

NE_GERICHTE TA.2006.303 vom 12. November 2008

NE Tribunal cantonal, 2008-11-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2006.303

FR: NE_GERICHTE TA.2006.303 du 12 novembre 2008

IT: NE_GERICHTE TA.2006.303 del 12 novembre 2008

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. En vertu de l'article 11 al.1 de la loi instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs du 1er octobre 2002 (ci-après : LSucc), le bénéficiaire de la donation est contribuable au sens de cette loi. Une solidarité de l'impôt est instituée à charge du donateur (art.42 al.2 LSucc). En revanche, le conjoint du donataire n'est pas le contribuable, ni appelé à intervenir sur la base des règles sur la solidarité. Il en résulte que dans le cas d'une donation consentie par la mère à son fils L., l'épouse de ce dernier, [...], n'est pas concernée par la taxation. C'est ainsi à raison que le Service des contributions n'a dirigé son recours contre le jugement du Tribunal fiscal qu'en ce qu'il concerne L., son épouse n'étant pas contribuable, et ce quand bien même elle apparaissait dans l'acte de recours du contribuable devant l'instance intimée, puis dans son jugement. Seul L. est tiers intéressé devant le Tribunal administratif.

E. 2

Le recourant doute, en fin de mémoire, de la recevabilité du recours de L. devant le Tribunal fiscal au motif que l'avance de frais aurait été effectuée tardivement. En annexe à ses observations du 22 septembre 2006, le Tribunal fiscal a fourni un relevé de son compte postal duquel il ressort que le versement lui est parvenu le 30 mai 2005, l'avance de frais ayant été requise le 24 mai 2005 par courrier B. L'instance intimée précise que des motifs d'organisation ont impliqué que l'écriture n'avait été passée qu'en juin 2005. Il ressort ainsi des pièces fournies dans le cadre de la procédure de recours devant le Tribunal de céans que l'avance de frais devant le Tribunal fiscal lui était bien parvenue en temps utile. Partant, le recours était recevable sous cet angle. Le grief de la recourante tombe à faux.

E. 3

Le service des contributions critique le jugement entrepris en ce qu'il écarte le "cours fiscal au 31 décembre 2003" et lui enjoint de déterminer la valeur des titres au jour de la donation (29.01.2003) sur la base du "cours fiscal connu au 31 décembre 2002", en prenant en considération une part adéquate des recettes et pertes enregistrées sur les premières semaines de l'année 2003. La qualification de donation mixte du transfert intervenu le 29 janvier 2003, ainsi que la prise en compte d'un montant à titre onéreux de 30'000 francs ne sont plus contestées. La question soumise au Tribunal administratif se résume donc à l'évaluation de la donation imposable, compte tenu de la part onéreuse de l'acte. a) Les articles 12 litt.c et 13 al.1 LSucc prévoient que les biens soumis à l'impôt sont en principe estimés à leur valeur vénale au jour de la donation. Les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque (art.13 al.1 litt.c LSucc). Des "instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune"

ont été édictées par l'Administration fédérale des contributions (ci-après : les Instructions). Ces Instructions existent dans une version de 1995, applicable au cas présent. Deux nouvelles versions, respectivement du 21 août 2006 et du 28 août 2008, ont été établies par la Conférence suisse des impôts (circulaire 28 de la CSI). Ces versions de 2006 et 2008 ne modifient cependant pas fondamentalement les principes présidant à l'évaluation des titres non cotés. On y précise qu'elles servent, par leur objectif d'une estimation uniforme en Suisse des titres nationaux et étrangers qui ne sont pas négociés en bourse, à l'harmonisation fiscale entre les cantons. Sans revêtir un caractère obligatoire comparable à celui de la loi, ces Instructions guident les administrations cantonales pour l'évaluation des titres non cotés en bourse en vue de l'impôt cantonal et communal sur la fortune. La jurisprudence retient à cet égard que les directives, instructions et autres circulaires servent à créer une pratique administrative uniforme (ATF 121 II 473 , 478, 110 Ib 382 , 383-384). Les autorités d'exécution doivent les respecter pour autant qu'elles expriment fidèlement le sens de la loi (ATF 121 II 473 , traduit in JT 1997 I 370, 373). En l'occurrence, l'application des Instructions a été étendue à d'autres impôts - comme l'impôt sur les successions et donations - qui nécessitent de fixer la valeur vénale de participations non cotées. Cette extension, qui contribue à rendre les estimations des titres non cotés plus prévisibles, n'est pas ici contestée et semble précisément souhaitable au regard de cette prévisibilité. b) Les Instructions prévoient, pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, que "la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée d'une part, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation d'autre part". Cette méthode d'évaluation, aussi dite "méthode du praticien" se résume par la formule suivante (Instructions, ch.41) : $\text{valeur entreprise} = (2 \times \text{valeur rendement} + 1 \times \text{valeur intrinsèque}) / 3$. Pour déterminer la valeur de rendement, les Instructions préconisent de se fonder en principe sur les deux derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant pour l'estimation, le bénéfice net du dernier exercice étant pris en considération deux fois. Des événements exceptionnels, déjà prévisibles le jour déterminant, peuvent être pris en compte de manière appropriée lors de l'établissement de la valeur de rendement (Instructions, ch.7 et 8). Au titre de la valeur intrinsèque, l'appréciation se base sur les derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant (Instructions, ch.17). c) En l'espèce, ni l'application de la méthode du praticien, correspondant à la formule susmentionnée, ni le taux de capitalisation de 6 % appliqué par le service des contributions, pas plus que l'abattement de 30 % sur la valeur de rendement (Instructions ch.15) ne sont contestés. Seules les valeurs retenues le sont. Le recourant soutient que l'estimation prise en compte, soit celle au 31 décembre 2003, se fonde sur les bilan et résultat au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002, alors que la solution imposée par le Tribunal fiscal reviendrait à se fonder sur les valeurs correspondantes au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2000. Dans son jugement, le Tribunal fiscal a retenu que "[s]elon communication de février 2003 de l'office de l'impôt anticipé, l'estimation fiscale des actions de X. Sàrl pour l'année se terminant au 31 décembre 2002 était de 40'240 francs, et celle pour l'année se terminant au 31 décembre 2003 était de 173'400 francs. Le service intimé s'est référé au cours fiscal au 31 décembre 2003 pour apprécier la valeur vénale des titres cédés le 29 janvier 2003, une valeur vingt fois supérieure à celle du même titre au 31 décembre 2002.". Or, s'il est vrai que les valeurs retenues par le Service des contributions sont issues du document intitulé "Estimation au : 31.12.2003", force est de constater que la valeur de rendement a été déterminée sur la base des exercices s'étendant du 1er janvier au 31 décembre 2002 (doublée car dernier exercice précédant la clôture) et du 1er janvier au 31

décembre 2001 et que la valeur intrinsèque a été fixée sur la base du bilan au 31 décembre 2002. Ces valeurs étaient bien celles que les Instructions considèrent comme déterminantes, puisqu'elles correspondent à celles des "deux derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant" (Instructions ch.7) et des "derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant" (Instructions ch.17). Du reste, cette "Estimation au : 31.12.2003" ne pouvait que se fonder sur les comptes au 31 décembre 2002 (respectivement au 31.12.2001) puisqu'elle a été établie le 24 juillet 2003, soit avant la fin de l'exercice 2003. Quand bien même son intitulé prête à confusion, son contenu matériel ne pouvait prendre en considération, contrairement à ce que le Tribunal fiscal semble retenir, que les montants issus de la comptabilité au 31 décembre 2002 (respectivement 2001) et non pas ceux au 31 décembre 2003. En d'autres termes, le service des contributions, en se fondant sur l' "Estimation au : 31.12.2003" ne s'est pas référé au cours fiscal au 31 décembre 2003 mais bien à celui au 31 décembre 2002, calculé conformément aux Instructions, sur la base des montants ressortant des deux exercices clos immédiatement avant la date de la donation. A cet égard, l'estimation faite en février 2003 des parts à X. Sàrl à hauteur de 40'240 francs représente le "cours pour la taxation au 1.1.2002". Il en découle que cette valeur ne pouvait reposer que sur les comptes précédent le 1er janvier 2002. Or, ceux-ci ne sont pas pertinents pour une évaluation au 31 décembre 2002 (sauf bien entendu la prise en compte de l'exercice 2001 parmi les deux exercices précédent le 29.01.2003 pour la valeur de rendement). L'examen des comptes de la société X. Sàrl permet de confirmer les montants retenus pour le bénéfice imposable des exercices 2002 et 2001, ainsi que pour les fonds propres (valeur intrinsèque) au 31 décembre 2002. La comptabilité de X. Sàrl figurant au dossier laisse en effet apparaître un résultat net de 27'628,42 francs pour l'exercice 2002 et de 4'483,65 francs pour l'exercice 2001, l'estimation "au 31 décembre 2003" reprenant les montants respectifs de 27'628 francs et 4'558 francs, suite à une correction mineure. La valeur intrinsèque de 55'566 francs retenue correspond au solde du bilan au 31 décembre 2002 (130'036 francs) diminué des fonds étrangers (36'503 francs de dettes à court terme + 31'265 francs de dettes à moyen terme + 6'700 francs de passifs transitoires), sous réserve à nouveau de correctifs mineurs. L'estimation de la valeur des parts à X. Sàrl, ressortant du document du 24 juillet 2003 (dossier du Tribunal fiscal, p.00035), à hauteur de 173'595 francs, et retenue par le service des contributions à hauteur de 173'400 francs après rectification mineure sur les fonds propres au 31 décembre 2002, correspond donc bien à la valeur des parts à la fin de l'exercice clos immédiatement avant le fait imposable, soit la donation du 29 janvier 2003. Le recours du service des contributions est donc bien fondé sur ce point. d) Le montant de 173'400 francs retenu par le service des contributions correspond ainsi à la valeur de la société au 31 décembre 2002. L'appréciation selon laquelle la donation doit être évaluée au jour où celle-ci intervient, soit au 29 janvier 2003, résulte clairement de la LSucc (art.12 litt.c). Le service des contributions conteste toutefois la prise en compte d'un correctif pour le mois de janvier 2003. Comme indiqué sous litt.b ci-dessus, les Instructions prévoient que, pour établir la valeur de rendement, on se fonde sur les résultats nets des deux derniers exercices clos avant le jour déterminant pour l'estimation. Il est cependant possible, mais pas non obligatoire, de tenir compte "de manière appropriée" des événements exceptionnels, déjà prévisibles le jour déterminant (Instructions ch.7 et 8). La valeur intrinsèque est fixée sur la base des comptes annuels clos avant le jour déterminant (Instructions, ch.17). Le Tribunal fiscal a enjoint le service des contributions de tenir compte du "creux" de janvier, réputé peu propice au commerce de jouets. En cela, il a cependant perdu de vue que la baisse des ventes durant le premier mois

de l'année, au motif qu'il suit de près les fêtes de fins d'année, se répercute chaque année. Il n'est pas propre au mois de janvier 2003. La baisse périodique du chiffre d'affaires - si tant est qu'il faut l'admettre, ce qu'il n'est pas nécessaire de trancher ici - se retrouve dans une mesure comparable chaque année et est à ce titre déjà incluse dans les résultats pris en compte pour l'évaluation (le mois de janvier 2001 dans le résultat 2001 et le mois de janvier 2002 dans le résultat 2002). S'il est vrai qu'en théorie, la valeur d'une entreprise varie de jour en jour, en fonction de toute une série d'événements qui échappent en partie à la maîtrise de l'entrepreneur, parmi lesquels on citera notamment l'état du carnet de commandes, les conditions offertes par les fournisseurs, une charge variable d'intérêts sur les passifs, l'évolution générale de la conjoncture, etc., cette variation de valeur n'a un réel impact sur la valeur immédiate des parts que dans la mesure où elles sont fréquemment échangées. Dans le cas d'entreprises qui font l'objet d'une aliénation (gratuite ou onéreuse) isolée, il n'est pas possible de soutenir que la valeur de l'entreprise pour le repreneur est fondamentalement différente si celle-ci est transférée au 31 décembre d'une certaine année ou au 29 janvier de la suivante. Sont évidemment réservés les "événements exceptionnels", visés par les Instructions, qui peuvent notamment correspondre à une perte importante sur des actifs (par exemple, selon le secteur d'activité, un incendie détruisant une usine de production, des pertes importantes sur des participations ou actifs bancaires, etc.) ou à la remise en cause de produits escomptés (par exemple précisément la perte de l'outil de production entraînant l'incapacité de livrer les commandes). En l'occurrence, on ne peut considérer que la diminution alléguée des ventes durant le mois de janvier (2003) soit d'une nature comparable, qui impliquerait d'en tenir compte, en la cumulant ainsi avec les mois de janvier 2001 et 2002 déjà intégrés à l'évaluation. Bien plus, il n'existe aucun motif pour considérer que la valeur de l'entreprise au 31 décembre 2002 apparaîtrait comme surévaluée par rapport à celle au 29 janvier 2003. C'est donc à raison que le service des contributions conteste l'obligation de procéder à un correctif des valeurs retenues au 31 décembre 2002, du reste seules disponibles, et ce même si les motifs invoqués par l'administration ne sauraient, eux, convaincre. En effet, la prise en compte des exercices 2001 et 2002 et non du seul exercice 2002 - quand bien même le résultat de l'exercice 2001 est nettement inférieur à celui de 2002, avec pour conséquence une baisse de la valeur des parts à la Sàrl - est imposée par les Instructions en vue de l'évaluation des titres (Instructions ch.7) et ne représente pas une faveur concédée au contribuable.

E. 4

Fondé sur ce qui précède, il y a lieu d'admettre le recours, l'évaluation faite par le service des contributions des parts à la société X. Sàrl étant correctement fondée sur la situation au 31 décembre 2002. Vu l'issue du litige, il sera statué sans frais (art.47 al.2 LPJA). En revanche, il y a lieu de renvoyer la cause au Tribunal fiscal pour qu'il statue sur les frais de la cause compte tenu du sort de celle-ci en dernière instance cantonale.

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