RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/1667/2007-FIN** **ATA/618/2007**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 4 décembre 2007

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**Madame P_____**
représentée par la société fiduciaire et de gérance S.A.

## EN FAIT

1. Né le _____ 1955, feu Monsieur P_____ est décédé le _____ 2004. Il exerçait une activité lucrative en qualité d'indépendant dans le canton de Genève, où il était domicilié avec son épouse, Madame P_____.

2. Née en 1956, Mme P_____ a mené de front deux activités lucratives, l'une, de nature dépendante, en qualité de secrétaire et l'autre, de nature indépendante, comme exploitante d'un bureau de tabac à l'enseigne « F_____ », sis à P_____.

3. Le litige qui divise les parties a trait uniquement à la détermination du bénéfice imposable généré par l'activité indépendante de Mme P_____ au titre de l'année comptable se terminant le 31 décembre 2003 en application des dispositions fiscales cantonales.

4. La déclaration fiscale de Mme et de feu M. P_____ portant sur les revenus acquis du 1er janvier au 31 décembre 2003 a été déposée à une date qui ne résulte ni du formulaire de déclaration remis par l'Etat au contribuable, ni de l'impression de celui-ci au moyen de l'application « GE-tax ». Le formulaire ainsi produit comporte toutefois la date du 19 août 2004 au pied de chaque page et la déclaration paraît avoir été reçue par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) le 23 août 2004, selon les timbres humides qui y ont été apposés.

5. A teneur du bordereau daté du 2 novembre 2004, le bénéfice net tiré de l'activité lucrative indépendante de la contribuable s'élevait pour l'année considérée à CHF 72'513.- au lieu de la somme de CHF 11'009,87 qui avait été déclarée. Par courrier recommandé du 12 novembre 2004, le mandataire de Mme et de feu M. P_____ a déposé une réclamation portant sur l'évaluation du stock du magasin de tabac. Il avait extourné la valeur des stocks en 2002 à hauteur de CHF 33'822,75 et porté dans les comptes au 31 décembre 2003 des ajustements sur stock pour un montant total se décomposant ainsi :

| Date | Ajustement | Comptes de débit | Comptes de crédit | Montant en CHF |
|---|---|---|---|---|
| 31.12.2003 | Stock cigarettes | 1202 | 3000 | 28'280.- |
| 31.12.2003 | Stock sucreries | 1203 | 3003 | 7'940.- |
| 31.12.2003 | Stock journaux | 1205 | 3002 | 9'200.- |
| 31.12.2003 | Stock divers | 1204 | 3001 | 8'895.- |

Soit un montant total de CHF 54'315.- au 31 décembre 2003.

6. Le 7 mars 2005, l'AFC a rendu une décision concernant la réclamation élevée le 12 décembre 2004 contre le bordereau d'imposition 2003, daté du 2 novembre 2004.

Une erreur avait été constatée dans la manière de comptabiliser la différence de stocks au 31 décembre à propos de l'activité de Mme P_____. Lors d'une augmentation de stocks, le montant devait être crédité aux produits. La comptabilité du bureau de tabac devait donc être comprise ainsi :

| **Stocks** | **CHF** |
|---|---|
| Initial | 26'634.- |
| Final | 54'315.- |
| Augmentation | 27'681.- |

| **Total** | **CHF** |
|---|---|
| Produits | 497'774.- |
| Achats | 359'676.- |
| Résultat intermédiaire | 138'098.- |
| + diminution de stock | 27'681.- |
| Résultat brut de l'exercice | 165'779.- |
| Frais généraux et amortissements | 93'266.- |
| Bénéfice net | 72'513.- |

7. Le 8 mars 2005, le mandataire des contribuables a élevé une réclamation. En 2002, le stock était comptabilisé au moyen d'une seule position, alors que la caisse était tenue avec quatre positions. Le stock 2002 avait dès lors été extourné puis de nouveaux états des stocks constitués au débit des comptes actifs n° 1202, 1203, 1204 et 1205 ainsi qu'au crédit des comptes de charges n° 3000, 3001, 3002 et 3003. Les ajustements de stocks avaient été passés dans les comptes actifs et de charges. Il y avait donc lieu de considérer que le bénéfice pour l'année 2003

restait inchangé et se montait à CHF 11'009,87 et non à CHF 72'513.-, comme retenu par l'AFC.

Ladite lettre a été transmise le 29 avril 2005 par l'AFC à la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : CCRICC) au motif que l'AFC avait déjà statué sur réclamation le 7 mars 2005.

8. Le 19 juillet 2005, le mandataire de Mme et de feu M. P_____ a complété ses écritures. Il avait comptabilisé un stock initial au 1er janvier 2003 d'une valeur de CHF 33'822.- alors que l'AFC retenait une valeur de CHF 26'634.-. Il avait soldé le stock initial au « 31.1.2003 » à hauteur CHF 32'822.- afin de pouvoir avoir un nouveau stock en quatre parties, selon les différentes possibilités de la caisse enregistreuse. Le bénéfice annuel était de CHF 11'900.- et il n'y avait pas lieu d'ajouter CHF 61'504.- sur le bénéfice du bureau pour l'année 2003.

9. Le 29 juin 2006, l'AFC a répondu au recours. Selon la comptabilité relative au commerce de Mme P_____, le bénéfice net pour l'année de taxation 2003 déclaré était de quelque onze mille francs. Au 1er janvier 2003, la valeur du poste « stock marchandise » était de CHF 33'822,73 alors qu'au terme de l'exercice, la valeur de ce stock se montait CHF 54'315.-, qui se subdivisaient de la manière suivante : stock cigarettes (CHF 28'280.-), stock sucreries (CHF 7'940.-), stock divers (CHF 8'895.-) et stock journaux (CHF 9'200.-). Le poste « solde du stock divers » à hauteur de CHF 38'822,75 avait été écarté par l'AFC alors qu'il figurait dans les charges. S'agissant des produits, la valeur du stock, soit l'augmentation de celui-ci entre le 1er janvier et le 31 décembre 2003, avait été retenue à hauteur de CHF 27'681.-. Le bénéfice net s'élevait dès lors à CHF 72'513.- au lieu de CHF 11'987.-.

L'AFC avait retenu au titre des coûts, les postes d'achat de cigarettes, sucreries, journaux et divers tels qu'annoncés par la contribuable. Les autres frais généraux à hauteur de CHF 93'266.- n'étaient pas non plus litigieux. L'augmentation de la valeur du stock constituait un produit, à hauteur de CHF 32'822,75. Le total des charges se montait ainsi à CHF 452'942.-.

S'agissant des recettes, le montant de CHF 497'773,89 n'était pas non plus litigieux. Il convenait d'y ajouter la variation de la valeur du stock entre le 1er et le 31 décembre de l'année, soit CHF 27'681.-, montant qui devait être ajouté aux produits. Ainsi, le total des produits devait être arrêté à CHF 525'455.-, la différence de CHF 72'513.- constituant le bénéfice net retenu par l'AFC.

10. Le 19 juillet 2006, le mandataire de la contribuable a indiqué persister dans son recours, la variation des stocks, soit une dissolution de CHF 20'492.-, ayant bien été passée dans les comptes sous forme d'une charge de CHF 32'822,75 représentant l'extourne du stock au 1er janvier 2003 et de crédit sur les comptes

3000, 3001, 3002 et 3003 pour un total de CHF 54'315.-, valeur du stock final au 31 décembre 2003.

11. Le 17 août 2006, l'AFC a dupliqué, persistant dans ses conclusions.

12. Le 19 mars 2007, la commission a rendu sa décision. Elle a retenu que la valeur du stock de marchandise au 1er janvier 2003 était de CHF 33'822.- et non CHF 26'634,20. Au 31 décembre 2003, la valeur de ce stock était de CHF 54'315.-. Il en résultait une augmentation de valeur de CHF 20'493.-.

Les valeurs retenues par la CCRICC pouvaient être reprises ainsi :

| | |
|---|---|
| Recettes non litigieuses | CHF 497'774.- |
| Augmentation de valeur du stock | CHF 20'493.- |
| Somme | CHF 518'267.- |
| Charges | CHF 452'942.- |
| Bénéfice net | CHF 65'325.- |

La commission a ainsi réduit le bénéfice net imposable de CHF 72'513.- à CHF 65'325.-, admettant le recours dans cette mesure.

A/Cause n° A/1667/2007 :

13. Le 25 avril 2007, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRICC (procédure n° A/1667/2007) et conclut à l'annulation de celle-ci au motif que l'augmentation du stock devait être considérée comme s'élevant à CHF 27'681.- et non à CHF 20'493.-.

A l'appui de ces conclusions, l'AFC relève que la commission l'a suivi sur la qualification qu'il convenait de donner à l'augmentation de la valeur du stock au 31 décembre 2003, qui était un produit. En revanche, cette autorité avait erré en retenant comme valeur initiale du stock, au 1er janvier 2003, le montant de CHF 33'822,75. Il convenait en fait de retenir celui de CHF 26'634,20, tel qu'il résultait de la comptabilité 2002. Le contribuable n'avait en effet pas la faculté de modifier sa comptabilité et il était lié par les comptes qu'il produisait. A l'instant de leur production, ceux-ci acquéraient un caractère définitif aux yeux des autorités fiscales. Ainsi, Mme P_____ était liée par la valeur donnée au stock le 31 décembre 2002, tel qu'il avait été mentionné dans les comptes 2002, soit CHF 26'634,20. Les chiffres suivants devaient être retenus :

| | |
|---|---|
| Total des produits | CHF 425'455.- |
| Total des charges | CHF 452'942.- |
| Bénéfice net | CHF 72'513.- |

14. Le 22 mai 2007, le nouveau mandataire de la contribuable a répondu au recours de l'AFC. S'agissant de la déclaration fiscale 2002, la contribuable avait remis à l'administration compétente un bilan provisoire, dans lequel il manquait des factures d'achat de marchandise pour un montant de CHF « 7'118,55 ».

B/Cause n° A/1672/2007 :

15. Mme P_____ a également recouru, le 26 avril 2007, contre la décision prise le 19 mars 2007 par la CCRICC (cause n° A/1672/2007). Le litige portait sur la détermination du bénéfice net de l'exploitation du magasin à l'enseigne « F_____ », relatif à l'exercice 2003. La contribuable avait déclaré un revenu imposable de CHF 11'009.-, mais l'AFC l'avait porté à CHF 72'513.-. La différence était due au fait que l'intéressée avait porté directement en diminution des comptes de charges, le stock au 31 décembre 2003 sur les comptes de charges « achat cigarettes », « achat divers », « achat journaux » et « achat sucreries ». Ainsi, l'augmentation des stocks entre les 1er janvier et 31 décembre 2003 avait bien été portée en augmentation du résultat de l'exercice. Tant l'administration compétente que la CCRICC avaient mal compris la méthode de comptabilisation retenue pour le bureau de tabac « F_____ ». Les stocks au 31 décembre 2003 avaient été portés directement en diminution des comptes achat, comme cela ressortait des extraits du grand-livre produit par la recourante. Les mêmes montants se retrouvaient au bilan au débit de chaque compte et, sur le compte d'exploitation, au crédit du compte correspondant.

Le résultat d'exploitation pour l'exercice 2003 était donc bien de CHF 11'009,87, comme mentionné dans la déclaration fiscale 2003.

Sous la plume de ce nouveau mandataire, la recourante conclut à la modification de la taxation au titre de l'ICC 2003 en ce sens que le bénéfice imposable pour le bureau de tabac « F_____ » s'élève à CHF 11'009,87, le tout avec suite de frais et dépens.

16. Le 23 mai 2007, l'AFC a répondu au recours de la contribuable et conclut à son rejet.

17. Le 15 août 2007, le juge délégué à l'instruction des causes a interpellé Mme P_____.

Selon l'article 78 lettre b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), le décès d'une partie est une cause de suspension de l'instruction d'un recours. Or, il apparaissait que M. P_____ était décédé le 20 décembre 2004. L'instruction des deux causes le concernant aurait donc dû être suspendue à cette date. Sur le vu de l'écoulement du temps, Mme P_____ était invitée à informer le tribunal de l'éventuelle liquidation de la succession et dans l'hypothèse où celle-ci n'avait pas été répudiée, de l'identité des hoirs. Deux délais ont été impartis à l'intéressée, l'un pour communiquer au tribunal les renseignements nécessaires quant à l'état de la succession de feu M. P_____ et l'autre pour dupliquer.

18. Le 19 septembre 2007, le mandataire de la contribuable a indiqué que cette dernière était la seule à avoir accepté la succession, les deux autres héritiers du de cujus, ses filles, l'ayant répudiée. La liquidation était terminée.

19. Le 26 septembre 2007, la contribuable s'est encore déterminée. La somme de CHF 7'118,55 représentait le prix d'achat de marchandises vendues en 2003 et les factures y relatives avaient été payées au cours de cette année. Il s'agissait donc des coûts d'achat des marchandises vendues en 2003 et ceux-ci devaient être considérés comme des charges de cet exercice.

20. Le 28 septembre 2007, les parties ont été informées de la clôture de l'instruction.

## EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. A teneur de l'article 70 alinéa 1er LPA, l'autorité peut d'office joindre en une procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique. En l'espèce, le recours de l'administration et celui de la contribuable portent sur une situation identique. Il convient dès lors de joindre les deux dossiers sous le n° de cause A/1667/2007.

3. La résolution du présent litige consistant à déterminer le bénéfice imposable du bureau de tabac au titre de l'exercice 2003 suppose de résoudre successivement deux questions : à savoir celle de la valeur du stock à l'ouverture, puis celle de la variation de cette valeur à la fin du même exercice.

4. Au sens des articles 957 et suivants de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS

220), le compte d'exploitation et le bilan annuel sont dressés conformément au principe généralement admis dans le commerce (art. 959 CO). Une fois établie, la comptabilité fait foi et vaut titre. Les pièces que la comptabilité comporte étant destinées à prouver des faits ayant une portée juridique et devant être propres à remplir cette fin, ils ont une valeur probatoire particulière, notamment mais pas seulement en droit pénal (*Cf.* sur ce point, art. 110 ch. 4 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). On ne saurait dès lors modifier un bilan ou un compte de profits et pertes, sauf s'il s'agit de le rendre conforme aux règles impératives du CO et ce seulement jusqu'à l'entrée en force de la taxation considérée (RDAF 2002 II 131 consid. 2a p. 133 ; ATA/699/2003 du 2 septembre 2003 et les références citées).

En l'espèce, la recourante doit dès lors se laisser opposer à titre de valeur initiale du stock pour l'année de taxation 2003 le montant figurant au bilan final produit dans le cadre de la taxation précédente. Il ne saurait être question de procéder ultérieurement, dans le cadre de la taxation suivante, à des modifications des montants arrêtés au 31 décembre de l'année antérieure. La recourante doit retenir au titre de la valeur de son stock de marchandises au 1er janvier 2003, la valeur qu'elle avait déclarée elle-même au 31 décembre 2002, soit un montant de CHF 26'634,20.

Il convient donc de donner raison à l'AFC sur ce premier point.

5. L'article 959 CO prescrit que le compte d'exploitation et le bilan annuel sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et qu'il doit être complet, clair et facile.

a. La recourante n'a pas satisfait aux règles du CO de ce point de vue. Comme elle le plaide elle-même, elle a recouru à une méthode particulière pour comptabiliser des stocks au 31 décembre 2003, ceux-ci ayant été portés directement en diminution des comptes « achats » dans les rubriques considérées. Cette diminution dans les comptes « achats » a bien pour effet de diminuer les charges du commerce considéré. En effet, en passant des écritures dans les comptes d'achats revenant à diminuer ceux-ci du montant des stocks finals, le résultat est économiquement le même : les charges sont diminuées, ce qui revient à un accroissement des produits. Il aurait certes fallu, d'un point de vue comptable, présenter le solde de la valeur des stocks au 31 décembre 2003 de manière distincte. La méthode utilisée par le précédent mandataire de la recourante conduit à l'établissement d'un bilan certes sincère, mais établi selon des méthodes hétérodoxes.

b. L'administration ne conteste pas la réalité des montants retenus par la contribuable au titre des stocks au 31 décembre 2003 et qui sont rappelés ci-dessous pour mémoire :

| Date | Ajustement | Comptes de débit | Comptes de crédit | Montant en CHF |
|---|---|---|---|---|
| 31.12.2003 | Stock cigarettes | 1202 | 3000 | 28'280.- |
| 31.12.2003 | Stock sucreries | 1203 | 3003 | 7'940.- |
| 31.12.2003 | Stock journaux | 1205 | 3002 | 9'200.- |
| 31.12.2003 | Stock divers | 1204 | 3001 | 8'895.- |

Ces montants correspondent à une somme totale de CHF 54'315.-, qui n'est pas non plus contestée par les parties. Elle doit servir de base au calcul de la variation du stock au 31 décembre, en tenant compte du montant de CHF 26'634,20 représentant la valeur du stock au 1er janvier 2003, seule cette dernière valeur étant pertinente du point de vue du droit fiscal.

6. La contribuable obtient gain de cause quant au calcul de la variation de la valeur de son stock entre le 1er janvier et le 31 décembre 2003. Elle succombe en revanche s'agissant de déterminer la même valeur à l'ouverture, au 1er janvier 2003. Quant à l'administration recourante, elle a été suivie par le tribunal de céans sur la question de la valeur initiale du stock au 1er janvier 2003 mais succombe sur la question de la détermination de la variation du stock au 31 décembre de la même année. L'une et l'autre partie seront ainsi condamnées chacune au versement d'un émolument de CHF 750.-. La contribuable qui plaide par le ministère d'un mandataire a droit à une indemnité de participation à ses frais de procédure qui sera arrêtée à CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**Préalablement :**

joint les causes n° A/1667/2007 et n° A/1672/2007 sous le n° A/1667/2007 ;

**à la forme :**

déclare recevables les recours interjetés le 25 avril 2007 par l'administration fiscale cantonale et le 26 avril 2007 par Madame P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mars 2007 ;

**au fond :**

admet partiellement les recours ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mars 2007 ;

renvoie les dossiers à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 750.- ;

met à la charge de Mme P_____ un émolument de CHF 750.- ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Mme P_____ à charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 recourant 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à la société fiduciaire et de gérance S.A., mandataire de Mme P_____.

Siégeants : M. Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

| la greffière-juriste adj. a.i. : | la vice-présidente : |
|---|---|
| P. Pensa | L. Bovy |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :