

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4080/2023-ICCIFD

ATA/1443/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 décembre 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____ et B _____

recourants

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 juin 2024 (JTAPI/622/2024)**

EN FAIT

- A.**
- a.** Le litige concerne la taxation ICC et IFD 2020 des époux A_____ et B_____. Selon la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), en 2020, ils résidaient à la route C_____ à D_____.
 - b.** B_____ est père de quatre enfants, à savoir E_____ (né le _____ 1991), F_____ (née le _____ 1998), G_____ (née le _____ 2005) et H_____ (né le _____ 2010).
 - c.** Conformément à un jugement du Tribunal civil de première instance du 15 mars 2007, B_____ doit verser en mains de I_____, mère de G_____, les montants suivants à titre de contributions d'entretien pour sa fille : CHF 1'000.- du 1^{er} février 2006 jusqu'à l'âge de dix ans, CHF 1'250.- de dix à quinze ans et CHF 1'500.- de quinze ans à la majorité voire au-delà, mais au plus tard jusqu'à l'âge de 25 ans, en cas de poursuite d'une formation professionnelle ou d'études sérieuses et régulières.
 - d.** Selon les attestations scolaires et l'action alimentaire introduite par la curatrice de G_____, la jeune fille était inscrite au Cycle d'orientation J_____ de 2017 à 2020, puis à K_____ à Genève durant les années scolaires 2020-2021 et 2021-2022, en première et deuxième année de maturité.
 - e.** Les contribuables détiennent ensemble l'intégralité du capital-actions de L_____ (ci-après : la société), société non cotée en bourse dont B_____ est l'unique administrateur.
- B.**
- a.** Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2020, les contribuables ont évalué leur participation dans la société à sa valeur nominale, à savoir CHF 100'000.-. Ils ont fait valoir une charge de famille pour les enfants F_____, G_____ et H_____ ainsi que le versement de contributions d'entretien pour H_____ de CHF 6'000.-.
 - b.** Le 2 septembre 2022, ils ont répondu à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) et produit des justificatifs de primes d'assurance-maladie et de pensions alimentaires versées pour les enfants.
 - c.** Par bordereaux ICC et IFD datés du 16 septembre 2022, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2020.

La valeur de la société était évaluée à CHF 1'494'500.- en application de la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts (CSI), intitulée « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune » (ci-après : la circulaire n° 28).

L'AFC-GE admettait une charge de famille entière pour l'IFD et une demi-charge de famille pour l'ICC concernant F_____, au motif du revenu que celle-ci avait perçu en 2020. Aucune charge de famille et déduction correspondante n'était admise pour G_____ et H_____, car les contribuables ne faisaient pas ménage

commun avec eux au 31 décembre 2020. Une déduction de CHF 6'000.- était acceptée à titre de contribution à l'entretien de H_____.

d. Le couple a élevé réclamation.

La société n'avait aucune valeur réelle ; sa valeur devait être nulle ou représenter le montant du capital-actions. Leur fille F_____ n'avait pas réalisé de revenus en 2020. Dans la mesure où G_____ et H_____ n'étaient pas considérés comme des charges de famille, tous les montants versés pour leur entretien devaient être déduits, à savoir CHF 22'000.- pour G_____ (écolage et assurance-maladie) et CHF 6'000.- pour H_____.

e. Par courriers des 3 mars 2023 et 16 mai 2023, l'AFC-GE a remis aux contribuables la feuille d'estimation des titres de la société selon la circulaire n° 28.

La valeur retenue était de CHF 1'494'505 au total et de CHF 14'945.- par action, fondée sur la moyenne pondérée de la valeur substantielle résultant du bilan et de la valeur de rendement comptée double. Cette dernière était basée sur les résultats corrigés des trois derniers exercices, soit une perte de CHF 53'376.- en 2017 et des bénéfices de CHF 293'310.- en 2018 et de CHF 207'549.- en 2019.

f. Par courrier du 14 juin 2023, les époux ont expliqué pour quelle raison leurs titres ne pouvaient pas être évalués en utilisant la valeur de rendement et la valeur substantielle.

À cause de la clause du besoin en vigueur à Genève, un cabinet médical ne pouvait pas être vendu comme un fonds de commerce. La tarification TARMED nuisait à la rentabilité des cabinets de généralistes et était peu claire pour l'avenir. Vu l'incertitude dans ce secteur, il était impossible de trouver un repreneur. Les cabinets étaient confrontés à la concurrence d'acteurs tels que M_____ et les HUG, aux programmes mis sur pied par l'État (tel que les HMO et le dossier médical électronique) et aux procès systématiques des assureurs maladie. B_____ n'avait pas perçu de salaire équitable depuis la crise du Covid et la société n'avait qu'une valeur symbolique. Les contribuables produisaient un courrier du 18 décembre 2022 dans lequel ils indiquaient, pour des motifs similaires, que la société était « invendable » et avait une valeur de tout au plus CHF 200'000.-.

g. Par courrier du 23 septembre 2023, les contribuables ont fait valoir qu'en 2020 ils avaient versé plusieurs contributions en faveur de G_____ pour un total de CHF 12'960.50. Ils produisaient diverses pièces concernant l'assurance-maladie de la jeune femme, des frais de pharmacie, deux versements en espèces de CHF 500.- chacun à la mère de celle-ci, I_____, et huit avis de transferts bancaires concernant des frais de scolarité.

h. Par décisions du 31 octobre 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Elle maintenait la valeur de CHF 14'945.- par action, conforme aux dispositions légales pertinentes et à la circulaire n° 28.

L'AFC-GE persistait également dans son refus d'admettre le ménage commun de G_____ et H_____ avec les contribuables, seules les contributions d'entretien prévues par jugement pouvant par conséquent être défalquées. Faute de justificatifs bancaires, aucune pension alimentaire ne pouvait être acceptée en déduction pour G_____.

- C. a. Par acte expédié le 4 décembre 2023, A_____ et B_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation.

La société ne pouvait pas être valorisée à CHF 1.4 million. Un cabinet médical ne pouvait être comparé à une entreprise libérale en raison de la clause du besoin et la tarification TARMED. B_____ n'avait pratiquement rien gagné en 2020 et sans son engagement à travailler bénévolement en tant que médecin de famille, la société tomberait en faillite.

Les époux contestaient aussi l'analyse concernant la déduction des frais d'entretien de G_____, qu'ils avaient hébergée durant de nombreuses années et dont l'adresse chez eux résultait des pièces produites. H_____ n'avait jamais résidé chez son père, qui versait pour lui une pension alimentaire de CHF 500.- par mois.

b. L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle acceptait d'accorder une charge de famille ICC entière pour F_____ et qu'elle admettait une déduction à titre de contribution d'entretien de CHF 2'032.20 (CHF 2023.50 de prime d'assurance-maladie et CHF 8.80 de frais de pharmacie à charge de l'assuré) pour G_____. Elle a conclu au rejet du recours pour le surplus.

Les contribuables ne contestaient pas les calculs opérés selon la circulaire n° 28. La clause du besoin et le TARMED n'étaient pas des motifs excluant le choix de la méthode d'évaluation de ladite circulaire.

Ils n'avaient pas démontré le ménage commun avec G_____, les attestations scolaires ne permettant pas de renverser la présomption d'absence de domicile chez les contribuables qui résultait des registres de l'OCPM. Les contributions d'entretien payées étaient déductibles, mais le père n'avait pas démontré qu'il en avait versées, en particulier les CHF 22'000.- allégués dans la réclamation, à l'exception du montant précité de CHF 2'032.20, qui était admis. Les avis de remises en espèces à I_____ et les avis de transferts relatifs à l'écolage ne mentionnaient pas le nom des époux. Sur les avis bancaires ne figuraient que des numéros de compte chiffrés. Les contributions de CHF 6'000.- versées pour H_____ avaient été intégralement déduites lors de la taxation.

c. Dans leur réplique, les contribuables ont fait valoir que les registres de l'OCPM, qu'ils n'avaient pas pu faire modifier parce que la mère était seule détentrice de l'autorité parentale, n'étaient plus d'actualité. G_____ vivait bien avec son père, comme cela résultait notamment d'une action alimentaire déposée le 6 avril 2023 par la curatrice de l'enfant.

Se référant à leur courrier du 23 septembre 2023 et aux pièces qui y était jointes, les époux indiquaient que, avec l'accord de la mère, le père payait l'écolage de G_____ avec le montant destiné à la pension alimentaire, à savoir CHF 250.- de frais d'inscription, CHF 1'200.- et cinq montants de CHF 1'600.- pour K_____ et CHF 99.- pour N_____, selon huit avis de transferts effectués entre le 29 juin et le 21 décembre 2020. À ces montants s'ajoutaient un versement concernant l'assurance-maladie (CHF 2'023.50), deux montants de frais de pharmacie (CHF 53.65 et CHF 34.35) et deux versements en espèces de CHF 500.- chacun à la mère de G_____ les 11 et 18 décembre 2020, soit un total de CHF 12'660.50.

d. Dans sa duplique, l'AFC-GE relevait que, selon la jurisprudence, G_____ ne pouvait constituer une charge de famille pour le père du moment où celui-ci lui versait une contribution d'entretien, laquelle avait été admise en déduction à hauteur de CHF 2'032.30.

e. Par jugement du 24 juin 2024, le TAPI a partiellement admis le recours dans la mesure où l'AFC-GE avait accepté une charge de famille entière concernant F_____ et la déduction d'une contribution d'entretien de CHF 2'032.30 pour G_____.

Les contribuables n'avaient pas établi qu'ils avaient acquitté les autres montants énumérés dans leur lettre du 23 septembre 2023 pour un total de CHF 12'960.50. Pour H_____, une déduction à titre de charge de famille n'était pas possible dès lors que l'AFC-GE avait admis en déduction la contribution versée pour lui.

Pour évaluer la société, l'AFC-GE avait appliqué la circulaire n° 28, qui était reconnue, selon la jurisprudence, comme une méthode adéquate et fiable pour estimer la valeur vénale des titres non cotés.

Les époux n'avaient pas démontré en quoi la clause du besoin, le TARMED, la concurrence d'entités comme les HUG et M_____ et la baisse de revenus des généralistes empêchaient une évaluation de la valeur vénale selon la circulaire n° 28.

Au contraire, celle-ci permettait de tenir compte des mauvais résultats réalisés par une entreprise par le biais de la valeur de rendement, qui s'obtenait en capitalisant son bénéfice net.

f. Ce jugement a été notifié aux recourants par pli recommandé du 25 juin 2024, qui a été retourné au TAPI le 4 juillet suivant sans avoir été réclamé. Le 10 juillet 2024, le TAPI a envoyé une copie du jugement aux contribuables par courrier simple, en se référant au pli recommandé précédent, mais sans donner d'indication particulière relative aux voies de recours figurant dans le jugement annexé.

D. a. Par acte expédié le 9 août 2024 au TAPI, A_____ et B_____ ont recouru contre le jugement précité, contestant la valorisation de leur participation dans la société et les déductions concernant G_____. Le TAPI a déclaré le recours irrecevable et l'a transmis à la chambre administrative de la Cour de justice comme objet de sa compétence.

b. Selon les recourants, il incombait à l'autorité de démontrer que la méthode d'évaluation décrite dans la circulaire n° 28 reflétait fidèlement la valeur vénale de leur société, ce qui n'était pas le cas en l'occurrence.

L'estimation basée sur une moyenne entre la valeur substantielle et la valeur de rendement ne tenait pas suffisamment compte des spécificités économiques et réglementaires du secteur médical genevois. Divers facteurs influençaient négativement les perspectives de vente des cabinets médicaux et leur rentabilité, notamment la clause du besoin, l'obligation d'exercer au moins trois ans dans un établissement suisse de formation pour obtenir le droit de pratique, la tarification TARMED et la concurrence accrue des grands acteurs comme M_____ et les HUG. Même si la circulaire n° 28 tenait compte des résultats passés, elle ne reflétait pas pleinement la réalité actuelle du marché et le prix de vente pouvant être obtenu était largement inférieur aux calculs, qui n'avaient pas de valeur réelle dans un secteur très contrôlé par l'État où les lois du marché libéral ne pouvaient plus s'appliquer de manière adéquate. Les recourants n'ont pas proposé de méthode de calcul ou de valeur vénale déterminées, mais ont conclu à ce que « des facteurs externes tels que la clause du besoin, le TARMED et la concurrence croissante des HUG et de M_____ » soient « davantage pris en compte pour déterminer la valeur vénale réelle des cabinets médicaux ».

Les frais de scolarité de G_____ devaient être déduits comme suit : CHF 250.- de frais d'inscription, CHF 1'200.- et cinq montants de CHF 1'600.- concernant K_____ et CHF 99.- concernant N_____. Les recourants n'ont pas pris de conclusions relatives aux trois montants déjà évoqués concernant l'assurance-maladie et les frais de pharmacie. Les espèces remises à la mère de G_____ n'étaient plus mentionnées.

c. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Tous les cabinets médicaux étaient soumis aux facteurs évoqués par les recourants et il n'était pas démontré que la circulaire n° 28 n'était pas adaptée à l'évaluation des titres de leur société en raison de ces facteurs, dont la méthode utilisée tenait déjà compte par la valeur de rendement, qui reflétait les résultats, bons ou mauvais, d'une société. La jurisprudence admettait que la méthode de la circulaire n° 28 était adéquate et fiable pour estimer des titres non cotés en bourse et n'avait pas instauré d'exception pour les sociétés exploitant un cabinet médical. Les recourants n'avaient pas démontré pourquoi il faudrait faire une exception pour les cabinets médicaux en général ou pour le leur en particulier. Ils auraient dû indiquer quelle autre méthode d'évaluation serait préférable, ce qu'ils n'avaient pas fait.

G_____ n'était pas domiciliée chez les recourants en 2020 selon les registres de l'OCPM. Seule la contribution d'entretien versée en mains de sa mère selon le jugement du 15 mars 2007 pouvait par conséquent être déduite. Les primes d'assurance-maladie et les frais de pharmacie d'un montant de CHF 2'032.30 avaient été admis en déduction. Les pièces produites ne prouvaient pas le versement d'autres montants au titre de la contribution d'entretien, les avis de remises

d'espèces et les avis de transferts bancaires concernant les frais de scolarité ne mentionnant pas les recourants.

d. Le 30 octobre 2024, la chambre de céans a informé les parties qu'en l'absence de réplique dans le délai imparti à cet effet, la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. La chambre de céans est compétente pour statuer sur les recours contre une décision finale du TAPI en matière d'ICC et d'IFD (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ et art. 57 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA).
2. Le délai de recours est de 30 jours (art. 62 al. 1 let. a LPA et art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). La suspension des délais pendant les fêtes d'été ne s'applique pas aux procédures soumises aux règles de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001, dont le contentieux fiscal ICC (art. 63 al. 2 let. e LPA ; ATA/1284/2018 du 27 novembre 2018 consid. 2).

2.1 Le délai de recours court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 62 al. 3 LPA). Une décision est notifiée, non pas au moment où le justiciable en prend connaissance, mais le jour où elle est régulièrement communiquée (ATF 144 IV 57 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_401/2022 du 29 août 2022 consid. 2.2 ; ATA/541/2022 du 24 mai 2022 consid. 3a). La décision qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative infructueuse de distribution (art. 62 al. 4 LPA), pour autant que son destinataire ait dû s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une communication de l'autorité, ce qui est le cas chaque fois qu'il est partie à la procédure (arrêt du Tribunal fédéral 6B_239/2011 du 22 mars 2012 consid. 3.5 ; ATA/143/2015 du 3 février 2015 consid. 1b).

2.2 Une réexpédition sous pli simple ne fait en principe pas courir un nouveau délai de recours (ATA/698/2014 du 2 septembre 2014 consid. 4d), sous réserve du principe de la confiance. Un délai peut ainsi se trouver prolongé lorsque, avant la fin du délai, le tribunal communique au plaideur une indication fondant sa confiance ou, par son comportement (contradictoire) éveille cette confiance (art. 5 al. 3 et 9 Cst. ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_53/2019 du 14 mai 2019 consid. 4.3, publié in Pra 2019 (108) p. 1098 n° 109 et in RSPC 2019 p. 338 n° 2249). Une telle indication peut, entre autres, consister à notifier la décision à nouveau au plaideur, avant la fin du délai, avec une indication sans réserve des voies de droit (ATF 115 Ia 12 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_53/2019 précité consid. 4.4.2 et 5A_25/2020 du 16 avril 2020 consid. 4.1.3). En matière administrative, le Tribunal fédéral a admis que la confiance du justiciable peut être protégée alors même que la tentative de communication qui a, en fin de compte, porté a eu lieu par pli simple (ATF 115 Ia 12 consid. 4a).

Selon le Tribunal fédéral, pour éviter toute confusion sur le point de départ du délai de recours, si le tribunal veut opérer une seconde tentative de notification, après que la décision est déjà réputée régulièrement notifiée en raison de la fiction de notification, il suffit de joindre à l'acte une lettre d'accompagnement qui éclaire la situation et exclut d'emblée tout éventuel malentendu concernant le cours du délai, par exemple en ajoutant l'indication selon laquelle il s'agit d'une seconde notification, qui ne change rien à la fiction de notification et au début du cours du délai (arrêt du Tribunal fédéral 5A_25/2020 précité consid. 4.1.3, en matière civile).

2.3 En l'espèce, les recourants n'ont pas réclamé le pli recommandé du 25 juin 2024 et le TAPI leur a envoyé une copie du jugement dont est recours par courrier simple du 10 juillet 2024. Ce courrier, reçu au plus tôt le lendemain, mentionnait le premier envoi recommandé, mais ne précisait pas qu'il ne s'agissait pas d'une nouvelle notification ni que le délai de recours figurant dans le jugement remis en annexe avait déjà commencé à courir. Dans ces circonstances, les recourants, non représentés par avocat, pouvaient de bonne foi considérer que le courrier du 10 juillet 2024 valait notification et faisait courir le délai de recours. Leur recours expédié le 9 août 2024 a donc été formé en temps utile.

Le fait que les recourants aient adressé leur recours au TAPI et non à la chambre de céans ne porte pas à conséquence, car le recours adressé à une autorité incompétente est transmis d'office à la juridiction administrative compétente (art. 11 al. 3 LPA) et l'acte est réputé déposé à la date à laquelle il a été adressé à la première autorité (art. 64 al. 2 LPA).

3. Les recourants n'ont pas pris de conclusions formelles.

3.1 L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA). Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas, en soi, un motif d'irrecevabilité, pourvu que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/657/2022 du 23 juin 2022 consid. 2b ; ATA/1068/2023 du 27 septembre 2023 consid. 2.2).

3.2 En l'espèce, il ressort des écritures que les recourants contestent, d'une part, la valeur des actions de leur société retenue dans les bordereaux litigieux et, d'autre part, le refus de déduire les frais de scolarité concernant G_____. L'on comprend qu'ils cherchent à faire modifier leur taxation pour l'année 2020 sur ces deux points.

Le recours est ainsi recevable.

4. Le premier grief porte sur l'estimation de la valeur des titres de la société détenue par les recourants aux fins de l'imposition sur la fortune pour la période fiscale 2020.

4.1 L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et art. 46 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08), qui comprend notamment les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b LIPP). L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP).

4.2 La fortune est estimée à sa valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID et art. 49 al. 2 LIPP). La valeur vénale est la valeur marchande objective d'un actif à un moment donné, soit la valeur qu'un acheteur paierait normalement dans des circonstances normales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 5.1 ; 2C_1057/2018 du 7 avril 2020 consid. 4.1 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 26a).

4.2.1 L'évaluation selon la valeur vénale est obligatoire pour les cantons. La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal de méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur (ATF 134 II 207 consid. 3.6). Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2^{ème} phr. LHID, dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 26b ; ATA/71/2022 du 25 janvier 2022 consid. 5a).

4.2.2 L'évaluation de titres non cotés fait l'objet de la circulaire n° 28 de la CSI, qui édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire afin de refléter la pratique et tenir compte de la jurisprudence. Cette circulaire concerne un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation et la jurisprudence a souligné qu'elle poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID. En tant que directive, la circulaire ne constitue certes pas du droit fédéral ou intercantonal, ne crée aucun droit ni aucune obligation et ne lie donc pas le juge (arrêts du Tribunal fédéral 2C_321/2019 du 1^{er} octobre 2019 consid. 2.3 ; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1, in RF 70 2015 432 ; 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6, in RDAF 2015 II 34 [rés.]). La circulaire n° 28 est toutefois reconnue, de jurisprudence constante, 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 (arrêts du Tribunal fédéral

2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 5.6.5, non publié in ATF 147 II 155 ; 2C_953/2019 précité consid. 4.2 ; 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1).

Selon la circulaire n° 28, la valeur de titres non cotés de sociétés commerciales ou industrielles et de sociétés de services qui n'ont jamais été transférés, correspond à la moyenne pondérée de la valeur de rendement, doublée, et de la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (chiffre 34 de la circulaire). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net, augmenté ou diminué des reprises ou déductions (ch. 8.1 de la circulaire). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_309/2013 du 13 septembre 2013 consid. 3.6, in RDAF 2014 II 346).

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. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.5 ; ATA/1013/2020 du 13 octobre 2020 consid. 2h). Des fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, même si elles se révèlent importantes, dès lors que des oscillations conjoncturelles sont à considérer comme immanentes au système économique (commentaire de la circulaire n° 28 ad ch. 34).

C'est l'approche « technique » ou « juridique » qui est déterminante pour la valeur vénale et non une approche « économique » subjective. Ainsi, le contribuable concerné ne peut pas soutenir une valeur patrimoniale qui se baserait sur des circonstances individuelles (commentaire de la circulaire n° 28, p. 4 et la référence citée).

4.2.3 Le Tribunal fédéral a précisé que l'actionnaire unique qui renonce à se faire rémunérer pour son activité ne saurait se plaindre de ce qu'il en résulte une valeur de rendement et fiscale plus élevée qui serait sans lien avec la réalité. Cette valeur plus élevée est en effet la conséquence du choix économique voire fiscal en lien avec l'imposition du revenu qu'a fait le contribuable de ne pas percevoir de rémunération, augmentant ainsi la valeur de ses titres (arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2019 du 27 août 2020).

4.3 En matière fiscale, il appartient à l'autorité 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 d'impôts. Il appartient au contribuable non seulement d'alléguer ceux-ci, mais encore d'en apporter 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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

Si l'estimation de titres non cotés en bourse est effectuée sur la base de la circulaire, il convient de supposer qu'elle 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 précité consid. 7.2 ; ATA/530/2020 du 26 mai 2020 consid. 2b ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2d).

4.4 En l'espèce, les recourants soutiennent que la méthode d'évaluation appliquée pour déterminer la valeur des titres de leur société ne refléterait pas pleinement la réalité du marché. Ils contestent que la valeur d'un cabinet médical puisse être estimée sur la base de la moyenne pondérée de la valeur substantielle et la valeur de rendement, comme préconisé par la circulaire n° 28. Sans indiquer quelle autre méthode d'évaluation aurait dû être appliquée pour déterminer le prix du marché de leur société, ils souhaitent que les « facteurs externes » dont ils se prévalent soient « davantage pris en compte ».

Un tel raisonnement ne saurait être suivi. Vu les facteurs invoqués par les recourants, leur position revient à remettre en cause la méthode préconisée par la CSI pour toutes les sociétés qui exploitent un cabinet médical, voire pour toutes celles qui sont actives dans un domaine réglementé où le marché n'est pas totalement libre. Il ressort au contraire de la jurisprudence que la circulaire n° 28 s'applique aussi dans ce cas (par exemple ATA/1303/2019 du 27 août 2019 et arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2019 concernant une étude d'avocats).

Les recourants ne démontrent pas en quoi la méthode utilisée ne refléterait pas la réalité du marché. La circulaire n° 28 tient au contraire compte des facteurs qui influencent négativement la rentabilité, en utilisant la valeur de rendement, qui est calculée sur la base des résultats de la société, soit en l'espèce les bénéfices réalisés par la société des recourants en 2018 et 2019 et la perte en 2017. Dans la mesure où les conditions réglementaires et de concurrence défavorables alléguées par les recourants – comme la clause du besoin, TARMED ou la concurrence de certains grands acteurs – conduisent à une rentabilité moindre, celle-ci se reflète dans les résultats pris en compte pour calculer la valeur de rendement et donc la valeur vénale. Si ces conditions devaient, comme allégué, évoluer défavorablement à l'avenir, cela se répercutera sur la valeur des titres calculée pour les périodes fiscales concernées.

Au stade du recours, les recourants n'allèguent aucune valeur vénale qui serait, selon eux, correcte. Ils n'apportent aucun élément de comparaison relatif à des ventes de cabinets médicaux comparables dont il résulterait que la valeur retenue par l'AFC-GE ne correspondrait pas au prix de vente pouvant être obtenu pour un cabinet comme celui exploité par le recourant. Les montants de CHF 0.-, de CHF 100'000.- ou de CHF 200'000.- allégués précédemment paraissent exagérément bas, notamment au regard des bénéfices de CHF 293'310.- réalisés en 2018 et de CHF 207'549.- en 2019. Dans la mesure où ces bénéfices résulteraient de la renonciation du recourant à percevoir une rémunération, il ne peut se plaindre

des conséquences de ce choix sur la valeur fiscale de son entreprise, conformément à la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral.

L'AFC-GE n'a ainsi ni violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en déterminant la valeur vénale des titres de la société selon la circulaire n° 28.

5. Le deuxième grief concerne la déduction relative à l'entretien de G_____. Le TAPI a confirmé le refus d'accorder une déduction de charge de famille pour cette dernière. Les recourants ne remettent pas en cause ce point. Devant la chambre de céans, ils demandent la déduction des frais de scolarité de G_____.

5.1 Le contribuable qui verse des contributions d'entretien pour enfant au parent qui en a l'autorité parentale, peut déduire celles-ci de son revenu imposable, à l'exclusion des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c LIFD et 33 LIPP ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_298/2015 du 30 septembre 2015 consid. 2.1.1).

Une pension alimentaire est 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). 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).

5.2 Les pensions alimentaires peuvent être versées en espèces sous forme de paiements directs périodiques, mais aussi sous forme de paiements indirects périodiques, tels que le règlement de primes d'assurance-maladie, d'impôts, d'intérêts hypothécaires ou de loyers ou encore de prestations en nature (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 JAQUES, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} édition, 2017, art. 33, n. 38, p. 731).

Conformément aux règles générales de répartition du fardeau de la preuve, le contribuable qui veut déduire des contributions d'entretien pour enfants qu'il aurait versées non pas en payant les montants fixés par jugement, mais par des paiements indirects ou en nature, doit prouver qu'il existe un accord clair (et chiffré) au sujet de la charge d'entretien avec l'autre parent, accord qui doit être précis, compréhensible et contrôlable. Le Tribunal fédéral a souligné qu'une certaine rigueur s'imposait en la matière, pour des raisons de justice fiscale, l'admission de déductions à titre de paiement de contributions d'entretien chez un parent conduisant en principe à une augmentation du revenu imposable dans une mesure

équivalente chez l'autre (ATA/1235/2022 du 6 décembre 2022, confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 9C_68/2023 du 2 avril 2024).

5.3 En l'espèce, l'AFC-GE a admis que les recourants avaient prouvé le paiement de certains frais d'assurance-maladie et de pharmacie pour un total de CHF 2'032.30. Ce montant correspond aux versements mentionnés à ce titre dans le recours (déduction faite de la part prise en charge par l'assurance), à propos desquels les recourants ne prennent pas de conclusions. Il n'y a donc pas lieu d'y revenir, tout comme sur les montants qui auraient été remis en espèce à I_____ en décembre 2020 à titre d'entretien de G_____, dont le recours ne fait plus état.

Les recourants n'allèguent ni ne démontrent qu'en 2020 le père aurait versé en mains de la mère les contributions d'entretien prévues par le jugement du 15 mars 2007. Ils n'ont en outre produit aucun document permettant d'établir que les parents auraient mis en place un système de paiement des contributions d'entretien différent de celui prévu par le jugement. Ils affirment, certes, que le père aurait, d'accord avec la mère, réglé directement l'écolage de G_____ avec le montant destiné à la pension alimentaire, mais ils ne prouvent pas l'existence d'un arrangement en ce sens avec la mère, contrairement à la jurisprudence précitée.

En tout état, les frais de scolarité ne peuvent être admis en déduction, car les recourants n'en ont pas démontré le paiement effectif. Ils n'ont produit aucune facture ou attestation qui établit la cause et le règlement des frais allégués et les huit avis de transferts bancaires sur lesquels ils se fondent ne permettent pas de déterminer pour chaque montant qui a payé, quel élève est concerné par le paiement voire, pour certains, de quelle école il s'agit. Le premier avis mentionne uniquement « Ecole Int. De Genève », ce qui ne correspond pas aux attestations scolaires produites. Six autres avis mentionnent « O_____ » alors qu'ils concerneraient K_____, établissement non mentionné mais dont l'adresse figure sur les avis concernés et où G_____ était bien inscrite durant la période concernée. Le huitième avis mentionne N_____, établissement qui ne ressort ni des attestations scolaires ni du parcours de formation décrit dans l'action alimentaire. À l'exception de ce dernier avis, qui porte sur un montant de CHF 99.- avec la référence « G_____ », les avis de transfert ne mentionnent ni motif de paiement ni le nom de l'élève concerné. Sur aucun des huit avis de transfert ne figure le nom des recourants ou un quelconque autre élément permettant d'identifier le donneur d'ordre. Les pièces produites ne prouvent ainsi pas que les recourants ont effectivement payé les frais scolaires allégués pour G_____.

Ils doivent dès lors être déboutés également sur ce point.

Le recours, entièrement infondé, sera rejeté.

- 6.** Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui ne peuvent se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 août 2024 par A_____ et B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de A_____ et B_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à A_____ et B_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Joanna JODRY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. SCHEFFRE

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :