

GE_GERICHTE JTAPI/1342/2016 vom 19. Dezember 2016

GE Cour de justice, 2016-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1342_2016

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1342/2016 du 19 décembre 2016

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1342/2016 del 19 dicembre 2016

Regeste

Résumé: Dans le cadre de l'impôt sur la fortune, estimation des titres non cotés en bourse d'une Sàrl, soit un cabinet d'architectes. Il n'y a pas lieu de doubler la valeur de rendement en l'espèce en faisant application de l'exception prévue par la Circulaire N° 28 de la Conférence suisse des impôts.

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al.

E. 2

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

E. 3

Le décès de Madame I____ G____ A____ durant la présente procédure a amené Mesdames C____ D____ et E____ F____, ses héritières, à décider de prendre sa place. Le tribunal constatera la substitution de parties.

- 7/12 - A/3433/2015

E. 4

Selon l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. L'art. 14 al. 1 LHID prévoit que la fortune est estimée à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant néanmoins être prise en considération de façon appropriée. Dans le canton de Genève, l'impôt sur la fortune est réglé dans la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08) et son règlement d'application. L'art. 49 al. 2 LIPP concerne l'évaluation de la fortune, prévoyant que celle-ci est estimée, en général, à la valeur vénale.

E. 5

La Circulaire N° 28 de la Conférence suisse des impôts a fait l'objet de plusieurs éditions, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est applicable à la période fiscale 2013 faisant l'objet du présent litige. Elle a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1 § 1 de la Circulaire N° 28). Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la Circulaire N° 28 contenant des instructions à cet égard,

auxquelles il peut être dérogé, pour des motifs d'égalité de traitement, lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire 2014 à la Circulaire N° 28, ad ch. 1 p. 2). La fortune est estimée en principe à la valeur vénale, soit le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ch. 1 § 3 de la Circulaire N° 28), cette valeur au 31 décembre "n" étant en principe déterminante (ch. 1 § 4 de la Circulaire N° 28). 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 N° 28). L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la Circulaire N° 28). Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation d'autre part (ch. 34 de la Circulaire N° 28), étant précisé que, même si elles se révèlent importantes, les fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, dès lors que des oscillations conjoncturelles sont à considérer comme immanentes au système économique (commentaire 2014 à la Circulaire N° 28, ad ch. 34 p. 42). Cette méthode est généralement appelée "méthode des praticiens" (arrêts du Tribunal fédéral 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 3b).

- 8/12 - A/3433/2015 Les instructions ne sont applicables que si l'ensemble des éléments nécessaires à l'établissement de l'estimation est connu (ch. 5 de la Circulaire N° 28). Selon le commentaire 2014 relatif à cette disposition, dans des cas exceptionnels, il peut arriver qu'une entreprise ne puisse être aliénée ou difficilement aliénable à la valeur de rendement, en particulier si son rendement repose exclusivement ou presque sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci. Si la création de valeur de l'entreprise est obtenue uniquement par le détenteur d'une participation majoritaire et si l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes que celles 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, c'est-à-dire non doublée, et de la valeur substantielle (commentaire 2014 à la Circulaire N° 28, ad ch. 5 p. 9).

E. 6

La méthode d'estimation contenue dans la Circulaire N° 28 a rencontré l'aval du Tribunal fédéral. Dans sa jurisprudence concernant des affaires antérieures à l'entrée en vigueur de la LHID, il a constaté que cette méthode prenait en compte les éléments pertinents pour estimer la valeur vénale des titres non cotés et non régulièrement négociés (arrêt du Tribunal fédéral 2A.213/1994 du 8 octobre 1996 consid. 4). Après l'entrée en vigueur de la LHID, il a souligné qu'en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, la Circulaire N° 28 poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2 ; 2C_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1). Sur le fond, il a considéré que la Circulaire N° 28 prenait en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle était appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêts du Tribunal fédéral

2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3), sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6). La LIPP ne contient pas de renvoi à la Circulaire N° 28. Cela étant, se conformant à la jurisprudence fédérale précitée, dans des jugements récents (JTAPI/190/2015 du 16 février 2015 et JTAPI/88/2015 du 12 janvier 2015), le tribunal de céans a déjà considéré la méthode d'estimation contenue dans ladite Circulaire comme applicable aux fins d'estimer, sous l'empire de la LIPP, les titres d'une société non cotée en bourse.

- 9/12 - A/3433/2015

E. 7

En l'espèce, les recourants contestent la méthode de calcul employée par l'AFC pour évaluer la valeur des titres de la société, en soutenant en substance que son rendement repose uniquement sur le contribuable et est donc dépendant de sa performance individuelle. Par conséquent, on serait dans un cas d'application de l'exception prévue par le commentaire de la Circulaire N° 28 impliquant une pondération simple de la valeur de rendement. L'autorité intimée s'oppose à ce point de vue en retenant en particulier le fait que même si le contribuable et sa défunte épouse détenaient ensemble la totalité des parts sociales de la société B_____ A_____ Sàrl, les salaires 2013 de ses trois employés étaient respectivement de CHF 144'200.- pour le contribuable, de CHF 83'000.- pour la dessinatrice (pour un travail à temps partiel) et de CHF 58'300.- pour la secrétaire. Ces montants ne laissent pas apparaître que l'activité de l'entreprise reposerait exclusivement sur les performances du contribuable. Au contraire, il en résulte que la dessinatrice n'a pas qu'un simple rôle d'exécutante, eu égard notamment à l'écart salarial de CHF 25'000.- avec la secrétaire. Son curriculum vitae fait en outre état de qualifications techniques poussées. Dans sa duplique et observations après enquêtes, l'autorité intimée appuie son point de vue sur les déclarations du témoin K_____ relatives au fait qu'une bonne dessinatrice en bâtiment apporte une plus-value à un bureau d'architecte, et que cette profession permet une inscription au tableau des mandataires professionnellement qualifiés.

E. 8

L'exception prévue ad ch. 5 p. 9 du commentaire 2014 de la Circulaire N° 28 prend en considération les sociétés qui ne peuvent être aliénées ou qui sont difficilement aliénables à la valeur de rendement, en particulier si le rendement repose exclusivement ou presque sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci. Il est précisé à cet égard que de forts liens personnels ne suffisent pas pour retenir une telle situation, qui constitue plutôt la règle que l'exception dans les PME. Pour autant, il n'est pas nécessaire non plus que le chef d'entreprise travaille seul; il peut employer quelques autres personnes, mais elles doivent être occupées à des tâches administratives ou de logistique. La difficulté, en l'espèce, consiste à savoir s'il faut s'arrêter à la constatation que le bureau d'architecte du recourant occupait en 2013, outre une secrétaire manifestement occupée à des tâches administratives, une dessinatrice en bâtiment dont les tâches ne peuvent certainement pas être qualifiées de tâches administratives, ou si, hormis cet aspect, un petit bureau d'architecte comme celui du contribuable présente des spécificités qui relativisent le critère relatif aux tâches dont sont chargés les employés. La singularité de la profession d'architecte, comme de certaines autres professions libérales,

consiste dans le fait que le produit proposé à la clientèle est avant tout un service intellectuel. Quand bien même il finit par se matérialiser sous la forme

- 10/12 - A/3433/2015 de plans puis de constructions, aucun outil ni aucun autre processus de production n'est en mesure de se substituer à la démarche conceptuelle qui précède et que le professionnel produit par son seul travail intellectuel. Dans de une telle situation, l'incapacité personnelle du collaborateur-actionnaire (unique ou majoritaire) met objectivement une toute petite structure dans l'incapacité de poursuivre son activité, soit parce que le savoir-faire qui donne sa valeur à l'entreprise ne peut être assuré que par lui, soit pour des raisons d'ordre juridique, soit pour les deux raisons à la fois. Ainsi, une assistante médicale, même très qualifiée, n'a ni les compétences ni le droit de donner des consultations à la place du médecin. Il en va de même dans une étude d'avocat qui ne compte, outre le chef d'étude, qu'un clerc d'avocat ou un avocat-stagiaire, et un(e) secrétaire. De la même manière, dans un bureau d'architecte dans lequel un collaborateur-dessinateur en bâtiment non seulement n'est pas inscrit au tableau des mandataires professionnellement qualifiés, mais, en outre, n'a par hypothèse aucune expérience de la planification et du suivi de chantier. Par ailleurs, aux compétences et droit d'exercice propres au chef d'entreprise peut s'ajouter la difficulté, dans certains types d'activités, d'obtenir régulièrement de nouveaux mandats. Si, par exemple, certaines catégories de médecins (généralistes, internistes) sont en principe moins exposés à ce problème, en particulier du fait de l'importance de la demande par rapport à l'offre, il est notoire qu'il en va autrement chez les architectes, dont le volume d'affaires est étroitement lié à l'importance du réseau qu'ils parviennent peu à peu à créer et qu'ils doivent ensuite entretenir, comme l'a exprimé le témoin K____. Dans le cas où ces différentes particularités sont réunies, la reprise d'une toute petite structure ne peut à l'évidence se faire en tenant compte de manière prépondérante de sa valeur de rendement. L'acheteur ne peut compter sur le réseau du vendeur, lequel réseau n'a aucune raison de pérenniser des relations contractuelles avec le repreneur plutôt qu'avec n'importe quelle autre entreprise. Même si le vendeur recommande son successeur à ses clients, c'est la qualité de la relation personnelle que ce dernier saura nouer et des services qu'il proposera qui sera seule garante du succès de la reprise. Dans cette mesure, en l'espèce, la présence d'une dessinatrice en bâtiment dans le bureau du recourant, aussi qualifiée soit-elle, ne serait probablement pas déterminante pour inciter les clients du bureau à poursuivre leurs relations avec un architecte repreneur, et encore moins pour amener de nouveaux clients.

E. 9

Il résulte de ce qui précède que le rendement du bureau du recourant dépend très subsidiairement de la structure elle-même (personnel, locaux, matériel) et de manière très prépondérante de l'activité et surtout du réseau d'affaires du précité, éléments qui, n'étant pas transmissibles dans ce cas spécifique, n'ont pratiquement aucune valeur sur le marché.

- 11/12 - A/3433/2015 Il convient donc de faire application de l'exception prévue par la Circulaire N° 28 en ne doublant pas la valeur de rendement dans la pondération avec la valeur substantielle.

E. 10

Le recours sera donc admis et le dossier renvoyé à l'autorité intimée afin qu'elle procède à nouveau à la taxation des recourants dans le sens des considérants.

E. 11

En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), il n'est pas perçu d'émolument. L'avance de frais de CHF 500.- sera restituée aux recourants.

E. 12

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée aux recourants à titre de dépens (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 12/12 - A/3433/2015

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