

GE_GERICHTE ATA/95/2016 vom 2. Februar 2016

GE Cour de justice, 2016-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_95_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/95/2016 du 2 février 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/95/2016 del 2 febbraio 2016

Regeste

Résumé: Le montant correspondant à l'amortissement d'un fonds de commerce (installation et clientèle d'un cabinet dentaire) n'est pas admis au titre de charge, la contribuable ayant échoué à prouver la réelle acquisition dudit fonds de commerce. Les reprises dans le bénéfice imposable sont confirmées.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne l'imposition de la recourante pour les exercices fiscaux 2006 à 2009. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; ATA/28/2016 12 janvier 2016 consid. 2).

Sont donc applicables au présent litige la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993 et dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1er janvier 2001 (art. 72 al. 2 LHID), ainsi que la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

- 13/19 - A/1612/2014 3)

Le litige porte sur la déduction de la somme de CHF 10'000.- pendant chacune des années 2006 à 2009 au titre d'amortissement du fonds de commerce (goodwill) qu'aurait acquis la recourante. À ce stade de la procédure, cette dernière ne prend plus de conclusions subsidiaires quant à la déduction annuelle d'une charge de CHF 36'000.- au titre de la location du fonds de commerce.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C_60/2013 du

E. 14

août 2013 consid. 1). 4)

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57 LIFD ; art. 12 let. a LIPM; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

Le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. a et b LIFD; art. 24 al. 1 let. a LHID; art. 12 let. a et e LIPM).

Pour être admis, un amortissement doit non seulement être justifié par l'usage commercial et comptabilisé ou, à défaut, figurer sur un plan spécial d'amortissement (art. 62 al. 1 LIFD).

En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (« Massgeblichkeitsprinzip »), selon lequel 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 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 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué

- 14/19 - A/1612/2014 par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96-97).

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, op cit., ad art. 57-58, n. 51). 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, op. cit., p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 430). 5)

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, op cit., p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421 ; Isabelle

ALTHAUS-HOURIET in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 4 ss ad art. 123, p. 1196 ss).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, op cit., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

- 15/19 - A/1612/2014

S'agissant plus spécialement de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/56/2014 du 4 février 2014 consid. 4d).

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 6b et les références citées). 6)

Selon une jurisprudence constante, la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Les transactions entre sociétés du même groupe doivent correspondre à ce qui se ferait entre tiers. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique et admettre en particulier l'existence d'un seul contribuable en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes. Le Tribunal fédéral n'admet ce mode de faire que si la forme juridique à laquelle a recouru le contribuable est insolite, inadéquate ou anormale, qu'elle n'a été choisie qu'aux fins d'éluder l'impôt et qu'elle conduirait effectivement à une économie d'impôt. En d'autres termes, il faut que l'on se trouve en présence d'un cas d'évasion fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_724/2010 du 27 juillet 2011, 2C_742/2008 du 11 février 2009 et les références citées). 7)

En l'espèce, selon les dernières explications fournies par la recourante au bénéfice de la présente procédure, elle aurait acquis un fonds de commerce lié au cabinet dentaire entre 2005 et 2006 pour un montant de CHF 50'000.-. Elle resterait à ce jour débitrice de cette somme à l'égard de G_____. Elle sollicite ainsi la déduction d'un montant de CHF 10'000.- pendant chacune des années 2006 à 2009 pour l'amortissement dudit fonds de commerce (goodwill).

Afin de déterminer si les déductions sollicitées sont justifiées par l'usage commercial et donc admissibles, il convient en premier lieu d'établir si l'acquisition du fonds de commerce

a réellement eu lieu.

À titre préalable, il sera relevé que la recourante a diamétralement modifié sa position durant la procédure liée aux taxations litigieuses. En effet, dans sa réclamation du 3 novembre 2010, elle affirmait qu'à la lecture des pièces au dossier, il était manifeste que le fonds de commerce ne lui appartenait pas, raison pour laquelle elle payait une location. Elle a d'ailleurs maintenu cette version dans toute la procédure ayant eu trait à l'année fiscale 2005. Or, elle prétend à présent

- 16/19 - A/1612/2014 que l'acquisition litigieuse du fonds de commerce a bien eu lieu. À cet égard, il sera rappelé qu'en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques.

Au demeurant, les documents produits notamment par la contribuable font apparaître de nombreuses contradictions et incohérences propres à mettre en doute la réalité de cette transaction fondant la déduction litigieuse.

D'après l'accord du 24 janvier 2002, I_____, représenté par M. F_____, a cédé à G_____, représentée par Mme F_____, le fonds de commerce sis _____ cours de B_____ à Genève. Toutefois, dans plusieurs documents postérieurs, soit notamment le procès-verbal authentique du 25 janvier 2002 entre M. E_____ et Mme F_____, représentant G_____, l'accord non daté entre I_____, G_____ et la recourante ou encore l'accord de reprise du 25 mars 2002 entre I_____ et la recourante, il est considéré que I_____ est la propriétaire dudit fonds de commerce.

Le courrier de la recourante du 1er novembre 2004 adressé à l'AFC-GE a été signé par M. F_____ alors même que ce dernier n'avait aucune qualité pour la représenter. La recourante y indiquait que le cédant I_____ n'avait aucun lien direct ou indirect d'actionariat avec elle, ce qui est incorrect. L'administrateur de ces deux sociétés était M. F_____, le mari de Mme F_____, qui elle-même représentait G_____. Il y avait donc bel et bien un lien direct entre les actionnaires et les administrateurs des sociétés parties à la transaction. Par ailleurs, la recourante affirme à teneur de ce courrier avoir honoré le montant de CHF 50'000.- liée à l'acquisition du fonds de commerce. Toutefois, en contradiction avec cette affirmation, la recourante comptabilise une charge de CHF 36'000.- à titre de « location fonds de commerce » dans ses comptes de pertes et profits pour les années 2005 à 2009. De plus, si l'acquisition du fonds de commerce avait effectivement eu lieu et si son prix avait été acquitté, les courriers des 1er janvier 2004 et 1er janvier 2005 ainsi que l'accord du 1er octobre 2005, relatifs à la créance que le fonds de commerce aurait continué à représenter à l'encontre de la recourante, n'auraient aucun sens ni aucune utilité.

À cela s'ajoute que l'accord du 1er octobre 2005 entre la recourante et J_____ indiquait que « selon le principe de location-vente C_____ accepte, pour le fonds de commerce concerné, de payer à J_____ un loyer mensuel de CHF 3'000.- dès le 01/01/2005. Le loyer cité ci-avant ne sera plus dû, une fois que la totalité de la valeur déterminée sera remboursée, ce qui sera considéré comme une cession du fonds de commerce concerné en faveur de C_____ ». Toutefois, et alors que la somme de CHF 50'000.- aurait dû être amortie et le commerce cédé à la contribuable après seize mois de paiements, la contribuable a continué à comptabiliser une charge de CHF 36'000.- à titre de « location fonds de commerce » dans ses comptes de pertes et profits 2006 à 2009.

- 17/19 - A/1612/2014

Comme le relève en outre l'intimée, on peut très sérieusement douter de l'indépendance commerciale entre toutes les entités juridiques liées à cette affaire, à savoir la recourante, I_____, G_____ et J_____, lesquelles ont toutes en commun d'avoir pour administrateur M. ou Mme F_____. L'examen des courriers établis par la recourante, G_____ ou encore J_____ laisse d'ailleurs apparaître la même typographie et la même mise en page. De même, il sera relevé que M. F_____, lequel n'a pourtant jamais été administrateur de la recourante, a écrit à l'AFC-GE au nom de cette dernière. La teneur dudit courrier, soit notamment les références faites à des précédents échanges de correspondances, confirme que ce dernier n'était pas étranger aux affaires de ladite société. Cet élément confirme ainsi les doutes liés à l'indépendance commerciale de la recourante avec les autres entités susmentionnées.

La chambre de céans relèvera encore que si la recourante sollicite aujourd'hui une déduction de CHF 10'000.- par an, pour les années fiscales 2006 à 2009, à titre d'amortissement pour le fonds de commerce acquis, elle indiquait, dans son courrier du 1er novembre 2004, qu'aucun amortissement n'avait été prévu, la valeur du fonds de commerce ne subissant aucune perte car elle comprend le goodwill pour la clientèle.

S'agissant encore de l'avis de droit produit par la recourante, il ne constitue, comme le relève à juste titre le TAPI, qu'une interprétation personnelle des faits opérée par son auteur, de sorte qu'il n'a aucune force probante. Il sera par ailleurs relevé que ladite analyse juridique n'est pas complète dans la mesure où certaines pièces, pourtant produites dans la présente procédure, n'ont pas été examinées dans ledit avis de droit, soit notamment l'accord de reprise du 25 mars 2002 signé entre I_____ et la recourante ou le courrier adressé par la recourante à l'AFC-GE en date du 1er novembre 2004. L'auteur de l'avis de droit a ainsi construit sa réflexion sur l'hypothèse erronée selon laquelle « il n'existe pas d'accord du 25 mars 2002 » et est parti du principe qu'il s'agissait d'une erreur de plume et que « les parties ont souhaité faire référence au procès-verbal authentique du 25 janvier 2002 ».

En conséquence, force est de constater qu'aucun élément du dossier ne vient conforter la thèse de la recourante, qui n'a été développée qu'après notification de l'arrêt de la chambre administrative du 4 février 2014, et qui est en contradiction avec ses premières déclarations. En effet, rien ne permet de considérer qu'elle aurait effectivement acquis le fonds de commerce du cabinet dentaire entre 2005 et 2006, ni postérieurement d'ailleurs.

Il en résulte que les déductions sollicitées par la recourante doivent être refusées et les reprises opérées dans le bénéfice imposable des exercices 2006 à 2009 confirmées. 8)

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 18/19 - A/1612/2014 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui succombe, visant à couvrir l'entier de la procédure de recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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