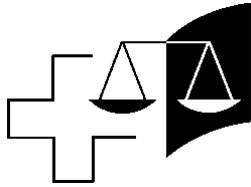


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C 669/2022

Arrêt du 24 août 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,

2. B.A. _____,

tous les deux représentés par Lambelet & Associés SA,
recourants,

contre

1. Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève,

2. Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimées.

Objet

Impôts cantonaux et communaux 2009 à 2013,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 31
mai 2022 (ATA/584/2022).

Faits :

A.

A.a. Les époux A.A. _____ et B.A. _____ sont domiciliés dans le canton de Genève où ils sont assujettis de manière illimitée à l'impôt sur le revenu et sur la fortune. B.A. _____ détient l'intégralité du capital-actions de "Etude C. _____ SA" (ci-après: la Société), non cotée en bourse, qui exploite une étude d'avocats dans le canton de Genève.

A.b. Par bordereau d'impôt cantonal et communal (ICC) du 29 octobre 2013, l'Administration fiscale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a notamment taxé les époux A.A. _____ et B.A. _____ sur la fortune pour l'année 2008. Ceux-ci ont contesté le bordereau jusqu'au Tribunal fédéral. Les contribuables remettaient en cause l'estimation des titres de la Société effectuée par l'Administration fiscale cantonale.

Par arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020, le Tribunal fédéral a rejeté le recours de A.A._____ et B.A._____ portant sur l'évaluation effectuée par l'Administration fiscale cantonale des titres de la Société aux fins de l'imposition sur la fortune en 2008. La Haute Cour a en particulier confirmé qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de la méthode d'évaluation préconisée par la Conférence suisse des impôts (CSI) dans sa circulaire n° 28 du 28 août 2008 (ci-après: Circulaire 28) pour les sociétés avec une valeur de rendement inaliénable ou difficilement aliénable et appliquée par l'Administration fiscale cantonale. Cette dernière avait retenu une valeur fiscale de 8'125'500 fr. en se fondant sur la moyenne entre la valeur de rendement (obtenue par une moyenne des résultats de la Société des années 2006 à 2008, capitalisée à 10.5%) et la valeur substantielle de la Société.

A.c. Par bordereaux d'ICC du 20 septembre 2016, contre lesquels les époux A.A._____ et B.A._____ ont formé réclamation, l'Administration fiscale cantonale a taxé les contribuables (sur la fortune) pour les années 2009 à 2013, en fixant notamment la valeur des actions de la Société, qu'ils avaient déclarée dans leur fortune pour un montant de 100'000 francs, comme suit:

Période fiscale	Valeur des titres de la Société
2009	9'258'900 fr.
2010	7'093'300 fr.
2011	2'248'500 fr.
2012	838'200 fr.
2013	517'000 fr.

A.d. Par décision sur réclamation du 26 octobre 2020, l'Administration fiscale cantonale a réduit la valeur des titres de la Société à 387'900 fr. pour l'année fiscale 2013. Les époux A.A._____ et B.A._____ ont déposé un recours contre cette décision le 25 novembre 2020 auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI). Par décisions sur réclamation du 9 février 2021, l'Administration fiscale cantonale a confirmé la valeur des titres pour les années fiscales 2009 à 2012. Les époux A.A._____ et B.A._____ ont également formé un recours le 12 mars 2021 contre ces décisions auprès du TAPI.

B.

Par jugement du 4 octobre 2021, le TAPI a rejeté les recours des 25 novembre 2020 et 12 mars 2021 des époux A.A._____ et B.A._____ après avoir joint les causes portant sur les années fiscales 2009 à 2012 avec celle concernant la période fiscale 2013.

Saisie d'un recours des assujettis, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) l'a rejeté par arrêt du 31 mai 2022.

C.

Les contribuables interjettent un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Ils demandent principalement son annulation ainsi que celle du jugement du 4 octobre 2021 du TAPI. Ils concluent au renvoi de la cause à ce dernier pour qu'il mette en oeuvre une expertise judiciaire, afin de déterminer la valeur des titres de la Société. Subsidiairement, ils requièrent l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice et la constatation de la nullité des bordereaux de taxation pour les années fiscales 2009 à 2013. Ils requièrent encore le renvoi de la cause à l'Administration fiscale cantonale, afin qu'elle fixe à nouveau le montant de la fortune imposable pour les périodes litigieuses. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Considérant en droit :

I. Recevabilité, pouvoir d'examen et objet du litige

1.

1.1. La voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a, 86 al. 1 let. d et al. 2, 90 LTF), la cause ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF (cf. également l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prévues par la loi (art. 42 LTF) par les recourants qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sous réserve de ce qui suit.

1.2. Comme la Cour de céans l'avait déjà indiqué aux recourants dans les procédures concernant leurs taxations 2007 et 2008 (cf. arrêts 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 1.2 et 2C_59/2019 du 28 janvier 2019 consid. 5), en raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la Cour de justice, les conclusions dirigées contre le jugement du TAPI et les décisions de taxation de l'Administration fiscale cantonale sont irrecevables et les griefs y relatifs ne seront pas traités (cf. [ATF 146 II 335](#) consid. 1.1.2).

1.3. En revanche, quand bien même les recourants demandent l'annulation de l'arrêt cantonal, cette conclusion est recevable même si le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). En effet, il découle du mémoire de recours, dont il y a lieu de tenir compte pour interpréter les conclusions ([ATF 137 II 313](#) consid. 1.3), que les contribuables contestent la valeur des titres retenue pour fixer l'impôt sur la fortune pour les périodes fiscales 2009 à 2013 et requièrent le renvoi de la cause à l'Administration fiscale ("Inviter le Département des finances à émettre des nouveaux bordereaux") et à ce qu'il lui soit ordonné de rectifier l'imposition sur la fortune pour les années fiscales 2009 à 2013. Il n'appartient de toute manière pas au Tribunal fédéral de statuer lui-même sur le fond en fixant le montant de l'impôt sur la fortune pour les périodes fiscales litigieuses, ce qui impliquerait le renvoi de la cause à l'autorité précédente en cas d'admission du recours.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ([ATF 146 I 62](#) consid. 3; [142 II 369](#) consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. [ATF 144 II 313](#) consid. 5.3; [134 II 207](#) consid. 2).

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 147 I 73](#) consid. 2.1; [145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ([ATF 145 V 188](#) consid. 2; [137 II 353](#) consid. 5.1).

3.

Le litige porte sur l'estimation de la valeur des actions de la Société non cotée en bourse, dont B.A._____ est l'actionnaire unique, aux fins de l'imposition sur la fortune des recourants pour les périodes fiscales 2009 à 2013.

II. Grief formel

4.

4.1. Dans un premier grief d'ordre formel, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus ("droit à la preuve" art. 29 al. 2 Cst.), dans la mesure où la juridiction cantonale aurait écarté à tort leur demande de mettre en oeuvre une expertise judiciaire qui serait nécessaire pour déterminer la valeur des titres non cotés en bourse de la Société, détenus par B.A. _____. Dès lors que les parties seraient en désaccord sur la méthode d'évaluation de ces titres - notamment du fait que les recourants auraient toujours contesté les valeurs retenues par l'Administration fiscale cantonale entre 2009 et 2013 - il serait justifié de faire appel à des experts qui seraient les seuls à disposer des connaissances requises pour fixer la valeur des actions de la Société. Les recourants soutiennent encore que l'évaluation des titres relève d'une question de fait et non de droit et que leur valeur aurait été fixée sur la base d'une appréciation erronée par l'intimée et non pas sur la base des éléments au dossier.

4.2. La juridiction cantonale a motivé son refus de mettre en oeuvre une expertise judiciaire au motif que les recourants avaient pu s'exprimer par écrit tout au long de la procédure administrative (Administration fiscale cantonale) et judiciaire (TAPI et Cour de justice). En outre, elle a considéré qu'elle disposait d'un dossier complet contenant les éléments déterminants pour juger la cause. La Cour de justice a encore renvoyé à ses développements relatifs au fond du litige pour étoffer son argumentation concernant le refus d'ordonner une expertise judiciaire.

4.3. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment pour les justiciables le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. [ATF 142 II 28](#) consid. 2.3). Il convient d'emblée d'écarter l'argumentation dont se prévalent les recourants à l'appui de leur requête de mise en oeuvre d'une expertise judiciaire, à savoir - l'objet du présent litige - l'évaluation des titres non cotés en bourse de la Société et détenus par B.A. _____. En effet, l'existence d'un désaccord sur la question litigieuse, que la Cour de justice était amenée à trancher, ne justifiait pas à elle seule la mise en oeuvre d'une expertise judiciaire. La juridiction cantonale pouvait ainsi renoncer à ordonner une expertise, dès lors qu'elle avait retenu que les preuves administrées ("le dossier complet") lui avaient permis de former sa conviction et qu'en les appréciant de manière anticipée, elle avait acquis la certitude qu'une expertise judiciaire ne pouvait l'amener à modifier son opinion (cf. [ATF 140 I 285](#) consid. 6.3.1). En outre, les recourants se contentent d'affirmer qu'une telle expertise serait nécessaire mais n'exposent pas en quoi le refus de la mettre en oeuvre aurait été arbitrairement décidé par la juridiction cantonale (cf. art. 106 al. 2 LTF; [ATF 146 III 73](#) consid. 5.2.2. et les arrêts cités). Au demeurant, la détermination respectivement l'évaluation de la valeur des titres - la notion de valeur vénale relève d'une question de droit alors que le prix effectivement obtenu relève d'une question de fait (cf. [ATF 148 I 210](#) consid. 4.4.3) - concerne le fond du litige et non pas le droit d'être entendu. Le grief est dès lors mal fondé.

III. Grieffs matériels

5.

Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 2 LHID).

La valeur vénale constitue une notion juridique indéterminée qui relève du droit (cf. [ATF 148 I 210](#) consid. 4.4.3 et les références). Elle 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 (cf. arrêts 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.1; 2C_1057/2018 du 7 avril 2020 consid. 4.1 et la référence). L'évaluation selon la valeur vénale est obligatoire pour les cantons. La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur ([ATF 134 II 207](#) consid. 3.6; arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.1). Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, sur le vu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2e phrase LHID, dans quelle mesure la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation. Cela étant, la valeur de rendement ne peut, le cas échéant, être prise en considération que "de manière appropriée" (art. 14 al. 2 LHID). Elle ne saurait justifier n'importe quel écart avec la valeur vénale. Eu égard à la large marge de manoeuvre laissée aux cantons en la matière, le Tribunal fédéral ne remet toutefois en cause l'application d'une

réglementation cantonale que dans la mesure des griefs constitutionnels dûment invoqués, et en particulier celui de l'arbitraire (arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.1 et les références).

6.

6.1. Dans un deuxième grief, on comprend que les recourants reprochent à la juridiction cantonale d'avoir mal appliqué le droit cantonal et donc d'avoir violé le droit fédéral (art. 14 LHID), notamment le principe de l'interdiction de l'arbitraire et celui de la légalité. A cet égard, ils avancent que la méthode appliquée - dite "des praticiens", découlant de la Circulaire 28 (sur cette notion, cf. arrêt 2C_866/2019 précité consid. 4.5) - et confirmée par la Cour de justice pour évaluer les titres non cotés en bourse de la Société, détenus par B.A._____, heurterait le sentiment de justice et d'équité. En substance, ils font valoir que la formule mathématique ("méthode arithmétique de la moyenne entre la valeur capitalisée des rendements moyens du passé et de la valeur intrinsèque") découlant de la Circulaire 28 serait arbitraire, dans la mesure où aucune distinction ne serait opérée entre les sociétés de capitaux à un ou plusieurs actionnaires, alors qu'à l'inverse, une telle différence - injustifiée - serait notamment prévue pour les sociétés de gestion de fortune (prise en compte de la valeur substantielle). Les recourants font encore valoir que la structure de la Société n'a pas changé en quatre ans et que dès lors, la différence de valorisation (9'258'900 fr. en 2009 et 387'900 fr. en 2013) serait manifestement insoutenable, ce qui découlerait également du "bon sens populaire". En résumé, les contribuables soutiennent qu'il conviendrait de se fonder uniquement sur la valeur intrinsèque (fortune nette [actifs d'une société] - les dettes [fonds étrangers]) de la Société dont le résultat serait alors égal à zéro.

6.2. La Cour de justice a confirmé l'application de la méthode dite "des praticiens" mais en tenant compte d'une pondération simple. Ce faisant, elle s'est notamment fondée sur l'arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 qui portait sur la même question litigieuse et qui concernait les mêmes contribuables. Elle a ainsi retenu que cette méthode découlant de la Circulaire 28 était conforme au droit et à la jurisprudence. Elle a également constaté que, même si la nouvelle loi cantonale genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08) - applicable aux années fiscales 2010 à 2013 (cf. arrêt 2C_866/2019 précité consid. 4.2) -, ne contenait plus de référence expresse à la valeur de rendement contrairement à l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, applicable pour l'année fiscale 2009, rien ne s'opposait à prendre en compte cette valeur de rendement pour déterminer la valeur des titres non cotés en bourse de la Société. De plus, dès lors que la valeur de rendement était expressément prévue par l'art. 14 LHID, sa prise en compte ne violait pas le principe de légalité. Les juges précédents ont encore considéré que les contribuables ne pouvaient pas se prévaloir de bonne foi de l'arbitraire, dans la mesure où ces derniers faisaient valoir simultanément que la Circulaire 28 opérait des distinctions injustifiées entre certaines sociétés (prise en compte de la valeur substantielle pour les sociétés de gestion de fortune et valeur de rendement pour une étude d'avocat sous forme de SA avec actionnaire unique) et qu'elle ne prévoyait aucune distinction entre les sociétés de capitaux. En outre, lors de l'évaluation de la Société, la juridiction cantonale a relevé que l'Administration fiscale cantonale avait tenu compte du fait que la valeur de rendement dépendait exclusivement de l'actionnaire unique, de sorte que cette valeur n'avait pas été doublée comme préconisé par la Circulaire 28. Enfin, la juridiction cantonale a retenu que les différences de valeurs pour les périodes fiscales litigieuses s'expliquaient par la prise en compte des résultats de la Société des deux années précédentes, soit 2007 et 2008, pour calculer la valeur de rendement de 2009 et que B.A._____ ne s'était versé aucun salaire durant ces deux années 2007 et 2008, contrairement aux années 2009 à 2013.

7.

En premier lieu, il convient de constater que le litige concerne une question de droit cantonal et que dès lors, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire (cf. consid. 2 supra). En second lieu, l'évaluation des actions de la Société relève d'une application correcte de la méthode dite "des praticiens", telle que préconisée par la Circulaire 28. Même si cette méthode ne lie pas le juge, elle est réputée constituer une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés en bourse. Du reste, comme la Cour de Céans l'avait déjà indiqué aux recourants dans l'arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 concernant l'année fiscale 2008, le droit cantonal applicable à tout le moins pour l'année fiscale 2009 renvoie expressément aux Instructions de la Circulaire 28 (cf. art. 5 aLIPP-III et art. 1 ancien Règlement d'application du 19 décembre 2001 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune [RIPP-III]). Quand bien même la nouvelle LIPP du 27 septembre 2009 - applicable dès la période fiscale 2010 - ne prévoit pas de

renvoi explicite à la Circulaire 28, la juridiction cantonale n'est pas tombée dans l'arbitraire en confirmant l'application de la méthode adéquate et fiable découlant de cette circulaire également à l'évaluation s'agissant des années fiscales 2010 à 2013. Or les recourants se limitent à exposer en l'espèce la définition des notions économiques (valeur intrinsèque, de rendement et vénale) tout en critiquant la prise en compte de la valeur de rendement dans la détermination de la valeur vénale, mais sans expliquer en quoi l'application de la méthode retenue serait insoutenable. Ils se contentent d'opposer la méthode d'évaluation (des praticiens) appliquée à celle fondée sur la valeur intrinsèque, mais sans démontrer, concrètement, en quoi l'évaluation fondée sur la méthode retenue par les juges précédents serait arbitraire ou qu'elle violerait d'autres droits constitutionnels (cf. supra consid. 2). Par ailleurs, comme l'a constaté à juste titre la Cour de justice et contrairement à ce que soutiennent les recourants, la Circulaire prévoit bien des distinctions entre les sociétés de capitaux. De plus, l'Administration fiscale a tenu compte de la structure particulière de la Société (actionnaire unique dont les résultats dépendent exclusivement de son activité) en effectuant une pondération simple de la valeur de rendement et non pas doublée de la valeur de rendement contrairement à ce que préconise en principe la méthode dite "des praticiens" (cf. voir aussi l'arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 6.1.1). S'agissant des différences significatives de valeurs fiscales retenues pour les années 2009 à 2013 (cf. Faits. A.c supra), les recourants ne remettent nullement en cause la motivation de la Cour de justice, selon laquelle c'est la prise en compte des années au cours desquelles B.A. _____ ne s'était pas versé de salaire qui explique ces grandes différences de valeur. La Haute Cour l'avait déjà exposé pour l'année fiscale 2008 (cf. arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2.4). Partant, même à supposer que les recourants aient invoqué des griefs répondant aux exigences prévues à l'art. 106 al. 2 LTF, ils sont infondés.

8.

Dans un dernier grief, qu'il convient également d'écarter, les recourants se limitent à contester la conception et l'établissement de la Circulaire 28, en soutenant qu'elle serait arbitraire et qu'elle violerait le principe de l'égalité de traitement. Or, d'une part, le Tribunal fédéral a déjà rappelé à plusieurs reprises que cette circulaire concrétisait l'art. 14 al. 1 LHID et que, même si elle ne constituait pas du droit fédéral ou cantonal, la méthode qui en découlait était fiable et adéquate pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés en bourse (arrêt 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.4 et les références). D'autre part, dès lors que les critiques des recourants sont uniquement dirigées contre la circulaire dans son ensemble mais non pas contre son application concrète dans la présente cause, ils perdent de vue que le pouvoir d'examen de la Cour de céans est limité à l'arbitraire s'agissant de l'évaluation des titres de la Société, opérée dans l'arrêt entrepris. Le grief est infondé pour autant qu'il remplisse les exigences de l'art. 106 al. 2 LTF.

IV. Conséquence, frais et dépens

9.

Compte tenu de ce qui précède, le recours entièrement mal fondé, doit être rejeté. Les recourants, qui succombent, supportent les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis solidairement à la charge des recourants.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section.

Lucerne, le 24 août 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller