

GE_GERICHTE ATA/1303/2019 vom 27. August 2019

GE Cour de justice, 2019-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1303_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1303/2019 du 27 août 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1303/2019 del 27 agosto 2019

Regeste

Résumé: Compte tenu de l'activité d'avocat du contribuable dans le cadre de son entreprise, il peut être dérogé à la méthode générale d'évaluation préconisée en prenant en considération une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance. Cette méthode a bien été appliquée in casu par l'autorité intimée. Faute d'avoir démontré que des études d'avocats constituées récemment sous la forme de personnes morales bénéficieraient aujourd'hui d'un traitement plus favorable que le recourant pour évaluer la valeur de leurs titres, une inégalité de traitement ne peut être retenue. Des comptes ne peuvent être modifiés afin de prendre en considération une rémunération du contribuable au cours des exercices concernés, alors que la taxation de l'entreprise n'est plus contestable. Recours rejeté.

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 des actions de l'Étude détenues par le recourant en vue de son imposition et de celle de son épouse pour l'année 2008. 3)

Après la clôture de l'instruction menée par la chambre administrative, le recourant a sollicité de pouvoir exercer son droit d'être entendu par l'intermédiaire de son audition.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu

- 8/18 - A/3563/2016 comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2016 du 23 mai 2016 consid. 5.1 et les arrêts cités), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 137 II 266 consid. 3.2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3).

b. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci

comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015).

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. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

c. En l'espèce, le recourant a requis son audition par courrier du 15 mars 2019, alors qu'un délai au 26 octobre 2018 avait été accordé aux parties pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, durant lequel il ne s'est pas manifesté. Ainsi, lorsqu'il a formulé sa requête, la cause avait été gardée à juger depuis plusieurs mois, ce dont il avait connaissance. En outre, il n'expose pas en quoi son audition serait susceptible d'apporter des éléments supplémentaires à ceux ressortant de l'ensemble des pièces remises.

En sus de la tardiveté de cette demande, il est relevé que les parties, en particulier les recourants, ont pu faire valoir à diverses reprises leur argumentation et fournir tous les documents nécessaires. En ces circonstances, l'audition du

- 9/18 - A/3563/2016 recourant n'est pas de nature à apporter un éclairage utile ou nouveau aux questions à trancher, de sorte qu'il n'y a pas lieu de procéder à des actes d'instruction complémentaires. La chambre de céans dispose d'un dossier complet lui permettant de le trancher le présent litige en toute connaissance de cause.

Dès lors, il ne sera pas fait droit à la requête du recourant. 4)

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 2a ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2a et les jurisprudences citées).

La LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

La présente affaire concerne l'ICC 2008. Trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000), en particulier l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III) et l'ancien règlement d'application de celle-ci du 19 décembre 2001 (aRIPP-III). 5)

Dans un premier grief, les recourants font valoir que la méthode d'évaluation de la valeur des titres de l'Étude utilisée par l'AFC-GE selon la circulaire CSI 28 serait inapplicable in casu. La valeur de rendement ne devait pas être prise en considération, faute de correspondre à la valeur de marché de l'entreprise, compte tenu du caractère intuitu personae de l'activité d'avocat du recourant.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

Dans le canton de Genève, l'aLIPP-III ainsi que la LIPP précisent que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1 aLIPP-III et 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 2 aLIPP-III et 49 al. 2 LIPP).

Ainsi, en matière d'impôt sur la fortune, les actions d'une société anonyme, non cotée en bourse, doivent être évaluées à leur valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID), soit en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque (art. 5 al. 2 aLIPP-III).

- 10/18 - A/3563/2016

Dans la mesure où elle ne déroge pas à l'art. 3 al. 1 aLIPP-II et aux art. 4 al. 1 et 5 aLIPP-III, la circulaire CSI 28 est applicable (art. 1 aRIPP-III).

b. Éditée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), la circulaire CSI 28, qui porte sur l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, a fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940, dont la dernière date du 28 août 2008. Cette dernière est applicable à la période fiscale 2008 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite annuellement un commentaire de la circulaire CSI 28, la dernière version datant de 2018.

La circulaire CSI 28 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 CSI 28).

c. L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire CSI 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 CSI 28), étant précisé que, même si elles se révèlent importantes, des 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 ad ch. 34 p. 41). 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).

d. Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire CSI 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 ad ch. 1 p. 2). Les instructions reposent toutefois 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).

e. Si elle est effectuée sur la base de la circulaire CSI 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

- 11/18 - A/3563/2016 contraire, il lui appartient dès lors d'apporter ses propres preuves (commentaire ad ch. 5 p. 8 ; ATA/1418/2017 du 17 octobre 2017).

f. La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions mentionnées au ch. 9 (art. 8.1 de la circulaire CSI 28). 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 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. Le requérant doit, chaque année, prouver que les conditions pour une telle estimation sont remplies et il lui appartient d'apporter les justificatifs et documents nécessaires (commentaire ad ch. 5 p. 8 ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019).

La jurisprudence a par exemple retenu dans le cas d'une société de gestion, courtage et conseil en immobilier, dont le contribuable était l'administrateur et actionnaire unique, qui employait deux salariées, dont l'épouse du contribuable assumant la fonction de secrétaire ainsi qu'une assistante, que le rendement de la société reposait presque exclusivement sur la performance de l'actionnaire et qu'il se justifiait de s'écarter de la méthode d'estimation générale. La valeur fiscale des estimations de la société devait être calculée en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance (ATA/595/2015 du 9 juin 2015).

g. La méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire CSI 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 CSI 28 poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité 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 CSI 28 prenait en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle était

- 12/18 - A/3563/2016 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 précité consid. 3.6).

En effet, en tant que directive, la circulaire CSI 28 ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 précité consid. 3.6 ; 2C_504/2009 précité consid. 3.3), 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 ; celles-ci 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_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 ; 2C_103/2009 du 10 juillet 2009 consid. 2.2). 6)

En l'espèce, les recourants ne contestent pas l'application de la circulaire CSI 28, mais estiment que la valeur vénale des titres de la société devrait être évaluée uniquement sur la base des fonds propres de l'Étude au 31 décembre 2008.

Or, il résulte de ce qui précède que, s'agissant de sociétés de services, il peut être dérogé à la méthode générale d'évaluation préconisée par la circulaire CSI 28, en prenant en considération une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance. Cette exception vise précisément à tenir compte du fait que, tel que le soulèvent les recourants, une société ne peut être aliénée ou difficilement l'être à la valeur de rendement car elle dépend de la performance individuelle de l'actionnaire.

In casu, il est admis que l'AFC-GE a bien appliqué cette méthode-là à la taxation 2008 des recourants au vu de l'activité d'avocat du contribuable dans le cadre de son entreprise. Ainsi, le mode d'évaluation des titres permettant précisément de prendre en considération les spécificités de cette entreprise et du rôle du recourant au sein de celle-ci a été appliqué, conformément à d'autres cas déjà retenus par la jurisprudence précitée.

En conséquence, ce grief sera écarté. 7)

Dans un second grief, les recourants se plaignent d'une violation du principe de l'égalité de traitement car certains cabinets d'avocats bénéficieraient d'un traitement plus favorable s'appuyant sur le « ruling zurichois », soit la prise en considération des seuls fonds propres de leurs entreprises pour évaluer leurs valeurs substantielles.

- 13/18 - A/3563/2016

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 ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 3) ; 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 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/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. L'administration fiscale et un contribuable peuvent exceptionnellement, lorsque des circonstances spécifiques le justifient, se mettre d'accord sur des éléments de fait lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables (par exemple, lorsque la valeur vénale d'un immeuble n'est connue ni du contribuable ni de l'autorité fiscale et que le calcul ou l'estimation de celle-ci ne peut avoir lieu que moyennant des frais disproportionnés). De tels accords relèvent de la procédure et sont conclus dans la phase de la taxation, de sorte que l'on admet qu'ils ne nécessitent pas de base légale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1 ; 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 4.1).

Une telle convention ne doit toutefois pas être contraire au droit matériel. Lorsque les conditions pour conclure un accord ne sont pas réalisées, il s'agit d'un

- 14/18 - A/3563/2016 arrangement fiscal. Ce dernier vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. De tels arrangements ne sont admissibles que si la loi le permet. Faute de base légale, les conventions portant sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont, du point de vue du droit de l'IFD, nulles et non avenues (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 précité consid. 7.1 et les références citées ; ATA/650/2017 du 13 juin 2017).

c. Ces accords sont à distinguer du « ruling », qui peut se définir comme l'approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (arrêt du Tribunal fédéral 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). En effet, compte tenu de la complexité du droit fiscal et de certains états de fait, le contribuable peut, avant de réaliser une opération, s'adresser au fisc par le biais d'une demande de ruling, afin de déterminer la façon dont cette opération sera traitée fiscalement. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling. Comme il s'agit d'une procédure informelle (certains cantons ont néanmoins émis des notices), elle peut prendre différentes formes ; dans la majorité des cas, dont celui du canton de Genève, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en

découler ; le fisc signe ce document « pour accord », s'il estime que le traitement fiscal requis correspond au droit applicable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 précité consid. 7.2 et les références citées ; ATA/650/2017 précité).

d. En l'occurrence, les recourants allèguent que de nombreuses études d'avocats organisées sous forme de personnes morales bénéficieraient d'un traitement plus favorable à Genève et à Zurich, inspiré du « ruling zurichois ». À cet égard, ils se réfèrent à une circulaire de l'Oda et au procès-verbal y relatif, ainsi qu'un procès-verbal de la réunion tenue le 17 mai 2018 à l'AFC-GE, entre celle-ci et la commission fiscale et financière de l'Oda.

Il ressort clairement de ce dernier document que dorénavant, l'AFC-GE prendrait en considération la valeur de rendement de l'entreprise dans l'évaluation des titres non cotés pour l'impôt sur la fortune, vu une modification du commentaire de la circulaire CSI 28 dans ce sens. Seuls les cabinets d'avocats constitués sous forme de personnes morales, ayant négocié avant ladite modification des accords avec l'AFC-GE sur la valorisation de leurs actions sans tenir compte de la valeur de rendement, conserveraient cette méthode.

Les recourants n'allèguent pas avoir négocié un tel accord avec l'AFC-GE, alors qu'en tant qu'avocat d'affaires, le contribuable était particulièrement renseigné sur ce sujet. De surcroît, alors que le présent litige porte sur l'année fiscale 2008, soit il y a presque dix ans, le recourant n'a aucunement contacté

- 15/18 - A/3563/2016 l'AFC-GE à ce sujet précédemment alors qu'il disposait des informations nécessaires pour entreprendre les démarches utiles à cette fin.

Dans la mesure où il n'est pas allégué ni a fortiori démontré que des études d'avocats constituées récemment sous la forme de personnes morales bénéficieraient aujourd'hui d'un traitement plus favorable que le recourant pour évaluer la valeur de leurs titres, une inégalité de traitement ne saurait être retenue. En effet, cette hypothèse diverge de celle dans laquelle le recourant aurait sollicité en 2007 ou 2008 un accord avec l'AFC-GE que celle-ci lui aurait refusé alors qu'elle l'aurait accordé à d'autres entreprises du même type.

Dès lors, ce grief doit également être rejeté. 8)

À titre subsidiaire, les recourants font valoir – pour la première fois par-devant la chambre de céans –, qu'il conviendrait de prendre en considération dans le calcul de la valeur de rendement l'absence de rémunération de l'avocat au cours des exercices 2007 et 2008, ce qui aurait engendré une augmentation artificielle de la valeur de rendement de son étude.

a. Le principe de déterminance formel (également dénommé autorité formelle du droit comptable) entraîne deux conséquences. D'une part, le bilan commercial valablement établi lie, sous réserve de règles correctrices, tant le contribuable que l'autorité fiscale. L'autorité fiscale est liée par les écritures comptables passées par le contribuable, sous réserve d'une disposition expresse du droit fiscal. Elle doit, dans ce cadre, respecter la liberté d'appréciation laissée par le droit comptable au contribuable. Quant à ce dernier, il est aussi lié par les écritures enregistrées dans les comptes qu'il remet avec sa déclaration. Il ne peut, sous réserve de dispositions légales spécifiques du droit fiscal ou de l'application du principe de la bonne foi, se prévaloir d'une réalité autre que celle ressortant des comptes commerciaux (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2e éd., 2017, n. 74 ad art. 57-58 LIFD ; Pierre-Marie GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéficiaire - Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, 2005, p. 173s). Selon GLAUSER, les principes

de détermination formel et de comptabilisation obligent la société à se laisser opposer les comptes qu'elle a produits avec sa déclaration. Si elle a passé des écritures en faisant usage de sa liberté d'appréciation, lui permettre de les remettre en question reviendrait à tolérer un comportement contradictoire, ce d'autant plus si la modification du bilan est motivée par un souci d'économie fiscale. Celui qui, par exemple pour des raisons fiscales, ne fait pas valoir des charges justifiées, ne peut ultérieurement demander à modifier les comptes (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91).

D'autre part, le résultat imposable se détermine au regard du principe de l'évaluation individuelle (Einzelbewertung), par opposition au principe de l'évaluation globale (Gesamtbetrachtung). Selon le Tribunal fédéral, le principe de

- 16/18 - A/3563/2016 l'estimation individuelle prévaut en droit fiscal suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2P.259/2005 du 27 septembre 2005 consid. 3). Le principe de l'évaluation individuelle implique que chaque poste du bilan doit en principe être examiné séparément. Une écriture non autorisée par le droit commercial ne saurait être simplement admise par l'autorité fiscale au motif que celle-ci n'affecte pas le résultat global de l'entreprise (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 47s). Même dans l'hypothèse d'une évaluation globale, le principe d'estimation individuelle peut trouver application en droit fiscal. L'utilisation en comptabilité de l'évaluation globale n'interdit pas à l'autorité fiscale de vérifier chacune des écritures contenues dans un seul et même poste, même si celles-ci sont en définitive compensées dans le bilan par d'autres écritures en sens inverse. L'autorité fiscale n'est pas liée par le résultat net final, mais par les diverses écritures qui le composent (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 174).

b. Le principe de détermination matériel (également dénommé, autorité matérielle du droit comptable) a pour conséquence que l'autorité fiscale n'est pas liée par une comptabilité contraire au droit commercial et qu'elle est habilitée à corriger cette dernière aux fins de la taxation. Par contre, un bilan respectant les dispositions impératives du droit commercial lie l'autorité fiscale. Dans ce cadre, il y a lieu de distinguer la correction des comptes (Bilanzberichtigung) et la simple modification de ceux-ci (Bilanzänderung ; Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 34 ss).

Une correction a pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du droit comptable. L'autorité doit opérer une telle correction si la taxation concernée n'est pas entrée en force, le cas échéant s'il existe un motif de révision respectivement de rappel d'impôt. Seules des violations manifestes du droit comptable doivent faire l'objet d'une correction. Une correction peut intervenir tant en faveur qu'en défaveur du contribuable (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 38 ss et les références citées).

Une modification porte sur un bilan conforme aux dispositions impératives du droit commercial. Elle survient lorsque l'entreprise choisit de remplacer une écriture comptable par une autre écriture comptable, parce qu'elle apprécie différemment un même état de fait. En cas de taxation définitive, une modification de la comptabilité commerciale n'est en principe pas possible. Par contre, en cas de taxation non entrée en force, la jurisprudence considère que l'autorité fiscale ne doit, en principe, pas tenir compte de modifications qui interviennent soit après l'approbation des comptes, soit, en l'absence d'une telle procédure, après la remise des états financiers à l'administration fiscale. Est toutefois réservée l'hypothèse où le contribuable a établi ses comptes en étant dans une erreur excusable au

sujet des conséquences fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 2P.140/2004 du 9 décembre 2004 consid. 5.4.1, publié in RF 2005 p. 429 ; Robert DANON, op. cit., n. 67 ad art. 57-58 LIFD). En procédure de taxation, il y a lieu de distinguer la

- 17/18 - A/3563/2016 modification volontaire des comptes, d'un côté, et les ajustements découlant de l'application de règles correctrices ou du principe de la bonne foi, d'un autre côté. À certaines conditions, le contribuable doit pouvoir se prévaloir de règles correctrices. Une modification peut également être justifiée au regard du principe de la bonne foi. Tel est par exemple le cas lorsque la pratique administrative change de manière inattendue (Robert DANON, op. cit., n. 68 ad art. 57-58 LIFD ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 90 ss et 160 ss ; ATA/1025/2014 du 12 décembre 2014 consid. 5).

c. En l'espèce, les comptes fournis par les contribuables avec leur déclaration fiscale 2008 ne renferment pas de violation manifeste du droit comptable. Il n'est pas davantage soutenu que l'Étude aurait contesté sa taxation pour l'année fiscale 2008, de sorte que celle-ci est désormais entrée en force.

En tant que la demande subsidiaire des recourants vise à prendre en considération dans le calcul de la valeur de rendement l'absence de rémunération de l'avocat au cours des exercices 2007 et 2008, elle induit une modification des comptes de l'Étude et par conséquent, des éléments imposables de celle-ci tandis que sa taxation n'est plus contestable. En outre, les recourants ne sauraient tirer avantage d'une hypothétique perception de revenus dans le cadre de l'imposition de leur fortune, alors que celle-là même n'aurait pas été déclarée au titre de l'impôt sur le revenu.

En ces circonstances, il ne peut être admis aujourd'hui que les comptes en question doivent être modifiés afin de prendre en considération une rémunération de l'avocat au cours des exercices 2007 et 2008. 9)

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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