

GE_GERICHTE ATA/856/2022 vom 23. August 2022

GE Cour de justice, 2022-08-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_856_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/856/2022 du 23 août 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/856/2022 del 23 agosto 2022

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. Le litige porte sur le calcul du bénéfice, pour l'ICC 2015, relatif à l'activité indépendante du recourant, et plus précisément sur la prise en compte ou non d'un amortissement pour le goodwill acquis en 1971 suite à la cession de sa clientèle.

b. S'agissant d'une question relative à la détermination du revenu imposable, sont applicables pour cette période en matière d'ICC les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LIPP. 3) a. En droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP).

b. Le revenu imposable comprend le produit de l'activité lucrative indépendante. Aux termes de l'art. 19 al. 4 LIPP, la détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales. Les dispositions de la LIPP relatives aux frais et dépenses non déductibles demeurent réservées.

c. Des déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont admises par la loi. Aux termes de l'art. 30 LIPP, sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les amortissements justifiés par l'usage commercial à la condition qu'ils soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement (let. d). 4)

L'amortissement permet de tenir compte de l'usure progressive ou de la baisse de valeur d'un actif. Il peut s'agir d'immobilisations corporelles (bâtiments, machines, outils et autres installations, etc.) ainsi que d'immobilisations incorporelles (brevets, marques, concessions) parmi lesquelles figure également le goodwill (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad art. 62 n. 19). L'amortissement se justifie uniquement si le bien se déprécie avec son usage ou l'écoulement du temps. Un bien qui ne subit aucune dépréciation ne doit pas être amorti, quelle que soit la méthode d'amortissement ; à cet égard, l'usage commercial ne saurait créer ou justifier un droit à l'amortissement en l'absence de moins-value (ATF 132 I 175 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral du 19 juin 2016 consid. 2.1 ; Jürg B.

- 7/12 - A/1888/2021 ALTORFER, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, n. 4.3.2 p. 78).

L'amortissement ordinaire devrait correspondre à la dépréciation réelle du bien, qui peut varier d'un exercice à l'autre. Toutefois, la méthode consistant à répartir l'amortissement en fonction de la durée probable de vie de l'actif peut être utilisée pour des raisons de simplification (art. 28 al. 2 LIFD). L'amortissement mathématique peut se présenter sous deux formes : l'amortissement linéaire se calcule sur la valeur d'acquisition ou sur le prix de revient, de sorte que le montant de l'amortissement est constant d'année en année ; l'amortissement dégressif est basé sur la valeur comptable résiduelle. Le montant de l'amortissement sera ainsi plus élevé au cours des premières années d'utilisation (ATF 132 I 175 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} édition, 2021, p. 174).

En principe, les taux d'amortissement admis sur le plan fiscal sont fixés par les autorités fiscales ; tel est le cas pour l'impôt fédéral direct : l'AFC-CH a publié la notice A 1995 dénommée « amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales » (ci-après : la notice A 1995) qui indique, notamment, les taux d'amortissement normaux en pour cent de la valeur comptable en fonction des divers types d'immeubles selon qu'ils portent sur le bâtiment uniquement ou sur le bâtiment et le terrain ensemble (arrêts du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du

E. 16

août 2018 consid. 7.2.1 ; 2P.211/2005 du 19 juin 2006 consid. 2.2.1 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 174).

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui demande la déduction de tels amortissements est tenu d'en établir le bien-fondé (la notice A 1995, ch. 3).

Lorsque tout ou partie d'un amortissement n'est pas justifié par l'usage commercial, cette charge est ajoutée au bénéfice imposable et la valeur fiscalement déterminante de l'actif concerné doit alors être augmentée à concurrence du montant du redressement (Xavier OBERSON, op. cit., p. 174 ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 16d ad art. 62 LIFD). Cette reprise influera sur le calcul des amortissements admissibles lors des exercices ultérieurs. En raison de l'augmentation de la valeur de l'actif en N, le potentiel d'amortissement en N+1 sera plus important. Dès lors, les amortissements devront être calculés sur la base de la valeur corrigée de l'actif dans le bilan fiscal. De même, en cas de vente de l'actif, cette valeur corrigée sera déterminante pour le calcul du bénéfice en capital imposable (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 16d ad art. 62 LIFD). 5) a. Le « goodwill » est la valeur immatérielle d'un commerce et correspond notamment aux possibilités de bénéfices futurs (arrêt du Tribunal fédéral

- 8/12 - A/1888/2021 2P.177/2004 du 17 octobre 2005 consid. 5.2 et les références citées). Il dépend notamment des relations d'une entreprise, de sa renommée, de sa clientèle, de son emplacement ainsi que de sa bonne organisation technique et commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2P.55/1999 du 3 septembre 1999 consid. 4c, in RDAF 2000 II p. 221).

Le « goodwill » acquis à titre onéreux peut être porté à l'actif du bilan, à son prix d'acquisition. Ce poste sera toutefois amorti aussi vite que possible, en général de manière linéaire sur cinq ans, car il n'est pas certain que l'acquéreur puisse le conserver, de sorte que cet actif a économiquement un caractère éphémère. Cela étant, lors de l'acquisition de droits de participation (share deal), la comptabilisation séparée d'un « goodwill » n'est pas possible, car le prix auquel est comptabilisée la participation reflète la valeur de l'ensemble de l'entreprise. En conséquence, l'amortissement de la participation suppose ordinairement une baisse de valeur de la société reprise. Cela dit, indépendamment d'une baisse de valeur, l'amortissement de la participation peut se justifier dans certaines circonstances. Selon certains auteurs, il en va par exemple ainsi lorsque l'acquisition des droits de participation intervient pour créer un effet de synergie au sein du groupe ou encore acquérir des parts de marché (ATA/1833/2019 du 17 décembre 2019 consid. 5b ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 44 ad art. 57-58 LIFD et n. 19 ad art. 62 LIFD).

b. Il appartient au contribuable d'établir l'existence du « goodwill » ayant fait l'objet des amortissements. L'amortissement d'un « goodwill » acquis pour un prix élevé par une société dont le capital imposable est nettement inférieur à ce prix est considéré comme disproportionné et non admissible fiscalement (arrêt du Tribunal fédéral 2P.55/1999 du 3 septembre 1999 consid. 5b, in RDAF 2000 II p. 221). 6)

La vente d'un fonds de commerce constitue une aliénation d'éléments de la fortune commerciale. L'éventuel bénéfice en capital réalisé sur cette vente constitue un revenu imposable de l'activité lucrative indépendante. Dans le cas de la vente d'un bien ou d'un ensemble de biens faisant partie de la fortune commerciale, lorsque la contrepartie reçue – en général une somme d'argent – dépasse la valeur comptable de l'objet aliéné, la différence constitue le bénéfice en capital réalisé par l'aliénateur. Le bénéfice imposable est ainsi constitué du prix de vente moins la valeur comptable des actifs vendus (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN op. cit., art. 18, § 48-49, p. 252-253 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 139, § 90). 7)

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (« Massgeblichkeitsprinzip »), le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices

- 9/12 - A/1888/2021 spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 ; 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 119 Ib 111 consid. 2c).

Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 57-58 n. 74 p. 1074). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal, et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports, 2005, p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une

analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 430). Si le contribuable 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 (ATA/1168/2020 du 17 novembre 2020 consid. 5c ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91). 8)

En l'espèce, les parties s'accordent sur le fait que l'amortissement d'un goodwill relatif à un bien acquis avant le 1er janvier 2001 ne pouvait être admis fiscalement pour l'ICC avant cette date – correspondant à l'entrée en vigueur de la LIPP – dès lors qu'il était refusé précédemment à teneur de l'ancien art. 21 let. g loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), abrogé depuis lors.

Il est vrai, comme le relève le recourant, qu'aucune disposition légale n'oblige les indépendants à procéder à des « rattrapages d'amortissements » dont la déduction aurait été refusée sous l'emprise des anciennes dispositions de la LCP. De même, aucune disposition légale ne stipule que l'amortissement d'un goodwill acquis avant le 1er janvier 2001 doit intervenir dans les cinq ans à compter de cette date. Ce délai de cinq ans n'est toutefois pas hasardeux dès lors qu'il ressort de la notice A 1995 que le taux pour l'amortissement sur la valeur d'acquisition du goodwill s'élève à 20 %, de sorte qu'un tel actif est amorti, en principe, après cinq ans.

Cet élément n'a toutefois pas à être examiné plus en avant. Si, comme le relève le recourant, la déductibilité d'un amortissement à compter du 1er janvier 2001 relatif à un goodwill acquis en 1973 serait discutable sous l'angle du principe de périodicité, il l'est plus encore de considérer qu'un tel actif aurait

- 10/12 - A/1888/2021 conservé sa valeur d'acquisition initiale plus de quarante années après ladite acquisition.

On ne saurait en particulier admettre que le goodwill acquis en 1971 aurait conservé la même valeur en 2015, alors même qu'il a été relevé ci-avant qu'il constitue un actif ayant économiquement un caractère éphémère, imposant un amortissement rapide. Lors de l'établissement des comptes 2015, le recourant a d'ailleurs lui-même considéré que le goodwill n'avait plus de valeur, raison pour laquelle il l'a comptabilisé à hauteur de la somme de CHF 1.- (indiquant toutefois une reprise de CHF 30'000.- pour l'ICC à titre de « reprise amortissement s/ goodwill non admis durant les années 1973 à 1984 »). Il a du reste procédé à une comptabilisation de même valeur pour les années 2008 à 2013, comme cela résulte des bilans du recourant figurant au dossier. Il ressort enfin du dossier que le recourant a effectivement amorti le goodwill pour l'IFD entre 1973 et 1984, de sorte que celui-ci ne saurait avoir conservé une valeur de CHF 30'000.-.

Le recourant fonde principalement son argumentation sur la doctrine précitée selon laquelle, en cas de vente de l'actif dont la valeur a été corrigée au motif que tout ou partie de son amortissement n'était pas justifié, cette valeur corrigée sera déterminante pour le calcul du bénéfice en capital. Or, si cette théorie peut s'appliquer en cas de vente de l'actif l'année suivant celle durant laquelle sa valeur a été corrigée, tel n'est pas le cas en cas de cession, comme en l'espèce, plus de quarante ans après son acquisition initiale, alors même que sa valeur comptable s'élève à CHF 1.-.

Pour le surplus, comme susmentionné, en matière commerciale, le résultat – bénéfice ou perte – se détermine en retranchant du prix d'aliénation, la valeur comptable du bien aliéné et non pas son prix d'acquisition initiale.

Ainsi, contrairement à ce que semble retenir le recourant, aucune règle correctrice du droit fiscal ne lui permettait de déduire une « reprise amortissement s/ goodwill non admis durant les années 1973 à 1984 » à hauteur de CHF 30'000.-, ce qu'a à juste titre retenu l'AFC-GE, confirmée par le TAPI.

Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 11/12 - A/1888/2021

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