

GE_GERICHTE A/2903/2013 vom 30. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2903_2013

FR: GE_GERICHTE A/2903/2013 du 30 juin 2015

IT: GE_GERICHTE A/2903/2013 del 30 giugno 2015

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause M. A_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 (JTAPI/442/2014) EN FAIT 1) Par « contrat de gérance libre » du 2 octobre 2001, M. B_____, propriétaire du fonds de commerce à l'enseigne « C_____ » sis _____, rue de D_____ à Genève, comprenant le droit au bail commercial, la clientèle, les enseignes commerciales, la patente d'alcool ainsi que l'agencement et les installations d'usage pour ce genre d'établissement, le mobilier, le matériel, la vaisselle, la lingerie et les parasols, a confié ledit fonds de commerce en gérance libre, dès le 1^{er} décembre 2001, aux « gérants » M. A_____ et Mme E_____ (art. 1), pour une durée de dix-huit mois (art. 2).! [endif]> [if> À l'échéance de ce contrat, et en cas de vente de l'établissement, le propriétaire donnerait aux « gérants » un droit préférentiel d'achat au prix de CHF 300'000.- ; la vente ne pourrait être effectuée que si les conditions dudit contrat avaient été remplies, de sorte qu'un contrat de remise de commerce devrait être établi (art. 4). La jouissance des lieux et de leurs contenus entraînait de plein droit l'obligation pour les « gérants » de payer une gérance mensuelle de CHF 8'000.- « représentant le loyer et la gérance comprise » (art. 5). 2) Par « contrat de vente » signé le 31 mars 2005, Mme B_____, veuve de M. B_____ qui était décédé le _____ 2004, a vendu et cédé à M. A_____ son commerce à l'enseigne « C_____ », avec tous les objets existants dans l'état actuel (art. 1), pour la somme de CHF 100'000.- payable à la signature du contrat (art. 2). L'achat du commerce comprenait l'actif seul à l'exclusion du passif (art. 3).! [endif]> [if> 3) Dans les bilans du « C_____ » au 31 décembre 2008 et 2010 à tout le moins, parmi les actifs immobilisés, M. A_____ a comptabilisé « Immobilisations corporelles immeubles - Fond (sic) commerce Restaurant » pour CHF 100'000.-.! [endif]> [if> 4) Par « contrat de vente » du 24 mai 2011, M. A_____ a vendu le fonds de commerce « C_____ » au Restaurant F_____ Sàrl en formation pour le prix de CHF 230'000.- (art. 1). Ledit fonds de commerce comprenait notamment le transfert du bail, et la vente ne portait que sur l'actif du commerce vendu, soit les installations et le matériel, à l'exclusion de tout passif éventuel (art. 2).! [endif]> [if> 5) Dans sa déclaration d'impôt 2011, sous la rubrique « Observations », M. A_____ a indiqué ce qui suit :! [endif]> [if> « Lors de ma reprise du restaurant C_____, en 2001, le prix d'achat convenu était de Fr. 300'000.-, il s'avère que mon comptable, à ce moment, n'a pas, par erreur, activé ce montant. Le montant de Fr. 100'000.- figurant à l'actif au 1^{er} janvier 2011 était le montant restant du (sic) au moment de la reprise de ma comptabilité par un autre comptable. Le produit immobilier figurant au bilan de Fr. 114'999 n'est donc pas correct. En réalité une perte de Fr. 85'001.- a été subie sur la vente du restaurant. Je vous prie de bien vouloir en tenir compte. » Selon le bilan au 31 décembre 2011 produit en annexe, le poste « Immobilisations corporelles immeubles -

Fond (sic) commerce Restaurant » relatif au « C _____ » était d'un montant nul. Aucune mention du prix de CHF 300'000.- ne figurait dans la comptabilité fournie. 6) Le 24 avril 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a notifié à M. A _____ ses bordereaux pour les impôts cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2011.![endif]>![if> Calculés sur les éléments ressortant de la comptabilité fournie par le contribuable, l'ICC s'élevait à CHF 27'160.75 et l'IFD à CHF 5'367.80. 7) Par acte du 1 er mai 2013, M. A _____ a formé réclamation contre ces taxations, faisant valoir que le prix d'acquisition du restaurant « C _____ » s'était élevé à CHF 300'000.-, de sorte qu'il avait subi « une perte sur la vente au 31 mai 2011 de CHF 85'001.- et non un bénéfice de CHF 114'999.- ». Il lui apparaissait donc excessif de payer des impôts sur un bénéfice qu'il n'avait pas réalisé.![endif]>![if> 8) Par décisions du 30 mai 2013 séparées en ICC et IFD, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation au motif que le prix d'acquisition du restaurant « C _____ » de CHF 100'000.- figurait dans le contrat du 31 mars 2005.![endif]>![if> 9) Par acte du 26 juin 2013, complété le 30 juillet 2013, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à l'annulation des taxations et décisions sur réclamations de l'AFC-GE, ainsi qu'au retour du dossier à celle-ci « en vue d'une nouvelle décision tenant compte du fait que le prix d'achat de l'établissement était bien de CHF 300'000.- et non CHF 100'000.- ».![endif]>![if> Il reprenait, en substance, les motifs et les explications exposés dans ses écritures précédentes. Le « contrat initial » prévoyait un prix de vente de CHF 300'000.-, « le second contrat établi avec la veuve du vendeur initial n'ayant été conclu que dans le but de régler le solde de la dette au moment du décès de celui-ci ». 10) Dans sa réponse du 13 décembre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, le recourant n'ayant pas apporté la preuve du prix d'achat de CHF 300'000.- dont il se prévalait.![endif]>![if> 11) Par jugement du 28 avril 2014, communiqué aux parties le 5 mai 2014, le TAPI a rejeté le recours et mis à la charge de M. A _____ un émolument de CHF 500.-.![endif]>![if> Le contribuable, auquel appartenait le fardeau de la preuve de la perte alléguée, n'avait fourni aucun élément objectif permettant de retenir qu'il avait acquis le restaurant « C _____ » pour le prix allégué de CHF 300'000.-. Au contraire, le contrat du 31 mars 2005 stipulait clairement que le prix du restaurant s'élevait à CHF 100'000.-. Certes, dans le contrat du 2 octobre 2001, relatif à la prise de la gérance de ce restaurant par M. A _____, il était mentionné son droit préférentiel d'achat au prix de CHF 300'000.-. Toutefois, aucun élément du dossier ne démontrait que le recourant ait effectivement payé ce prix-là pour l'acquisition de son restaurant. D'ailleurs, si cela était vrai, on comprenait mal pour quelle raison il avait comptabilisé la valeur de son restaurant à raison de CHF 100'000.- au 31 décembre 2010 dans sa comptabilité et n'avait pas fait état de la perte de CHF 85'001.- qu'il alléguait. Dans ces circonstances, le TAPI ne pouvait que suivre l'AFC-GE qui avait refusé d'admettre cette perte en déduction du bénéfice réalisé par le contribuable en 2011. 12) Par acte déposé le 3 juin 2014 au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), M. A _____ a formé recours contre ce jugement, concluant à son annulation et au retour du dossier au TAPI pour nouvelle décision.![endif]>![if> Il désirait apporter des éléments de fait nouveaux, à savoir les preuves des paiements effectués, de 2002 à 2005, dans le cadre du rachat du « C _____ », et faire entendre Mmes E _____ et B _____ en qualité de témoins. Étaient produits des preuves de versements par la banque UBS - dont M. B _____ était le client - de montants à titre de loyer pour le « C _____ » effectués par M. A _____, entre janvier 2002 et mars 2005. Entre janvier 2002 et mai 2003, les montants mensuels s'élevaient à CHF 8'000.-,

entre juin et septembre 2003 à CHF 4'000.- ou CHF 3'500.-, enfin jusqu'en mars 2005, à CHF 9'000.-, sauf CHF 8'450.- en août 2004. 13) Dans sa réponse du 2 juillet 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. 14) Par écritures du 7 août 2014, le recourant a maintenu ses offres de preuve. 15) Une audience de comparution personnelle et d'enquêtes s'est tenue le 12 novembre 2014 devant le juge délégué de la chambre administrative. a. M. A_____ a indiqué, pour expliquer les pièces qu'il avait produites avec son recours devant la chambre administrative (preuves de versements par la banque UBS), qu'une partie des montants versés ne concernait pas le montant du loyer contrairement à ce qui est indiqué dans ces documents, mais le paiement par acompte de l'achat du fonds de commerce du « C_____ ». Sur ces documents, la part de ces acomptes se montait à CHF 158'000.- au total (CHF 4'000.- à 5'000.- par mois). M. B_____ était décédé peu de temps avant le contrat d'achat signé avec Mme B_____. M. A_____ avait effectué tous les paiements figurant sur les pièces susmentionnées même si le nom de client était M. B_____. Avant le contrat du 31 mars 2005 avec Mme B_____, il avait signé un contrat avec M. B_____ qui indiquait le montant d'achat de CHF 300'000.- au total, payable par acomptes. Il s'agissait des CHF 4'000.- à 5'000.- mentionnés avant. Après le décès de M. B_____, Mme B_____ lui avait proposé un contrat d'achat pour CHF 100'000.- de sorte qu'il faisait une économie de CHF 42'000.- (CHF 300'000.- - CHF 258'000.-). b. Mme B_____ a témoigné que feu son mari M. B_____ ne lui racontait rien sur ses affaires, qu'il lui avait juste dit qu'il voulait remettre le restaurant à M. A_____ et à Mme E_____, pour CHF 300'000.-, et que cela constituerait le deuxième pilier du couple. Elle ne savait rien d'autre, même pas sur les modalités de paiement, et n'avait pas retrouvé la trace de paiement de ce commerce à la banque. Sur présentation par le juge délégué du contrat de vente du 31 mars 2005, le témoin a confirmé l'avoir signé, mais déclaré ne se souvenir de rien d'autre à ce sujet, pas même d'avoir signé le contrat. Pour le paiement du restaurant du fonds de commerce « C_____ », elle n'avait trouvé comme trace que le paiement de CHF 100'000.-. Sur question de M. A_____, elle se souvenait que celui-ci, depuis qu'il avait repris le restaurant, versait chaque mois à la banque le montant de CHF 5'000.- pour l'achat du restaurant, dans le cadre d'un contrat de location-vente. Après le décès de son mari, elle n'avait pas trouvé de trace d'un montant qui restait de ces versements. Il n'y avait presque rien à la banque UBS. c. Mme E_____ a déclaré habiter avec M. A_____ par intermittences et être proche de lui. Elle se souvenait du contrat de gérance libre signé le 2 octobre 2001. Pendant une année ou une année et demie, M. A_____ avait eu la gérance du restaurant « C_____ ». Après cela, il l'avait racheté, par la signature d'un contrat d'achat avec M. B_____, à laquelle elle était présente. Elle savait que c'était pour une somme totale de CHF 300'000.-, dans laquelle étaient compris les acomptes de CHF 5'000.- versés chaque mois pendant la gérance, c'est-à-dire pendant environ une année et demie, M. A_____ n'ayant pas les moyens de payer le restaurant en une fois. Elle ne se souvenait pas d'un autre paiement que ces acomptes. La somme de CHF 8'000.- par mois indiquée à l'art. 5 du contrat de gérance libre du 2 octobre 2001 était constituée de CHF 5'000.- d'acompte et de CHF 3'000.- de loyer. M. B_____ avait toujours la patente et était officiellement le responsable du restaurant même s'il avait été vendu à M. A_____. Il avait en effet été convenu, dans le contrat de vente, que M. B_____ garderait la patente car M. A_____ ne l'avait pas. Environ en 2003, la fille de Mme E_____ avait repris la patente du restaurant « C_____ ». Le témoin n'avait pas eu connaissance des discussions entre M. A_____ et Mme B_____. M. A_____ lui avait parlé d'un contrat signé début 2005 avec Mme B_____, mais elle ne savait rien de plus,

même pas le prix de vente. S'agissant du contrat que M. A_____ avait signé avec Mme B_____, elle se souvenait juste qu'il lui avait dit que celle-ci avait trouvé le prix de CHF 300'000.- excessif et l'avait un peu réduit par rapport à ce que M. B_____ voulait. Mme E_____ ne se souvenait pas des indications fournies par M. A_____ selon lesquelles un nouveau contrat avait été conclu en 2003 avec M. B_____, à teneur duquel le bail était revenu à son nom et les noms d'elle-même et de sa fille avaient figuré sur l'enseigne du restaurant, sa fille en ayant repris la patente. d. En réponse à la question du juge délégué qui lui demandait pourquoi, s'il avait repris le bail en 2003 et que la fille de Mme E_____ avait repris la patente la même année, il avait continué à verser des montants sur le compte bancaire de M. B_____ auprès de l'UBS y compris pour le loyer, M. A_____ a répondu qu'il était possible que la reprise du bail par lui-même avait été reportée après le décès de M. B_____, lorsque le contrat de vente avait été conclu avec Mme B_____. Après le contrat signé avec M. B_____ en 2003, il continuait sûrement à payer le loyer. Tous ses documents de cette époque étaient chez son ancien comptable, qui était décédé en 2005 ou 2006, de sorte qu'il ne les avait malheureusement pas retrouvés. Le contrat avec M. B_____ avait été signé devant le notaire G_____. À sa demande, celui-ci était en train de rechercher ce contrat dans ses archives. Il devrait le retrouver dans les prochains jours. Peu avant sa mort survenue à la suite d'un cancer foudroyant qui avait duré trois mois, M. B_____ avait dit à M. A_____ qu'il souhaitait clarifier les versements que celui-ci avait effectués pour l'achat du restaurant sur un document écrit, mais il n'avait pas pu le faire en raison de son décès. Selon M. A_____, il était impossible qu'il ait pu acheter le restaurant pour seulement CHF 100'000.- alors que M. B_____ l'avait acheté pour CHF 450'000.- en 1982 et que lui-même l'avait vendu pour CHF 230'000.-. Ce restaurant avait changé encore trois fois de propriétaires. 16) Par courrier du 18 novembre 2014, l'AFC-GE a produit diverses pièces. À teneur d'un ancien extrait du registre du commerce, la raison de commerce « B_____ », ayant pour but « café-restaurant à l'enseigne « C_____ », avait été inscrite le 9 août 1984 et radiée le 7 février 2006. Les comptes de pertes et profits de M. A_____ pour le « C_____ » au 31 décembre 2003 et au 31 décembre 2004 mentionnaient, sous les charges, des « frais de gérance » de CHF 82'500.-, respectivement CHF 108'000.-. Le bilan et le compte de pertes et profits au 31 décembre 2004 et 31 mars 2005 de M. B_____ pour le « C_____ » ont aussi été produits sous le sceau du secret fiscal par l'AFC-GE. 17) Par lettre du 1^{er} décembre 2014, M. A_____ a fait part de ce que, malgré ses recherches auprès du notaire concerné, il n'avait pas pu retrouver le contrat initial prouvant que le restaurant « C_____ » avait été acheté au prix net de CHF 258'000.-, après réduction de CHF 42'000.-, pour un prix d'achat total initial de CHF 300'000.-. 18) Le 9 décembre 2014, soit dans le délai imparti aux parties par le juge délégué pour formuler d'éventuelles observations, l'AFC-GE a indiqué n'avoir aucune observation complémentaire à émettre. 19) Le recourant ne s'est pas manifesté. 20) Par lettre du 19 janvier 2015, le juge délégué a informé les parties de ce que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. Selon les art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1, 1^{ère} phr., de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), sont imposables tous les revenus

provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.!

Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD et 30 LIPP, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. À teneur de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD, en font notamment partie les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. En vertu des art. 125 al. 2 LIFD et 29 al. 2 LPFisc, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Conformément aux art. 126 LIFD et 31 LPFisc, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1) ; sur demande du département, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). À teneur de l'al. 3 de l'art. 31 LPFisc, les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité. L'al. 3 de l'art. 126 LIFD dispose quant à lui que les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'art. 125 al. 2 LIFD, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité ; le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220 ; art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO). b. En dépit de la maxime inquisitoire applicable en droit fiscal, il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 et 2C_836/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 7.2.3 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 7.1). De surcroît, si une certaine liberté de choix doit être reconnue au contribuable s'agissant de la comptabilisation de ses charges, celle-ci ne doit pas conduire à un enregistrement à bien plaisir, variant à chaque exercice, sans motifs objectifs, rendant le contrôle de la déduction difficile si ce n'est impossible (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 et 2C_836/2012 précité consid. 7.2.3 ; 2A.128/2007 du 14 mars 2008 consid. 5.4). c. Selon la jurisprudence constante, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 consid. 5 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/112/2015 précité). 3) En l'espèce, l'allégation du recourant selon laquelle il aurait acheté le fonds de commerce du restaurant « C_____ » pour le prix de CHF 300'000.- n'a pour appui écrit que l'art. 4 du contrat de gérance libre du 2 octobre

2001, lequel n'est en tant que tel pas de nature à fixer de manière définitive le prix de vente, vente qui a eu lieu un peu plus de trois ans plus tard.![endif]>![if> Les témoignages de Mmes B_____ et E_____ vont aussi dans le sens de l'allégation du recourant. Toutefois, les déclarations de Mme B_____ apparaissent particulièrement confuses, dans la mesure où elle déclare ne se souvenir de rien concernant le contrat de vente qu'elle a conclu le 31 mars 2005 avec l'intéressé et n'avoir trouvé comme trace de paiement du restaurant que le montant de CHF 100'000.-, tout en prétendant, de manière vague, que son mari lui aurait dit vouloir remettre le fonds de commerce au recourant pour le prix de CHF 300'000.-, lequel ne pourrait au demeurant être qu'un prix potentiel, hypothétique. Le témoignage de Mme E_____ ne peut quant à lui être apprécié qu'avec une très grande retenue, étant donné qu'elle-même et le recourant sont proches l'un de l'autre et vivent par intermittences ensemble. En outre, son assertion - sans précision - selon laquelle M. B_____ aurait vendu le restaurant au recourant avant le contrat du 31 mars 2005 tout en gardant la patente - car celui-ci ne l'avait pas - ne repose sur aucun élément de preuve et est dénuée de crédibilité. À cet égard, le recourant, en prétendant, lors de l'audience de comparution personnelle, de manière nouvelle, qu'un nouveau contrat aurait été conclu en 2003 avec M. B_____, à teneur duquel le bail était revenu à son nom et que les noms de Mme E_____ et de la fille de cette dernière avaient figuré sur l'enseigne du restaurant, sa fille ayant repris la patente, allègue des faits qu'il aurait pu présenter bien avant, sans explication sur ce retard. Mme E_____ ne se souvient pas de telles circonstances. Cette nouvelle allégation du recourant est du reste contraire aux attestations de versement de la banque qui mentionnent le paiement d'un loyer, de même qu'à ses comptes de pertes et profits, qui indiquent qu'il s'agit d'une « gérance ». Notamment, les « frais de gestion » selon le compte de pertes et profits du recourant au 31 décembre 2004, de CHF 108'000.-, correspondent, à CHF 550.- près, à douze paiements de CHF 9'000.- tels qu'attestés dans les attestations de versement d'UBS. Enfin, le recourant n'a pas retrouvé la trace du prétendu contrat de 2003 chez le notaire. Si le prix de la vente du 31 mars 2005 avait été de CHF 300'000.-, cela aurait été attesté par des éléments écrits probants et cohérents, ce qui s'avère ne pas être le cas. D'ailleurs, si cela avait été vrai, la chambre de céans, à l'instar du TAPI, comprend mal pour quelle raison le recourant a comptabilisé la valeur de son restaurant à hauteur de CHF 100'000.- aux 31 décembre 2008 et 2010 dans sa comptabilité et n'a pas inscrit la perte alléguée de CHF 85'001.- dans ses comptes 2011. Le recourant a, partant, échoué dans la preuve de ses allégations et doit en supporter les conséquences. 4) Vu ce qui précède, le recours, infondé, sera rejeté.![endif]>![if> 5) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).![endif]>![if> * * * * *