

GE_GERICHTE JTAPI/622/2024 vom 15. März 2007

GE Cour de justice, 2007-03-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_622_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/622/2024 du 15 mars 2007

IT: GE_GERICHTE JTAPI/622/2024 del 15 marzo 2007

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Dans sa réponse du 6 février 2024, l'AFC-GE conclut à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle accepte d'accorder aux recourants une charge de famille entière pour F_____ (pour l'ICC) et qu'elle admet une contribution d'entretien de CHF 2'032.30 pour G_____.

- 5/10 - A/4080/2023 Le recours doit dès lors être admis partiellement sur ce point.

E. 4

Le litige porte en premier lieu sur la manière dont H_____ et G_____ doivent être pris en considération dans le cadre de la taxation des recourants.

E. 5

Aux termes de l'art. 35 al. 1 LIFD, sont déduits du revenu CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien (let. a).

Au niveau cantonal, à teneur de l'art. 39 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), sont déduits du revenu CHF 9'980.- pour chaque charge de famille et CHF 4'990.- pour chaque demi-charge de famille. L'art. 39 al. 2 LIPP dispose notamment que constituent des charges de famille chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 15'303.- (charge entière) ou CHF 22'955.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien (let. a). Les art. 33 al. 1 let. c LIFD et 33 LIPP prévoient la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

E. 6

Selon le texte même des art. 33 al. 1 let. c LIFD et 33 LIPP, ce ne sont que les contributions que le contribuable a effectivement versées qui peuvent être déduites de son revenu imposable (arrêt du Tribunal fédéral 5A_298/2015 du 30 septembre 2015 consid. 2.1.1). Une pension alimentaire est ainsi déductible des revenus de son débiteur au moment de son paiement effectif (arrêt du Tribunal fédéral 2A.219/2005 du 20 avril 2005 consid. 2.2). Ainsi, un jugement ou une convention fixant des pensions et contributions d'entretien ne suffisent pas à eux seuls à justifier leur déduction ; encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 5.1), la preuve incombant à la personne débitrice de ces aliments (arrêt du Tribunal 2C_242/2010 du 30 juin 2010 consid. 2.3.1).

E. 7

En règle générale, les pensions alimentaires sont versées en espèces sous forme de paiements directs périodiques. Toutefois, ces prestations peuvent également prendre la forme de paiements indirects périodiques, tels que le règlement de primes d'assurance-maladie, d'impôts, d'intérêts hypothécaires ou de loyers. Les contributions alimentaires sous forme de prestations en nature sont également possibles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2).

Ainsi, constituent une contribution d'entretien non seulement les prestations périodiques versées directement au parent bénéficiaire, mais également les paiements indirects, soit le règlement, par le parent astreint à contribution, de charges telles les primes d'assurance-maladie ou l'écolage de l'enfant (Christine

- 6/10 - A/4080/2023 JAQUES, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 33, n. 38, p. 731).

E. 8

Lorsque l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins d'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant. À cet égard, la situation créée par la garde alternée n'est pas sensiblement différente de celle qui existait précédemment lorsque le parent débiteur de la pension exerçait son droit de visite plus ou moins élargi (parfois jusqu'à un mi-temps) pendant lequel il subvenait à l'entretien de l'enfant sans avoir droit à une déduction supplémentaire. Ainsi, les dépenses d'entretien direct consenties par le parent débiteur de la pension alimentaire lors de la garde alternée ne font pas l'objet d'abattements sociaux particuliers. Il importe peu sous cet angle que la garde alternée soit, ou non, d'égale importance, le statut créé par l'existence d'une pension alimentaire l'emporte (ATF 133 II 305 consid. 8.4).

E. 9

En l'espèce, selon la base de données de l'OCPM, H_____ n'a jamais été domicilié à la route C_____, à D_____, adresse des recourants. Par ailleurs, dans leur recours, ils confirment que ce dernier n'a jamais résidé chez eux. Dès lors qu'au stade de la taxation, l'AFC-GE a admis en déduction la contribution versée en faveur de H_____ par le recourant, dans la mesure déclarée par ce dernier (soit CHF 6'000.-), son fils ne peut constituer une charge de famille pour lui.

E. 10

En ce qui concerne G _____, le contribuable fait valoir que sa fille vivait avec lui en 2020 et qu'il lui a versé diverses prestations totalisant CHF 12'960.50, qui sont listées dans une lettre qu'il a adressée à l'AFC-GE, le 23 septembre 2023. Or, dès l'instant où il a obtenu une déduction à titre de contribution d'entretien en faveur de cette dernière, comme c'est le cas en l'espèce, G _____ ne peut représenter une charge de famille pour lui. L'AFC-GE a, en effet, accepté que les contribuables puissent défalquer de leur revenu une somme de CHF 2'032.30, en se fondant sur une attestation de la caisse maladie _____ établie en 2020 pour G _____ et adressée au recourant. S'agissant des autres montants composant le total de CHF 12'960.50, l'intéressé n'a pas établi à satisfaction de droit qu'il les aurait acquittés. En conséquence, seule une somme de CHF 2'032.30 peut être acceptée à titre de contribution d'entretien déductible.

E. 11

En second lieu, les recourants contestent l'évaluation des titres de la société.

E. 12

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).

E. 13

La circulaire n° 28 est reconnue, selon la jurisprudence, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés, même s'il n'est pas exclu que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet

- 7/10 - A/4080/2023 2021 consid. 5.3). Les 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).

E. 14

La circulaire 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. La valeur des 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 de la circulaire n° 28). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions (ch. 8.1 de la circulaire n° 28). Les contrats de droit privé, comme les conventions d'actionnaires qui restreignent la transmissibilité des titres, restent sans influence sur l'estimation de ceux-ci (chap. A/2, ch. 4 de la circulaire n° 28), tout comme les engagements que les parties prennent volontairement (commentaire 2020 de la circulaire n° 28, p. 7). Si, dans des cas exceptionnels, une entreprise ne peut être aliénée, ou est 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 et que 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 hormis quelques-unes occupées à des tâches d'administration et de logistique, l'autorité fiscale peut prendre en considération cette situation par une pondération simple de la valeur de rendement, c'est-à-dire non doublée, et de la valeur de substance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.5). La circulaire n° 28 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 de la circulaire), des sociétés holding, de gestion de fortune et de financement, ainsi que les sociétés immobilières (ch. 38 et 42 de la circulaire n° 28).

E. 15

S'agissant de l'évaluation des sociétés commerciales, industrielles et de services, le ch. 34 prescrit que la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement (ch. 7 à 10) qui est doublée, d'une part, et la valeur substantielle (ch. 11 à 14) déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation, d'autre part.

La circulaire n° 28 connaît deux modèles à disposition pour déterminer la valeur de rendement, à savoir le modèle 1, dans lequel les comptes annuels (n) et (n-1) servent de base pour le calcul, et le modèle 2, dans lequel les comptes annuels (n), (n-1) et (n-2) servent de base pour le calcul (ch. 7.1). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions mentionnées sous le ch. 9 (ch. 8.1). Dans le modèle 1, le bénéfice net du dernier exercice (n) est pris en considération deux fois. Dans le modèle 2, les bénéfices nets de chacun des trois exercices (n, n-1 et n-2) sont pris en considération une fois (ch. 8.2) (ch. 8.3).

- 8/10 - A/4080/2023

E. 16

Les principes d'estimation de la circulaire 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).

E. 17

Si l'estimation de titres non cotés en bourse est effectuée sur la base de la circulaire, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 7.2). En l'espèce, dans leur recours, les contribuables font valoir que la société ne peut être comparée à une entreprise libérale, étant donné que les médecins sont soumis à la clause du besoin instaurée par l'État et en raison de l'existence du TARMED. Par ailleurs, sans son engagement à travailler bénévolement en tant que médecin de famille, elle tomberait en faillite. L'intéressé fait en outre remarquer qu'il n'a pratiquement rien gagné en 2020 et a continué à pratiquer pour des raisons de déontologie médicale, voulant que ses patients ne soient pas laissés à l'abandon. Ils invoquent également le fait qu'ils se trouvent en concurrence avec les Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG) et la K_____, qui a installé un centre médical à la gare de L_____, qui a acquis la pharmacie M_____ et la chaîne de fitness N_____, présente dans toute la Suisse.

E. 18

Les recourants ne peuvent être suivis. Il résulte de la feuille d'estimation des titres de la société pour l'année 2020, datée du 18 juin 2021, que l'AFC-GE a évalué cette entreprise en se fondant sur la moyenne entre la valeur substantielle et la valeur de rendement, doublée, cette dernière étant calculée d'après les résultats des exercices 2017, 2018 et 2019. Cette méthode correspond à celle décrite dans la circulaire n° 28. Puisqu'ils contestent l'évaluation effectuée par l'autorité intimée, il leur incombe d'en apporter la démonstration. Or, ils ne prouvent pas en quoi l'existence de la clause du besoin et l'obligation d'appliquer le TARMED – qui s'applique à tous les médecins – impliquerait qu'une estimation des titres de la société ne refléterait pas la valeur vénale. Ils ne démontrent pas non plus en quoi la mise en concurrence des cabinets médicaux avec d'autres entités, telles les HUG et la K_____, ainsi que la baisse de revenus des généralistes aurait pour effet que la circulaire n° 28 ne permettrait pas d'évaluer leur société à sa valeur vénale. Il apparaît bien au contraire que ladite circulaire permet de tenir compte des mauvais résultats réalisés par une entreprise, par le biais de la prise en compte de sa valeur de rendement, qui s'obtient en capitalisant son bénéfice net.

- 9/10 - A/4080/2023

E. 19

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement, dans le sens des considérants.

E. 20

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- leur sera restitué. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 10/10 - A/4080/2023

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