

GE_GERICHTE ATA/1013/2020 vom 13. Oktober 2020

GE Cour de justice, 2020-10-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1013_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/1013/2020 du 13 octobre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/1013/2020 del 13 ottobre 2020

Erwägungen

E. 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)

Le litige porte sur la valeur fiscale pour les années fiscales 2016 et 2017 des actions détenues par le recourant dans l'Étude d'avocats dont il est associé.

a. Réglé aux art. 13 et 14 LHID, l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID), qui se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID. 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.

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_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 4.1 non publié in ATF 143 I 73).

b. À Genève, l'art. 46 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) 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

- 10/17 - A/2847/2019 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).

c. L'évaluation des titres non cotés a fait l'objet, en 1995, d'une circulaire de la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions, intitulée : « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune ». Elle a été remplacée par la circulaire CSI n° 28 dans une première version du 21 août 2006, puis par l'actuelle datant du 28 août 2008, applicable aux périodes

fiscales 2016 et 2017 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire (ci-après : le commentaire).

La circulaire CSI n° 28 poursuit un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétise l'art. 14 al. 1 LHID. En tant que directive, elle ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge, faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique. Ces autorités ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.4 ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c ; ATA/1518/2017 du 21 novembre 2017).

La jurisprudence considère que la circulaire CSI n° 28 prend en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle est appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires, sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 précité consid. 3.6).

d. La circulaire CSI n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Selon cette méthode, la valeur de ces titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6). La circulaire réserve toutefois des situations où seule la valeur substantielle de la société est prise en compte, ce qui est le cas des sociétés nouvellement constituées (ch. 32), des sociétés holding, de gestion de fortune et de financement, ainsi que les sociétés immobilières (ch. 38 et 42).

- 11/17 - A/2847/2019

e. La fortune est estimée en principe à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP). Par valeur vénale, on entend le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ATA/460/2018 du 8 mai 2018 et les références citées). Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque et se détermine en règle générale selon le principe de continuation de l'exploitation (ch. 2.4 de la circulaire). Les contrats de droit privé, comme les conventions d'actionnaires qui restreignent la transmissibilité des titres, restent sans influence sur l'estimation des titres, tout comme les engagements que les parties prennent volontairement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.3).

La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions (art. 8.1 de la circulaire CSI 28). Dans des cas exceptionnels, lorsque le rendement d'une entreprise repose exclusivement ou presque exclusivement sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci et que l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes, hormis quelques personnes occupées à des tâches d'administration et de logistique, l'autorité d'estimation peut, sur demande de l'entreprise, prendre en considération cette situation par une pondération simple de la valeur de rendement (soit non doublée contrairement à ce qu'impose la méthode des praticiens) et de

la valeur de substance (arrêts du Tribunal fédéral 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.5 ; 2C_1057/2018 du 7 avril 2020 consid. 4.2.2 ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 ; ATA/595/2015 du 9 juin 2015).

f. Si les titres font l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspond alors généralement au prix d'acquisition (ch. 2.5 de la circulaire n° 28). 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 (commentaire p. 5 ad ch. 2). Le prix obtenu lors d'un tel transfert n'est 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 les circonstances de chaque cas d'espèce (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3). Si tel est le cas, la détermination par le biais de la méthode dite « des praticiens » n'a pas lieu d'être (ATA/530/2020 du 26 mai 2020 consid. 6c).

g. Selon le commentaire (p. 10), « les études d'avocats organisées en tant que personnes morales doivent être qualifiées de sociétés de service. Le ch. 34, applicable dès lors, exige que la valeur de rendement soit incluse dans le calcul. La transmissibilité restreinte des droits de participation est uniquement à prendre en considération dans le cadre de la déduction forfaitaire selon le ch. 61. Une politique spéciale de salaires et de dividendes n'aurait également aucune influence

- 12/17 - A/2847/2019 sur les principes de l'estimation. Par ailleurs, les règles de base n'interdisent pas aux avocats de créer un goodwill dans leur société ». Le ch. 61 de la circulaire CSI n° 28 permet de procéder à des déductions forfaitaires, notamment pour tenir compte de la « transmissibilité restreinte de parts de la société ».

h. Les principes d'estimation de la circulaire CSI n° 28 doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique. Les instructions de ladite circulaire reposent sur la constatation empirique que la valeur vénale dépend du rendement passé et à venir sous la forme de dividendes et autres participations au bénéfice ainsi que de la rentabilité de la société, et qu'elle est influencée par d'autres facteurs comme par exemple la fortune, les liquidités, la stabilité de la marche des affaires, etc. (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.5 ; ATA/975/2015 du 22 septembre 2015). 3)

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 CSI 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 preuves (ATA/530/2020 du 26 mai 2020 consid. 2b ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2d ; ATA/1418/2017 du 17 octobre 2017). 4)

En l'espèce, le recourant conteste l'utilisation de la méthode dite des praticiens. Il propose que la valeur de ses titres soit fixée en fonction des fonds propres de la société, des réserves légales et de la part au bénéfice de l'actionnaire, à savoir à CHF 141'720.- pour l'ICC 2016 et à CHF 153'775.- pour l'ICC 2017.

a. Il soutient notamment que la méthode dite des praticiens ne tiendrait pas compte des spécificités du métier d'avocat, en particulier des restrictions importantes liées à l'aliénation des titres.

Il est indéniable que tant les dispositions légales que la convention d'actionnaires et le contrat de société simple restreignent considérablement le droit d'aliéner les actions détenues par le recourant. Toutefois, la jurisprudence a retenu que les conventions d'actionnaires restreignant la transmissibilité des titres et les engagements pris volontairement par les actionnaires demeuraient sans

- 13/17 - A/2847/2019 influence sur l'estimation des actions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du

E. 14

avril 2020 consid. 4.3). Ainsi, les contrats de droit privé conclus in casu par les associés de la société avec le recourant en lien avec la détention des actions litigieuses ne sont pas déterminants dans l'estimation des titres. Tel serait même le cas si le recourant décidait de quitter l'Étude sans vendre ses actions et serait, selon les conventions le liant, privé de tout dividende. Le fait que dans une telle hypothèse, il ne perçoive aucune part du bénéfice de la société relève exclusivement du choix fait par les associés de son Étude de la manière de rétribuer les actionnaires. Les restrictions contractuelles au droit d'aliéner les actions et au droit de déterminer le prix des actions en cas de sortie de la société ainsi que les modalités, également prévues par des conventions passées par le recourant et ses associés, de participation des actionnaires au bénéfice de la société relèvent, en effet, d'un choix d'ordre privé qui ne saurait être opposable au fisc.

Il en va toutefois différemment des restrictions légales d'aliéner les actions d'une Étude d'avocats. Ces restrictions reposent sur des contraintes légales et rendent, en effet, la valorisation des telles actions plus difficile. Afin de tenir compte de cette contrainte, l'estimation des actions opérée par l'autorité fiscale du siège de la société a été réduite de 30 %. À teneur du dossier, cette réduction n'a cependant été effectuée que pour l'année fiscale 2016. Dès lors qu'elle intervient pour tenir compte des limitations légales portées à la transmissibilité des titres, la déduction de 30 % doit également être appliquée à l'année fiscale 2017. Partant, le recours sera admis sur ce point.

b. Le recourant fait également valoir que les titres de la société devraient être estimés au prix d'acquisition et de vente, des transactions ayant eu lieu ces dernières années.

Il n'est pas contesté que le prix des actions de la société achetées et vendues ces dernières années respectivement par les nouveaux actionnaires et les actionnaires sortants a été déterminé selon la valeur nominale des actions. Selon les pièces produites par le contribuable, les acquisitions et ventes de parts dans la société intervenues entre 2016 et 2020 ont toutes porté sur le même montant. Or, ce prix ressort du contrat de société qui fixe l'acquisition de la part au capital-actions de l'Étude à un montant déterminé, qui n'a pas varié entre 2016 et 2020. Dès lors qu'il est fixé par la convention liant les associés, le prix des parts du capital-actions n'est pas représentatif de la valeur de la société.

Il ressort d'ailleurs des estimations faites par l'AFC-ZH, notamment des valeurs de rendement retenues en 2015 et 2016, des différences significatives, celles-ci étant de CHF 1'830'464.- en 2015 et de CHF 334'253.- en 2016. Partant, en tant que le prix des actions de la société est demeuré invariable malgré les modifications importantes dans le rendement de la société, ce prix n'a pas intégré le rendement passé et à venir de celle-ci ni les autres participations au bénéfice.

- 14/17 - A/2847/2019 Or, l'art. 14 al. 1 LHID prévoit expressément la possibilité de prendre en compte la valeur de rendement d'une société pour en estimer la valeur des titres. Les transactions en question ne peuvent ainsi être considérées comme représentatives et plausibles de la valeur de la société. Sous cet angle également, le résultat auquel parvient l'estimation faite par l'AFC-GE, qui s'est fondée sur la « méthode des praticiens » préconisée par la circulaire CSI n° 28, ne contrevient pas à la LHID.

Ainsi, bien que l'application de la méthode des praticiens relève d'un certain schématisme, il n'apparaît pas que celui-ci aboutirait in casu à une solution choquante, qui ne serait plus compatible avec les art. 49 LIPP et 14 LHID. Au contraire, la méthode appliquée permet de tenir compte de la valeur de rendement de la société à laquelle le recourant participe, comme l'exigent les dispositions précitées, tout en intégrant les limitations liées à la transmissibilité des titres.

Partant, sous réserve de la réduction de 30 % qu'il convient également d'appliquer à la valeur fiscale des actions retenue pour l'année fiscale 2017, la méthode d'évaluation est conforme au droit. 5)

Le recourant se plaint également d'une inégalité de traitement avec les autres sociétés de services, en particulier avec les fiduciaires. La détention d'actions dans ces dernières ne comportait aucune restriction ou prérequis, contrairement à celle se rapportant à une Étude d'avocats. Le principe de l'égalité de traitement justifiait ainsi de valoriser différemment les actions d'un cabinet d'avocats de celles d'une fiduciaire.

a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 138 V 176 consid. 8.2 et les références citées). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit

- 15/17 - A/2847/2019 fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1).

Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/1303/2019 du 27 août 2019 consid. 7a ; ATA/459/2018 précité consid. 3), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

b. En l'espèce, la détention d'actions dans une Étude d'avocats diffère de celle d'actions dans une autre société de services, telle une fiduciaire, du fait des exigences posées à l'acquisition et à la vente des actions des deux sociétés. Or, il a été tenu compte de cette particularité dans la réduction de 30 % opérée par le fisc zurichois pour 2016 et qu'il conviendra d'intégrer également pour 2017. Pour le surplus, la société dont le recourant est actionnaire est comparable, en tant que sujet fiscal, à celle d'autres sociétés de services.

Appliquer à des Études d'avocats constituées en société anonyme un traitement fiscal différent – hormis la réduction précitée visant à tenir compte des restrictions au droit de transférer les actions – de celui réservé aux autres sociétés de services constituées sous la même forme consacrerait une inégalité de traitement, qui ne serait pas justifiée par des motifs de droit fiscal. Une telle manière de faire introduirait une différence qui ne tiendrait pas compte de la même manière de la capacité économique et, partant, de la capacité contributive des actionnaires de sociétés de services. Comme exposé ci-dessus, rien ne justifie de ne pas tenir compte de la valeur de rendement d'une Étude d'avocats, alors que tel est le cas des autres sociétés de services.

Le grief de violation du principe de l'égalité de traitement est donc infondé.

En définitive, le recours sera donc partiellement admis en ce que la taxation fiscale ICC 2017 devra se fonder sur la valeur des titres détenus par le recourant dans son Étude telle qu'établie par l'autorité fiscale du siège de la société, à savoir CHF 880.-, mais réduite de 30 %. Pour le surplus, le recours sera rejeté. 6)

Le recourant n'obtenant que très partiellement gain de cause, un émolument, légèrement réduit, de CHF 1'000.- sera mis à sa charge et une indemnité de procédure, réduite, de CHF 300.- lui sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

- 16/17 - A/2847/2019

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