

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1612/2014-ICCIFD

ATA/95/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 février 2016

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 juillet 2015 (JTAPI/847/2015)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral (ci-après: IFD) pour les années 2006 à 2009 de A_____ (ci-après: A_____ ou la contribuable).
- 2) La contribuable, fondée le 15 mars 2002 et _____ cours de B_____ à Genève, était auparavant une société à responsabilité limitée (C_____) avec pour but social l'exploitation et la gestion de cliniques et laboratoires dentaires, notamment à l'enseigne « D_____ », ainsi que de centres médicaux, la production et la commercialisation de produits dentaires et médicaux et la formation en médecine et médecine dentaire.

Monsieur E_____ était associé-gérant pour une part de CHF 10'000.-, avec signature collective à deux, Madame F_____ était gérante avec signature collective à deux, tandis que G_____ (ci-après : G_____) était associée pour une part de CHF 10'000.-. G_____, inscrite au registre du commerce depuis le 26 août 1994, a pour but social l'acquisition, la participation, la réalisation, l'exploitation, la vente de biens immobiliers, mobiliers et tout élément s'y rapportant, exclusivement à l'étranger, ainsi que la production, le commerce, l'exploitation de films en tout genre, le développement et le commerce de leurs projets. C'est une société dont Mme F_____ était administratrice présidente avec signature individuelle entre le 8 mai 2001 et le 3 décembre 2003 et dont Monsieur F_____, son mari, était administrateur auparavant, et à nouveau depuis le 4 décembre 2003, également avec signature individuelle.

Depuis le 28 juin 2006, date de ses nouveaux statuts, A_____ a été transformée en société anonyme dont Mme F_____ est encore administratrice avec signature individuelle. Le but statutaire est demeuré inchangé jusqu'au 28 octobre 2013, date à laquelle sa raison sociale (jusqu'alors C_____ SA) est devenue A_____ et son but statutaire a été légèrement modifié tout en étant toujours centré sur l'exploitation et la gestion de cliniques et laboratoires dentaires.

- 3) Une procédure de recours ayant eu trait au même contexte de fait (cause A/4516/2011), mais qui concernait l'année fiscale 2005, a opposé les parties par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) et la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle s'est terminée par un arrêt de la chambre administrative du 4 février 2014 (ATA/56/2014). Certains faits ou moyens de preuves retenus dans ledit arrêt en rapport avec cette procédure doivent être rappelés, dès lors qu'ils sont pertinents pour la résolution de la présente cause et que les parties s'y sont référées, notamment en produisant les mêmes documents.

Contentieux relatif à l'année fiscale 2005

- 4) Le 20 septembre 2006, A_____ a remis sa déclaration fiscale concernant l'année 2005 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).

Les comptes arrêtés au 31 décembre 2005 contenaient une « reprise de cabinet » pour CHF 50'000.- et une charge de « location fonds de commerce » pour CHF 36'000.- ainsi qu'un poste « loyer, frais de locaux » pour CHF 57'139,80.

- 5) Le 22 décembre 2006, l'AFC-GE a demandé à la contribuable une copie du contrat de cession du fonds de commerce de CHF 50'000.- et toutes informations utiles concernant le poste « location fonds de commerce ».

- 6) Le 16 février 2007, la contribuable a exposé à l'AFC-GE qu'un accord de cession du fonds de commerce avait été signé le 24 janvier 2002 entre I_____ (ci-après : I_____), société radiée le 18 novembre 2005 et G_____. Le document portait la signature de M. F_____ pour I_____ et de Mme F_____ pour G_____.

Selon un document du 25 janvier 2002, le fonds de commerce du cabinet dentaire sis _____ cours de B_____, et appartenant à I_____, était cédé à A_____ au prix de CHF 50'000.-. G_____ s'engageait à rembourser ce montant à I_____, M. E_____ assurerait la fonction de médecin répondant de la clinique dentaire et avec l'accord de la régie, le bail à loyer serait repris par la société dès le 1^{er} janvier 2002.

Était également joint un courrier de G_____, adressé à la contribuable, daté du 1er janvier 2004, signé par M. F_____ : « Suite à un accord convenu, nous vous prions par la présente de transférer avec validité au 1^{er} janvier 2004 le crédit en notre faveur de CHF 50'000.- concernant l'acquisition du fonds de commerce du cabinet dentaire sis _____ cours de B_____, à Genève sur la société J_____ ».

A également été produit un courrier de J_____ (dont la raison sociale est devenue L_____ SA le 10 janvier 2011), daté du 1er janvier 2005, adressé à la contribuable et signé par M. F_____ : « Nous vous confirmons notre accord afin d'annuler notre créance de CHF 50'000.-, ainsi que la contrepartie reprise de commerce, vu le fait que votre société n'arrive pas à régler cette créance depuis le 25 janvier 2002 ».

La contribuable a encore remis à l'AFC-GE un accord intervenu le 1^{er} octobre 2005 entre elle-même, représentée par Mme F_____ et J_____, représentée par M. F_____, aux termes duquel, notamment, J_____ s'engageait à « récompenser » immédiatement à M. E_____ la somme de CHF 50'000.- constituant la créance de ce dernier en faveur de A_____. Les parties

confirmaient que le fonds de commerce du cabinet dentaire était, dès le 1^{er} janvier 2005, propriété de J_____. Selon le principe de la location-vente, A_____ acceptait pour le fonds de commerce concerné de payer à J_____ un loyer mensuel de CHF 3'000.- dès le 1er janvier 2005. Le loyer ne serait plus dû une fois que la totalité de la valeur déterminée serait remboursée, ce qui serait considéré comme une cession du fonds de commerce en faveur de A_____.

7) Le 8 octobre 2010, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux de taxation ICC et IFD 2005 à la contribuable. La somme de CHF 36'000.-, correspondant à la location du fonds de commerce était une charge non justifiée par l'usage commercial et devait par conséquent être ajoutée au bénéfice net déclaré.

8) Le 3 novembre 2010, la contribuable a formé réclamation, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, contre ses bordereaux ICC et IFD 2005.

Au vu des pièces déjà en mains de l'AFC-GE, il était manifeste que le fonds de commerce ne lui appartenait pas. C'était la raison pour laquelle elle payait une location. Sans fonds de commerce, elle ne pouvait pas exploiter le cabinet dentaire. Il s'agissait d'une charge justifiée par l'usage commercial.

9) Le 3 novembre 2011, l'AFC-GE a rendu deux décisions sur réclamation maintenant les taxations litigieuses.

M. F_____ était administrateur président de I_____, anciennement K_____ S.A., et de J_____. Il détenait 98 % du capital-actions de I_____. L'épouse de M. F_____ était administratrice de A_____.

I_____ exploitait un cabinet dentaire au _____ cours de B_____ jusqu'en 2001. Les états financiers de la société ne comportaient pas de goodwill. Par accord du 25 mars 2002, I_____ avait cédé à A_____ le fonds de commerce du cabinet dentaire. Dans son bilan 2002, A_____ avait comptabilisé à l'actif un goodwill de CHF 50'000.- lié à la reprise du fonds de commerce du cabinet dentaire. Le 1^{er} octobre 2005, A_____ avait cédé ce goodwill à J_____. Le contrat était signé par Mme et M. F_____.

Étant donné que l'exploitation du cabinet dentaire n'avait pas été transférée à J_____ et que les deux sociétés étaient animées par les époux F_____, l'AFC-GE considérait que la cession du goodwill ne serait pas intervenue entre tiers dans les mêmes conditions. Cette cession était dès lors considérée comme une non-valeur. De ce fait, les charges comptabilisées par la contribuable pour la location du fonds de commerce engendrées par cette cession ne pouvaient pas être admises en déduction du bénéfice réalisé.

10) Le 5 décembre 2011, A_____ a recouru auprès du TAPI, par l'intermédiaire de son mandataire, contre les décisions sur réclamation en

concluant à leur annulation et à l'annulation de la reprise de CHF 36'000.- dans le bénéfice imposable.

Dans la taxation de J_____, le montant de CHF 36'000.- litigieux avait été intégralement imposé comme produit.

L'absence de comptabilisation du goodwill par I_____ avait été retenue à tort par l'AFC-GE, car lorsqu'une société développait sa propre clientèle, elle ne pouvait activer cette valeur dans son bilan, à l'inverse du goodwill acquis d'un tiers.

- 11) Le 15 mai 2012, l'AFC-GE a répondu au recours en maintenant sa position.

Les documents remis par la contribuable pour attester du montant litigieux contenaient de nombreuses contradictions, lesquelles réduisaient à néant le caractère probant des pièces produites. La charge n'était pas commercialement justifiée et la reprise devait être confirmée.

L'AFC-GE faisait notamment référence à un courrier du 1^{er} novembre 2004 que M. F_____ lui avait écrit au nom de A_____ concernant sa taxation 2003 pour préciser que la somme de CHF 50'000.- avait été honorée et comptabilisée selon les conditions de l'accord de reprise. Ce courrier précisait encore que le cédant, I_____, n'avait aucun lien quelconque direct ou indirect d'actionariat avec A_____. Quant à l'amortissement de ce poste, aucun plan n'avait été prévu car la valeur du fonds de commerce ne subissait pas de perte car elle comprenait le goodwill pour la clientèle.

- 12) Le 10 juillet 2012, la contribuable a exposé que l'AFC-GE n'alléguait pas qu'elle était titulaire ou propriétaire des installations et de la clientèle du cabinet dentaire qu'elle avait exploité. Il était dès lors légitime et nécessaire qu'elle indemnise le propriétaire de ces valeurs matérielles et immatérielles. Rien ne démontrait que ces biens n'appartenaient pas à J_____ en 2005. Cette société était par conséquent légitimée à encaisser le montant de CHF 36'000.- versé au titre de mise à disposition des installations et de la clientèle.

- 13) Le 7 janvier 2013, le TAPI a rejeté le recours.

La forme juridique des relations, d'où provenait le revenu imposable, n'était pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Les transactions entre sociétés du même groupe devaient correspondre à ce qui se ferait entre tiers. L'autorité pouvait s'en tenir à la réalité économique. L'on pouvait sérieusement douter de l'indépendance commerciale entre les différentes entités juridiques présentes, les époux F_____ dirigeant toutes les sociétés impliquées. La contribuable avait échoué à prouver que la charge en cause était commercialement justifiée. Ses déclarations contenaient de nombreuses contradictions déjà relevées par l'AFC-GE.

- 14) Le 14 février 2013, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle de la reprise de CHF 36'000.- effectuée dans la détermination de son bénéfice imposable.
- 15) Le 4 février 2014, la chambre administrative a rejeté le recours (ATA/56/2014 précité).

Les documents produits par la contribuable faisaient apparaître plusieurs contradictions et incohérences mettant en doute la réalité des transactions qui fondaient la charge litigieuse. Dans son courrier adressé à l'AFC-GE le 1^{er} novembre 2004, la contribuable précisait que I_____, dont M. F_____ était administrateur, n'avait aucun lien quelconque direct ou indirect avec la contribuable. Or, les relations entre les sociétés liées à la cession de ce fonds de commerce étaient établies, puisqu'elles avaient toutes pour administrateur l'un ou l'autre des époux F_____.

La contribuable avait affirmé à l'AFC-GE le 1^{er} novembre 2004, qu'elle avait honoré le montant de CHF 50'000.-. Toutefois, en contradiction avec cette affirmation, elle avait produit dans sa déclaration pour l'impôt 2005 un accord de location-vente du même fonds de commerce qui appartiendrait à une autre société.

S'il fallait prendre en considération l'accord du 1^{er} octobre 2005, il devrait être qualifié de modalité de paiement du prix d'acquisition du fonds de commerce. Le montant de CHF 36'000.- correspondrait alors à des frais d'acquisition d'un actif immobilisé, lesquels font partie du bénéfice net imposable aux termes de l'art. 58 al. 1 let b LIFD. De plus, avec un loyer de CHF 3'000.- par mois, les CHF 50'000.- retenus pour le fonds de commerce auraient été amortis en dix-sept mois. Or, les déclarations fiscales des années 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010 de la contribuable faisaient toujours apparaître un montant de CHF 36'000.- dans le compte de résultat pour la location du fonds de commerce.

Tous ces éléments ne permettaient pas d'établir la réalité économique des opérations liées à la cession du fonds de commerce du cabinet dentaire et à sa « location-vente ». La contribuable avait échoué à prouver l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial et, partant, la reprise dans le bénéfice imposable du montant de CHF 36'000.- devait être confirmée.

Non contesté, cet arrêt est entré en force.

Contentieux relatif aux années fiscales 2006 à 2009

- 16) La contribuable a remis ses déclarations fiscales 2006 à 2009 à l'AFC-GE, respectivement les 11 octobre 2007, 23 octobre 2008, 28 septembre 2009 et 3 septembre 2010.

Les comptes des différentes années contenaient une charge de « location fonds de commerce » pour CHF 36'000.- ainsi qu'une charge « loyer, frais de locaux » comprise entre CHF 67'088.55 et CHF 75'572.10.

- 17) Les 14 octobre et 18 novembre 2010, l'AFC-GE a notifié à la contribuable ses bordereaux de taxation ICC et IFD pour les années 2006 à 2009. Elle a procédé à la reprise de la somme de CHF 36'000.-, correspondant à la location du fonds de commerce, au motif que ce montant n'était pas une charge justifiée par l'usage commercial et devait par conséquent être ajoutée au bénéfice net déclaré.
- 18) Le 3 novembre 2010, la contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux, contestant ces reprises.

À la lecture des pièces, il était manifeste que le fonds de commerce n'appartenait pas à la contribuable. C'était la raison pour laquelle elle payait une location. Sans fonds de commerce, elle ne pouvait pas exploiter le cabinet dentaire. Il s'agissait d'une charge justifiée par l'usage commercial.

- 19) Par décisions du 24 avril 2014, l'AFC-GE a rejeté les réclamations et maintenu les reprises fiscales, se référant à l'arrêt de la chambre administrative du 4 février 2014 selon lequel la contribuable avait échoué à prouver l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial.

L'exploitation du cabinet dentaire n'ayant toujours pas été transférée à J_____ et les deux sociétés étant animées par les époux F_____, l'AFC-GE considérait que la cession du goodwill ne serait pas intervenue entre tiers dans les mêmes conditions. Cette cession était ainsi une non-valeur. De ce fait, les charges comptabilisées par la contribuable pour la location du fonds de commerce engendrées suite à cette cession ne pouvaient être admises.

- 20) Par acte du 26 mai 2014, la contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès du TAPI, concluant à leur annulation et, principalement, à ce qu'une déduction de CHF 10'000.- pour chacune des années 2006 à 2009 soit admise au titre d'amortissement du fonds de commerce (goodwill) qu'elle avait acquis, subsidiairement, à l'admission, pour chaque année, d'une déduction de CHF 36'000.- au titre de la location du fonds de commerce.

Conformément à l'arrêt de la chambre administrative du 4 février 2014, il fallait retenir qu'elle avait acquis, entre 2005 et 2006, un fonds de commerce pour le prix total de CHF 50'000.-. Pendant les périodes 2006 à 2009, elle avait continué à comptabiliser la location de ce fonds de commerce, dans la mesure où, dans sa vision des choses, elle n'en était pas encore propriétaire.

Afin d'adapter ses comptes à l'arrêt de la chambre administrative, elle devait pouvoir requalifier la charge qu'elle avait comptabilisée de toute bonne foi. Conformément à la notice A 1995 de l'administration fédérale des contributions

(ci-après : AFC-CH), un amortissement de CHF 10'000.- (20 % par année sur le prix de vente) devait donc être admis en déduction, en lieu et place du montant de CHF 36'000.- comptabilisé. S'il devait être retenu qu'elle n'avait pas acquis son fonds de commerce, il y aurait lieu d'admettre que la location de ce fonds de commerce constituait une charge justifiée par l'usage commercial et, donc, d'accepter une déduction de CHF 36'000.-.

- 21) Dans sa réponse du 21 octobre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, contestant l'interprétation faite par la contribuable de l'arrêt du 4 février 2014 de la chambre administrative.

Cette dernière avait en effet retenu que les nombreuses contradictions et incohérences des pièces produites mettaient en doute la réalité économique des opérations liées à la cession du fonds de commerce du cabinet dentaire et à sa location-vente. L'extrait de l'arrêt retenu par la recourante pour fonder son argumentation devait impérativement être remis dans son contexte. Dans cette partie de l'arrêt, la chambre administrative avait examiné à titre subsidiaire l'accord du 1^{er} octobre 2005 pour démontrer, une fois encore, le caractère contradictoire des pièces produites ; dans ce paragraphe, le conditionnel était d'ailleurs employé. La chambre administrative avait clairement réfuté la réalité économique des opérations liées à la cession du fonds de commerce du cabinet dentaire et à la location-vente, et il convenait donc de refuser la déduction d'un amortissement annuel CHF 10'000.- sur l'acquisition du fonds de commerce sollicitée par la recourante.

- 22) Dans sa réplique du 31 mars 2015, la contribuable a persisté dans ses conclusions et a produit un avis de droit rédigé par un avocat « spécialisé en matière contractuelle » ; après avoir analysé six pièces, toutes antérieures à l'arrêt du 4 février 2014 de la chambre administrative, cet avocat concluait à la validité de la cession du fonds de commerce du cabinet dentaire à la contribuable pour un montant de CHF 50'000.-.

- 23) Dans sa duplique du 15 avril 2015, l'AFC-GE a persisté intégralement dans ses conclusions.

- 24) Par jugement du 13 juillet 2015, le TAPI a rejeté le recours de la contribuable.

La recourante sollicitait une déduction de CHF 10'000.- pour les années fiscales 2006 à 2009 au titre d'amortissement du fonds de commerce (goodwill) ou une déduction annuelle de CHF 36'000.- au titre de la location du fonds de commerce.

Pour pouvoir se prévaloir de telles déductions, il aurait fallu que la recourante ait préalablement procédé à l'acquisition dudit fonds de commerce. Or,

dans son arrêt du 4 février 2014, la chambre administrative avait clairement et explicitement retenu qu'il n'était pas possible « d'établir la réalité économique des opérations liées à la cession du fonds de commerce du cabinet dentaire », ce qui, revenait à affirmer que la recourante n'avait pas démontré en avoir fait l'acquisition.

Cet arrêt ayant acquis l'autorité de la chose jugée, il devait être retenu que la recourante n'avait pas procédé à l'acquisition dudit fonds de commerce, sous réserve que de nouveaux éléments, inconnus de la chambre administrative au moment où elle avait statué, démontrent l'effectivité d'une telle acquisition.

Or, la recourante ne fournissait aucun élément ou pièce nouvelle permettant de remettre en cause la solution retenue par la chambre administrative. En particulier, l'avis de droit produit le 31 mars 2015 ne s'appuyait sur aucun nouvel élément, se fondant sur des pièces ayant déjà été produites dans le cadre de la procédure ayant abouti à l'arrêt du 4 février 2014, ne proposant ainsi qu'une interprétation personnelle des faits opérée par son auteur, ce qui, à l'évidence, n'était pas suffisant.

- 25) Par acte du 13 août 2015, la contribuable a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative, concluant à ce qu'une déduction de CHF 10'000.- pendant chacune des années 2006 à 2009 soit admise au titre d'amortissement du fonds de commerce (goodwill) qu'elle avait acquis, à la rectification dans ce sens des bordereaux d'impôts ICC et IFD 2006 à 2009, à ce que les frais de procédure soient laissés à la charge de l'État et à ce qu'une indemnité équitable lui soit allouée.

Les documents contractuels n'étaient pas d'une limpidité parfaite. Pour cette raison, la contribuable avait demandé un avis de droit à un avocat spécialiste reconnu du droit des obligations et des contrats. Selon cet avis de droit, la contribuable était propriétaire du fonds de commerce qu'elle avait acquis pour le montant de CHF 50'000.- dont elle restait débitrice à l'égard de G_____. Compte tenu de cette conclusion, elle demandait à ce que soit admis en déduction de son bénéfice imposable un amortissement de CHF 10'000.- par année sur le prix d'acquisition du goodwill.

En retenant que l'arrêt de la chambre administrative du 4 février 2014 avait acquis l'autorité de la chose jugée et considéré qu'aucun élément ne permettait de remettre en cause la solution qui avait été retenue, le TAPI avait méconnu le principe de périodicité qui veut que chaque période constitue un tout indépendant et que l'autorité n'est pas tenue par une décision prise antérieurement pour une période subséquente. C'était donc à tort que le TAPI s'était considéré lié par l'arrêt précité de la chambre administrative et avait exigé des éléments de preuve nouveaux, faisant une manifeste confusion avec la procédure de révision.

L'avis de droit produit permettait d'éclairer de manière nouvelle les pièces déjà produites et devait conduire à conclure que l'acquisition litigieuse du fonds de commerce avait bien eu lieu.

- 26) Le 14 août 2015, la contribuable a complété son recours en faisant des observations sur l'état de fait retenu par le TAPI.

Mme F_____ n'était à l'époque que l'une des deux administratrices de la contribuable, avec signature collective à deux. Elle n'avait dès lors pas la capacité pour engager seule la société.

Les époux F_____ étaient par ailleurs séparés de biens.

Contrairement à ce qu'avait relevé le TAPI, la contribuable n'avait pas honoré le montant de CHF 50'000.-. L'avis de droit précité relevait d'ailleurs qu'elle restait débitrice de ce montant.

- 27) Le 19 août 2015, le TAPI a indiqué qu'il n'avait pas d'observations à formuler.

- 28) Le 16 septembre 2015, l'AFC-GE a sollicité un délai pour produire ses observations.

- 29) Dans sa réponse du 30 septembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dans le contexte de la procédure l'ayant opposée à la contribuable pour l'année fiscale 2005, elle avait mis en exergue les nombreuses contradictions ressortant des documents produits par la contribuable en vue de justifier la charge comptabilisée pour le fonds de commerce, contradictions mettant en doute la réalité économique des transactions fondant la charge litigieuse. Les contradictions relevées étaient les suivantes :

- le procès-verbal authentique du 25 janvier 2002 entre le Dr E_____ et Mme F_____, représentant G_____, prévoyait l'acquisition du fonds de commerce du cabinet « appartenant à I_____ à Genève » pour le prix de CHF 50'000.-. Or, le 25 janvier 2002, I_____ n'était plus propriétaire du fonds de commerce, celui-ci ayant été vendu à G_____ le 24 janvier 2002 ;
- l'accord non daté entre I_____, G_____ et la contribuable intégrait également I_____, alors qu'elle n'avait aucune raison d'être partie à l'accord, ayant vendu le fonds de commerce le 24 janvier 2002 ;
- l'accord du 1^{er} octobre 2005 entre la contribuable 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_____ ». En dépit des termes de ce document, 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 avait 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 ;

- le courrier de la contribuable du 1^{er} novembre 2004 avait été signé par M. F_____ alors même que ce dernier n'avait aucune qualité pour la représenter. La contribuable y indiquait que le cédant I_____ n'avait aucun lien direct ou indirect d'actionnariat avec elle, ce qui était incorrect. D'une part, ce n'était pas I_____ qui avait cédé le fonds de commerce à la contribuable mais G_____. D'autre part, 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 en lien direct entre les actionnaires et les administrateurs des sociétés parties à la transaction.

Il ressortait en sus de toutes ces contradictions une totale absence d'indépendance commerciale des différentes entités intervenues au cours des opérations en lien avec le cabinet dentaire. La reprise du fonds de commerce avait transité par plusieurs sociétés qui avaient toutes en commun d'avoir pour administrateur M. ou Mme F_____. La cession du fonds de commerce n'était ainsi absolument pas intervenue entre tiers indépendants.

La séparation de biens des époux F_____ n'était d'ailleurs d'aucune utilité pour démontrer l'indépendance commerciale des différentes entités juridiques liées à cette affaire, la notion de « prestation en faveur d'un proche » étant large.

L'AFC-GE persistait à considérer que le fonds de commerce n'avait pas été acquis par la contribuable, et l'avis de droit produit par la contribuable n'y changeait rien. Cette analyse juridique examinait la prétendue cession du fonds de commerce sous l'angle du droit commercial exclusivement, faisant abstraction des règles spécifiques liées au droit fiscal, tel que les principes de pleine concurrence et de réalité économique. L'examen du cas d'espèce à la lumière de ces principes aboutissait à la conclusion que la contribuable n'avait jamais acquis le fonds de commerce.

Si les sociétés parties à l'opération n'avaient pas été apparentées, un contrat aurait très certainement été rédigé aux fins de prévoir les conditions de transfert et les modalités de paiement du fonds de commerce. Ensuite, dans l'optique d'une

saine gestion de ses actifs, le vendeur aurait rapidement réagi en cas de non-paiement du montant dû, en mettant la société acheteuse en demeure de payer, puis si besoin, en entamant une procédure de recouvrement à son encontre. Au lieu de cela, G_____ n'avait jamais entamé la moindre démarche en vue d'obtenir le paiement du prix de cession, se limitant au bout de deux ans à transférer le « crédit » de CHF 50'000.- à la société J_____, dont M. F_____ était également administrateur.

- 30) Dans sa réplique du 16 octobre 2015, la contribuable a relevé que contrairement à ce qu'affirmait l'AFC-GE, les rapports de droit commercial étaient déterminants, sous réserve d'un correctif prévu par le droit fiscal. L'AFC-GE n'invoquait aucune disposition légale permettant de remettre en cause la validité des contrats conclus et leur opposabilité au fisc. Le seul fait que l'acquéreur reste débiteur du prix d'achat n'était manifestement pas suffisant pour conclure à l'inexistence de la transaction.

Par ailleurs, la contribuable avait régulièrement exploité le fonds de commerce qu'elle avait acquis et les produits ainsi encaissés avaient été taxés par l'AFC-GE. Cette dernière ne le contestait pas ce qui démontrait l'inconsistance de sa position en soumettant à l'impôt les revenus découlant d'un droit tout en contestant que ce droit ait été acquis par la contribuable.

- 31) En date du 20 octobre 2015, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (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) 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 1^{er} 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 1^{er} janvier 1993 et dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1^{er} 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 1^{er} janvier 1995.

- 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 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, 4^{ème} 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

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 détermination 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 Danièle 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).

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'é luder 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

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 1^{er} 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 1^{er} janvier 2004 et 1^{er} janvier 2005 ainsi que l'accord du 1^{er} 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 1^{er} 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.

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.

- 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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 août 2015 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juillet 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué 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 contribuable ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du contribuable, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

S. Hüsler Enz

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :