ étaient identiques à l'estimation du 26 février 2020, le total de la valeur de rendement simple étant inférieur dans cette nouvelle estimation. En revanche, la différence de traitement dans la pondération de la valeur de rendement et de substance entre l'estimation du 26 février 2020 et du 7 septembre 2020 aboutissait à une valeur totale de l'entreprise supérieure à celle résultant de cette dernière estimation. Cela étant, pour les trois années litigieuses, la valeur de E_____ était néanmoins inférieure à celle qui avait été estimée le 26 février 2020.

- 25) Par jugement du 15 septembre 2020, notifié le 25 septembre 2020, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

Les actes d'instruction sollicités ne paraissaient pas utiles pour la solution du litige. Le Tribunal fédéral avait jugé conforme au droit fédéral la législation cantonale qui évaluait les immeubles locatifs par capitalisation de leurs états locatifs à des taux fixés annuellement par le Conseil d'État. Il n'y avait donc pas à prendre en compte l'expertise établie par la H_____. Par ailleurs, les taux de capitalisation présentaient un caractère schématique, qui ne permettait pas de tenir compte de toutes les spécificités. Il convenait donc de les appliquer strictement.

Disposant des mêmes compétences que l'AFC-GE, le TAPI pouvait procéder à la reformation in pejus.

L'autorité fiscale avait suivi les intéressés au sujet de l'évaluation des titres de E_____. Il convenait de valider les estimations faites par l'AFC-GE. Par ailleurs, le TAPI a confirmé le montant des déductions admises par cette dernière pour frais de handicap. Il n'était en revanche pas possible de déterminer, avant le nouveau calcul auquel le fisc devait procéder en tenant compte des nouvelles estimations des titres de E_____, si l'impôt était confiscatoire. Il appartenait à l'AFC-GE d'examiner ce point, une fois la nouvelle taxation opérée.

- 26) Par acte expédié le 22 octobre 2020 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative), les héritiers de feu A_____ et feue B_____ ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu à ce que la part de copropriété soit évaluée à CHF XXX pour 2008 et 2009 et CHF XXX pour 2010 et à ce que l'intégralité des frais médicaux ou liés au handicap de feue B_____ soit admise en déduction. Subsidiairement, il convenait de renvoyer le dossier au TAPI afin qu'il rende un nouveau jugement après audition des Drs H_____ et I_____ et après leur avoir donné accès aux nouvelles estimations des actions de E_____ produites par l'AFC-GE le 9 septembre 2020 ou au contenu essentiel de celles-ci et leur avoir permis de s'exprimer à leur sujet.

Leur droit d'être entendus avait été violé à deux titres. D'une part, les premiers juges avaient indûment refusé de procéder à l'audition des deux médecins en charge du suivi médical de la défunte. D'autre part, le TAPI n'avait pas pris en compte leur écriture spontanée du 16 septembre 2020, produite quelques jours après que le premier juge venait de leur transmettre les nouvelles estimations auxquelles l'AFC-GE avait procédé le 7 septembre 2020. En outre, le contenu essentiel des estimations fiscales ne leur avait pas été communiqué, en particulier le montant que le fisc entendait ajouter à la fortune imposable, soit la valeur fiscale par action. Le courrier de l'AFC-GE ne disait qu'en termes généraux que le fisc entendait aller dans le même sens que le contribuable. Le TAPI ne semblait par ailleurs pas vraiment avoir examiné les estimations proposées par l'autorité fiscale, reçues quelques jours avant de rendre le jugement querellé, qu'il avait simplement fait siennes.

Les recourants ont, pour le surplus, repris leur argumentation relative à l'évaluation des immeubles, à la déductibilité de l'intégralité des frais médicaux ou liés à l'handicap, à la question de la reformatio in pejus et à l'évaluation des actions de E_____.

- 27) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le TAPI était fondé à ne pas procéder à l'audition des deux médecins de la défunte, l'état de santé de celle-ci n'étant pas déterminant pour établir la déductibilité des frais liés à l'handicap.

L'estimation des titres de E_____ était couverte par le secret fiscal. Dans sa duplique du 25 mars 2019, l'AFC-GE avait expliqué que les estimations seraient fondées sur le modèle 2 de la circulaire n° 28, sur la base des exercices fiscaux des trois années précédentes. Le calcul de rendement tenait compte des corrections ressortant de l'enquête de la DAPE, du taux de capitalisation, de la valeur de l'entreprise obtenue en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et du double de la valeur substantielle divisé par 3. La valeur nette des actions avait été déterminée après déduction forfaitaire de 30 %. Les recourants avaient accédé à ces estimations le 4 août 2020, puisqu'ils les avaient jointes à leur courrier du 7 août 2020. Ils n'avaient contesté que la méthode utilisée pour déterminer le taux de capitalisation et le mode de pondération entre les valeurs de substance et de rendement.

Dans son courrier du 9 septembre 2020, l'AFC-GE avait communiqué les éléments essentiels des nouvelles estimations, à savoir qu'elle allait opérer l'estimation des actions de E_____ en tenant compte de la moyenne pondérée de la valeur de rendement doublée et de la valeur substantielle simple. Elle précisait que le taux de capitalisation était de 10,5 % et 9 % comme le soutenait le contribuable. Les recourants s'étaient vu communiquer le 9 septembre 2020 les informations essentielles de l'estimation des titres. Il était ainsi contraire au principe de la bonne foi de soutenir que le TAPI avait avalisé de manière générale et abstraite la position du fisc.

Pour le surplus, l'AFC-GE a repris les arguments déjà développés.

- 28) Dans leur réplique, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.
- 29) Sur ce, 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. 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) Les recourants se plaignent de la violation de leur droit d'être entendus, en tant que le TAPI a statué avant qu'ils puissent produire une réplique à l'écriture de l'AFC-GE du 9 septembre 2020, d'une part, et sans qu'ils aient eu accès aux nouvelles pièces produites par celle-ci avec ce courrier ou à leur contenu essentiel, d'autre part.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comporte celui de s'exprimer avant qu'une décision soit rendue (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Une partie à un procès doit pouvoir prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise au tribunal et se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement de nature à influencer sur le jugement à rendre. En ce sens, il existe un véritable droit à la réplique qui vaut pour toutes les procédures judiciaires (ATF 133 I 98 consid. 2.1 ; 133 I 100 consid. 4.3 - 4.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_225/2019 du 27 juin 2019 consid. 2.1).

Le droit de répliquer n'impose pas à l'autorité judiciaire l'obligation de fixer un délai à la partie pour déposer d'éventuelles observations. Elle doit seulement lui laisser un laps de temps suffisant, entre la remise des documents et le prononcé de sa décision, pour qu'elle ait la possibilité de déposer des observations si elle l'estime nécessaire (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1. ; 138 I 484 consid. 2.4 et les références citées). Lorsqu'une partie se voit communiquer par le juge une écriture ou des pièces nouvelles, il lui appartient, si elle souhaite s'exprimer à leur sujet, de faire spontanément usage de son droit de réplique ; si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé après l'écoulement d'un délai raisonnable (ATF 133 I 98 consid. 2.2 ; 132 I 42 consid. 3.3.3 - 3.3.4).

b. Une violation du droit d'être entendu qui n'est pas particulièrement grave peut être exceptionnellement réparée devant l'autorité de recours lorsque l'intéressé jouit de la possibilité de s'exprimer librement devant une telle autorité disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité précédente sur les questions qui demeurent litigieuses (ATF 136 III 174 consid. 5.1.2 ; 133 I 201 consid. 2.2), et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le justiciable (ATF 136 III 174 consid. 5.1.2). La réparation du droit d'être entendu en instance de recours peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1B_556/2017 du 5 juin 2018 consid. 2.1).

c. Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA). L'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en

matière de consultation des dossiers fiscaux et est applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc, reprend les principes décrits ci-dessus. Il en va de même en matière d'impôt fédéral direct (art. 114 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

Ainsi, lorsque le fisc oppose le secret fiscal à la consultation d'une pièce par le contribuable, il convient de procéder à une pesée des intérêts en présence, à savoir d'opposer l'intérêt du contribuable à l'intérêt public ou l'intérêt d'un tiers, pour déterminer si l'accès à une pièce peut être refusé et, si tel est le cas, d'en communiquer le contenu essentiel au justiciable afin de pouvoir en tenir compte dans le jugement à rendre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.3 et les références citées).

- 3) En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE a procédé le 26 février 2020 à une nouvelle évaluation de la valeur des actions de E_____ qu'elle a transmise aux recourants le 4 août 2020. Les recourants ont, par courrier du 7 août 2020 au TAPI, notamment contesté la méthode utilisée qui s'appliquait aux sociétés immobilières et le taux applicable, faisant valoir que E_____ n'était pas une société immobilière. Le taux devait être de 8,57 % pour 2009, de 10,5 % pour 2009 et de 9 % pour 2010.

Le 12 août 2020, le TAPI a interpellé l'autorité intimée afin qu'elle précise de quelle manière elle avait calculé les nouvelles valeurs, étant relevé qu'elle s'était engagée à tenir compte des provisions pour impôts et dettes liées au rappel d'impôts.

Par courrier du 9 septembre 2020, l'AFC-GE a indiqué au TAPI qu'après nouvelle analyse, elle allait procéder à l'estimation des titres de E_____ selon les principes usuels prévalant pour les sociétés commerciales et avec les taux articulés par les recourants. Elle remettait au TAPI, sous secret fiscal, la nouvelle estimation, relevant que A_____ pouvait en avoir connaissance du fait qu'il présidait le conseil d'administration de E_____. Elle précisait que les valeurs déterminantes qui figuraient dans le détail des estimations des titres de E_____ du 7 septembre 2020 étaient identiques à celles du 26 février 2020, à l'exception du taux de capitalisation. L'AFC-GE concluait donc qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle allait procéder à l'estimation des titres de E_____ conformément aux estimations du 7 septembre 2020 qu'elle produisait en annexe.

Le TAPI a transmis cette détermination aux recourants par courrier du vendredi 11 septembre 2020 en les informant que la cause était gardée à juger. Ce courrier a été reçu, selon le tampon humide figurant sur l'enveloppe produite par les recourants, le lundi 14 septembre 2020. Le jugement du TAPI a été rendu le 15 septembre 2020. Les recourants n'ont ainsi pas eu l'opportunité de se déterminer sur l'écriture de l'AFC-GE du 9 septembre 2020, qui modifiait la manière de déterminer la valeur des titres de E_____.

Agissant dans les deux jours suivants la réception du courrier de l'AFC-GE du 11 septembre 2020, les recourants se sont spontanément déterminés, par courrier du 16 septembre 2020, sur ce dernier. Ils y exposaient que les nouvelles estimations fiscales ne leur étaient pas parvenues et en sollicitaient la production ou, à défaut, la transmission de leur contenu essentiel ainsi que la possibilité de se déterminer après en avoir pris connaissance. En statuant avant que les recourants aient le temps d'exercer leur droit à la réplique spontanée, le TAPI a violé leur droit d'être entendus.

Par ailleurs, le TAPI ne s'est pas prononcé sur l'accès des recourants aux nouvelles pièces produites sous couvert du secret fiscal, ceci vraisemblablement parce qu'il n'avait alors pas reçu leur détermination demandant à y avoir intégralement accès ou à tout le moins à leur contenu essentiel.

Il convient également de relever que, la nouvelle estimation de la valeur des titres de E_____ datant du 7 septembre 2020, l'allégation du recourant selon laquelle la société ne l'avait, lorsque le TAPI a rendu le jugement querellé, pas encore reçue est crédible. Cette allégation est renforcée par le courriel adressé le 15 octobre 2020 par la directrice « finances & ressources humaines » de E_____ au conseil des recourants indiquant qu'elle n'avait toujours pas reçu les nouvelles estimations des titres effectuées le 7 septembre 2020 par l'AFC-GE.

Le droit d'être entendu des recourants a donc été violé tant au regard du droit à la réplique que de l'accès aux pièces du dossier.

Les vices affectant la procédure de première instance ne sauraient être réparés devant la chambre de céans, ceux-ci revêtant une certaine importance. Par ailleurs, dès lors qu'il appartiendra au TAPI de se déterminer sur l'accès aux nouvelles pièces produites, point sur lequel il ne s'est pas encore penché, et de permettre aux recourants d'exercer leur droit d'être entendus également à cet égard, le renvoi de la cause au TAPI ne constitue pas une simple formalité.

Le jugement querellé sera ainsi annulé et la cause renvoyée au TAPI afin qu'il statue à nouveau, en respectant le droit d'être entendu des recourants. Dans la mesure où au regard de cette issue, le fond du litige ne sera pas examiné, la chambre de céans ne peut se prononcer sur la question de savoir si le TAPI a procédé sans arbitraire à une appréciation anticipée des preuves en refusant de procéder à l'audition des deux médecins cités à titre de témoins par les recourants.

- 4) Au vu de l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et une indemnité de procédure de CHF 800.- sera allouée aux recourants solidairement entre eux (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 octobre 2020 par les héritiers de feu A_____ et feu B_____, soit Madame C_____ et Monsieur D_____, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2020 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement précité et renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame C_____ et Monsieur D_____, solidairement entre eux, une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève (AFC-GE) ;

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 Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

M. Rodriguez Ellwanger

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :