RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2723/2020 ICCIFD JTAPI/280/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 22 mars 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par TOUS-MANDATS.CH SARL, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. À compter du 13 novembre 2012, Madame A_____ et Monsieur B_____ ont été associés dans la société en nom collectif C_____ (ci-après : la SNC), qui exploitait un restaurant asiatique à l'enseigne « D_____ » (ci-après : le restaurant).

2. En 2012, ils avaient acquis le fonds de commerce d'un précédent établissement pour le prix de CHF 250'000.-.

3. Par contrat du 8 novembre 2017, les précités ont cédé à un tiers le fonds de commerce du restaurant « D_____ », la vente comprenant, entre autres, le matériel, les équipements, le mobilier, les agencements et tous les ustensiles.

   Le prix de l'établissement a été fixé d'un commun accord à CHF 197'000.-, non compris les frais administratifs de CHF 3'000.-. À titre d'avance, l'acquéreur devait, au jour de la conclusion du contrat, verser CHF 20'000.- sur le compte de consignation de E_____ SA. Cette société reverserait ce montant aux vendeurs, le jour du transfert de propriété, sous déduction des frais administratifs susmentionnés. Le solde du prix de vente, à savoir CHF 180'000.-, était payable au plus tard le jour de la signature du transfert de bail. La date de transfert de propriété a été fixée au 1er juillet 2018.

4. Dans leur déclaration fiscale 2018, les contribuables ont précisé qu'ils tenaient une comptabilité selon la méthode « encaissement – décaissement ».

   À l'actif du bilan au 31 décembre 2018 de la SNC figurait un poste « goodwill », en CHF 250'000.-. Ce même montant était mentionné au passif sous la rubrique « prêts à long terme ». Dans une note portée au pied du bilan, ils ont indiqué qu'au vu des amortissements pratiqués, ils estimaient la valeur résiduelle du mobilier et des installations, lors de la cession, à CHF 3'687.-.

5. Le 10 février 2020, donnant suite à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 25 octobre 2019, les contribuables ont transmis un extrait de leur grand-livre.

   Le montant de CHF 250'000.- comptabilisé comme « prêt à long terme » représentait un don du père de M. B_____.

6. Le 6 mars et 15 avril 2020, les précités ont remis à l'AFC-GE des relevés de comptes bancaires dont il découlait qu'ils avaient perçu CHF 180'000.- de la part du tiers acquéreur de leur restaurant, ainsi que CHF 17'000.- de la part de E_____ SA.

7. Par bordereaux datés du 18 mai 2020, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2018.

   Ce faisant, elle a arrêté à CHF 196'312.- le bénéfice résultant de la cession du restaurant, ce montant s'obtenant en retranchant du prix de vente selon convention (CHF 200'000.-), la valeur, au moment de la cession, du goodwill (CHF 1.-), ainsi que des machines et des appareils de production (CHF 3'687.-).

8. Le 11 juin 2020, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

   Ils avaient acquis leur restaurant en 2012 pour le prix de CHF 250'000.-, qu'ils avaient revendu en 2018 pour CHF 200'000.-, si bien qu'ils avaient réalisé une perte de CHF 50'000.-. Le goodwill de CHF 250'000.- n'avait jamais été activé et, par conséquent, jamais été amorti. En raison du fait que l'AFC-GE considérait qu'il aurait dû être amorti sur cinq ans et le faisait ainsi figurer pour un montant de CHF 1.- au 31 décembre 2017, ils étaient perdants deux fois. En effet, l'amortissement du goodwill n'avait pas été pris en considération durant les cinq dernières taxations et n'entrait pas en ligne de compte dans le calcul du bénéfice de la cession du fonds de commerce en 2018.

9. Par décisions du 6 août 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

   Les contribuables n'avaient activé aucun goodwill dans leur comptabilité depuis le début de leur activité, ni fait valoir aucun amortissement. Même si le goodwill avait été activé en 2015, il aurait été entièrement amorti à ce jour, l'amortissement devant s'effectuer aussi vite que possible, en général sur cinq ans. C'était ainsi à juste titre que la valeur d'un actif non comptabilisé ne pouvait être déduite du prix de vente.

10. Par acte du 5 septembre 2020, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre des décisions du 6 août précédent, concluant à ce que l'AFC-GE accepte la perte de CHF 50'000.- sur la remise de commerce pour leur taxation 2018 ou corrige leurs taxations 2013 à 2017 avec la prise en considération de l'amortissement du goodwill.

    Restaurateurs ne disposant d'aucune connaissance en comptabilité, ils ne s'étaient pas rendus compte que leur comptable avait omis de mentionner le fonds de commerce dans leurs livres depuis 2012. Les taxer sur un bénéfice de CHF 196'312.-, alors qu'ils avaient subi une perte de CHF 50'000.-, enfreignait le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Par ailleurs, au cours des années précédentes, ils avaient supporté une charge fiscale qui ne correspondait pas à la réalité économique, étant donné que les amortissements n'avaient jamais été activés.

11. Le 6 novembre 2020, les contribuables ont transmis au tribunal leurs relevés de comptes, ainsi que les comptes de la SNC pour l'ICC et l'IFD 2012 à 2017.

    Les impôts acquittés durant cette période totalisaient CHF 73'713.-. Une comptabilisation de l'amortissement aurait engendré une baisse de leur bénéfice de 40 à 45 % et une diminution d'impôt supérieure à CHF 31'000.-. L'AFC-GE devait les taxer en 2018 compte tenu de d'une perte de CHF 50'000.-, subsidiairement corriger leurs taxations 2013 à 2017.

12. Dans sa réponse du 9 novembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Les états financiers ne reflétaient aucunement la perte de CHF 50'000.- invoquée. Le goodwill de CHF 250'000.- apparaissait pour la première fois en 2018, financé par un prêt équivalent. Or, le contribuable prétendait qu'il s'agissait d'un don de son père. Aucun amortissement ne figurait dans les comptes et aucune perte comptable n'était dégagée. La question de savoir si le goodwill aurait dû ou non être amorti pouvait rester ouverte car, conformément au principe de déterminance, les états financiers conformes au droit commercial liaient les autorités de taxation.

    Le restaurant avait été vendu le 8 novembre 2017 et le transfert devait avoir lieu le 1er juillet suivant. Dès lors, aucun goodwill ne devait figurer au bilan au 31 décembre 2018. Le goodwill n'existait ainsi pas en 2018, pas plus que la dette qui le finançait.

    Pour le cas où les contribuables seraient en mesure de déposer des états financiers corrigés reflétant leurs positions, elle accepterait de procéder à une analyse de ceux-ci.

13. Le 1er décembre 2020, les recourants ont informé le tribunal qu'ils avaient demandé à un comptable de corriger leurs états financiers, qu'ils transmettraient à l'AFC-GE au plus tard au 4 décembre suivant pour analyse.

14. Par duplique du 18 décembre 2020, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

15. Par pli du 22 janvier 2021, les contribuables ont exposé qu'ils avaient joué par deux fois de malchance. Ils allaient faire derechef rectifier leurs comptes et solliciter un rendez-vous à l'AFC-GE. Leur dossier devait être mis en attente.

16. Le 9 février 2021, l'AFC-GE a répondu qu'elle n'entendait pas donner une suite favorable à la requête des contribuables et demandait que la cause soit jugée sur la base des écritures produites.

17. Par pli du 22 février 2021, le mandataire des précités a demandé à être entendu verbalement par le tribunal.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Le mandataire des recourants demande d'être entendu verbalement par le tribunal.

4. L'art. 41 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) prévoit que les parties ont le droit d'être entendues par l'autorité compétente avant que ne soit prise une décision. Elles ne peuvent cependant prétendre à une audition verbale sauf dispositions légales contraires.

5. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1128/2015 du 27 mars 2017 consid. 4.1 et les réf.), le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre. Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal. Par ailleurs, la garantie constitutionnelle n'empêche pas le juge de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion.

6. En l'espèce, le litige concerne une pure question juridique, à savoir le calcul du résultat (bénéfice ou perte) de liquidation du restaurant des recourants. Par ailleurs, le tribunal dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer. En conséquence, il ne donnera pas une suite favorable à la demande de comparution personnelle de leur mandataire, laquelle n'est quoi qu'il en soit pas obligatoire.

7. Les contribuables demandent d'être taxés compte sur la base d'une perte de CHF 50'000.- encourue lors de la remise de leur restaurant. Subsidiairement, ils requièrent que leurs taxations des années 2013 à 2017 soient corrigées en tenant compte de l'amortissement du goodwill.

8. 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 (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

9. Le revenu d'une activité indépendante est acquis au moment déterminé par le mode de comptabilisation. Les règles de la comptabilité commerciale veulent que la réalisation intervienne à la date de la facture, indépendamment de la période pendant laquelle l'activité a été exercée ; dès le moment où la facture a été établie, le contribuable a acquis un droit ferme à la contre-prestation. Lorsque le contribuable tient un état de ses recettes et de ses dépenses, le revenu est réalisé au moment de l'encaissement de la contre-prestation et non au moment de la présentation de la facture. Le choix de l'une ou de l'autre méthode n'a qu'une importance relative dans la mesure où le contribuable s'en tient à son choix avec toutes les conséquences qu'il implique et en accepte les effets. Dès lors qu'un contribuable choisi de tenir sa comptabilité selon le principe de l'encaissement, seules peuvent être déduites les charges effectivement payées lors de la période fiscale déterminante. L'application d'un système hybride qui mêle facturation et encaissement est non seulement en contradiction avec cette méthode comptable mais également contraire aux principes susvisés (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 5 ; ATA/517/2010 du 3 août 2010 consid. 4a ; JTAPI/676/2014 du 13 juin 2014 consid. 5).

10. Selon la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.3 ; 2P.177/2004 du 17 octobre 2005 consid. 5.2 et les références citées), le goodwill est la valeur immatérielle d'un commerce et correspond notamment aux possibilités de bénéfices futurs. Il dépend notamment des relations d'une entreprise, de sa renommée, de sa clientèle, de son emplacement ainsi que de sa bonne organisation technique et commerciale.

    Le goodwill acquis à titre onéreux peut être porté à l'actif du bilan, à son prix d'acquisition. Ce poste sera toutefois amorti aussi vite que possible, en général sur cinq ans, car il n'est pas certain que l'acquéreur puisse le conserver, de sorte que cet actif a économiquement un caractère éphémère (ATA/1833/2019 du 17 décembre 2019 consid. 5c ; Robert DANON, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 57-58, § 44, p. 1064).

11. La vente d'un fonds de commerce constitue une aliénation d'éléments de la fortune commerciale. L'éventuel bénéfice en capital réalisé sur cette vente constitue un revenu imposable de l'activité lucrative indépendante. Dans le cas de la vente d'un bien ou d'un ensemble de biens faisant partie de la fortune commerciale, lorsque la contrepartie reçue - en général une somme d'argent - dépasse la valeur comptable de l'objet aliéné, la différence constitue le bénéfice en capital réalisé par

l'aliénateur. Le bénéfice imposable est ainsi constitué du prix de vente moins la valeur comptable des actifs vendus (Yves NOËL, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN op. cit, art. 18, § 48-49, p. 252-253 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème édition, 2021, p. 139, § 90).

12. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_550/2016 du 8 mars 2017 consid. 4.1 et les réf.), en matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst.. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

13. En l'espèce, les recourants font valoir que leur précédent mandataire a omis de comptabiliser le goodwill. Ne disposant d'aucune connaissance en la matière, ils n'ont pas été en mesure de s'en rendre compte. Enfin, s'ils étaient taxés sur un bénéfice de CHF 196'312.-, alors qu'ils ont subi une perte de CHF 50'000.-, le principe de l'imposition selon la capacité contributive serait enfreint.

14. En raison du fait qu'ils tiennent une comptabilité selon le principe de l'encaissement – décaissement, la question du bénéfice ou de la perte réalisée consécutivement à la cession du restaurant se pose à l'égard de leur taxation 2018. En effet, ainsi qu'il résulte des relevés de compte qu'ils ont transmis à l'AFC-GE le 6 mars 2020, c'est en 2018 qu'ils ont perçu le montant résultant de la vente de leur restaurant, à savoir CHF 17'000.- de la part de E_____ SA et CHF 180'000.- de la part de l'acquéreur, soit au total CHF 197'000.-. Ainsi, c'est ce dernier montant qui constitue le prix de vente et non CHF 200'000.-, comme l'a retenu l'autorité intimée.

    Il importe peu que, comme le soutiennent les recourants, leur précédent mandataire aurait omis de comptabiliser le goodwill en 2012. En effet, même si ce comptable avait enregistré le goodwill, celui-ci aurait de toute manière dû être amorti sur cinq ans, si bien qu'il aurait perdu toute valeur au moment de la cession du restaurant. Dès lors, pour le calcul du résultat de la cession, c'est à juste titre que l'autorité intimée l'a retenu pour CHF 1.- dans la valeur comptable de l'établissement. La valeur des machines et des appareils de production a été chiffrée par les recourants eux-mêmes à CHF 3'687.- et ces éléments font partie de l'entreprise cédée.

Le résultat découlant de la cession du restaurant s'élève ainsi à CHF 193'312.- (CHF 197'000.- – CHF 1.- – CHF 3'687.-), au lieu de CHF 196'312.- retenu par l'AFC-GE.

Contrairement à ce que prétendent les recourants, cette solution ne se révèle pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. En effet, elle découle du fait qu'en matière commerciale, le résultat – bénéfice ou perte – se détermine en retranchant du prix d'aliénation, la valeur comptable du bien aliéné et non pas son prix d'acquisition (cf. consid. 11 supra).

Enfin, la conclusion subsidiaire des précités tendant à ce que leurs taxations 2013 à 2017 soient corrigées pour tenir compte de l'amortissement du goodwill, doit être déclarée irrecevable, car exorbitante de l'issue du présent litige. Celui-ci ne porte, en effet, que sur leur imposition 2018.

15. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

16. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 300.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Le solde de l'avance de frais de CHF 400.-, versé à la suite du dépôt du recours, leur sera restitué.

Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée, dès lors qu'ils n'y ont pas conclu (art. 87 al. 2 LPA a contrario).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 5 septembre 2020 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 août 2020 ;

2. l'admet partiellement ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ;

4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 300.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. ordonne la restitution aux recourants du solde de l'avance de frais de CHF 400.- ;

6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière