

## **GE\_GERICHTE ATA/110/2004 vom 3. Februar 2004**

GE Cour de justice, 2004-02-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_110\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_110_2004)

FR: GE\_GERICHTE ATA/110/2004 du 3 février 2004

IT: GE\_GERICHTE ATA/110/2004 del 3 febbraio 2004

### **Regeste**

Résumé: Transformation d'une SA en Sàrl. L'art. 3 litt. b LDE constitue un principe général qui ne saurait s'interpréter tel quel. C'est pourquoi, le législateur a prévu des cas d'application bien définis, tel que l'art. 33 LDE. A teneur de la loi, de la doctrine et de la jurisprudence, l'AFC ne saurait continuer à soutenir que la transformation d'une SA en Sàrl constitue un transfert de bien, effectué à titre onéreux, et mettant en présence 2 entités juridiques. Quand bien même la doctrine n'est pas unanime à ce sujet, l'évolution du droit plaide en faveur d'une restructuration facilitée des entreprises.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56C de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

#### **E. 2**

a. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doivent être examinés sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA AFC c/G. du 18 mars 2003, cause No A/720/2002). La LCP est donc applicable au présent litige.

b. Le 1er janvier 2002 est également entrée en vigueur la loi de procédure fiscale (LPFisc du 4 octobre 2001 D 3 17). La LPFisc prévoit expressément en son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

- 6 -

Cependant cette modification législative n'influe nullement sur la solution du litige.

#### **E. 3**

a. L'article 3 lettre b de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) prévoit que sont soumis obligatoirement à l'enregistrement les actes, écrits et pièces portant réquisition au registre foncier du canton de Genève.

b. L'article 33 LDE est ainsi libellé :

"Sont soumis obligatoirement au droit de 3%, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou

de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens.

Les cessions et reprises de biens immobiliers qui ne constituent pas une donation, un échange ou un partage, sont soumises au droit prévu pour les actes translatifs à titre onéreux de la propriété immobilière.

Le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion ou de l'absorption de patrimoines est soumis au même droit".

c. L'article 35 a la teneur suivante :

"La valeur de la propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit de biens immobiliers est déterminée, pour les actes visés aux articles 33 et 34, par le prix indiqué dans l'acte ou par la valeur vénale, en y ajoutant la valeur de toutes les charges exprimées en capital et sans aucune déduction des dettes hypothécaires et chirographaires".

#### **E. 4**

L'article 3 lettre b précité constitue un principe général, une sorte de loi cadre qui ne saurait s'interpréter tel quel. C'est pourquoi, le législateur a prévu des cas d'application bien définis, tels que l'article 33 LDE. C'est donc cette disposition qui doit être interprétée en l'espèce, afin de déterminer si elle vise le cas de la transformation d'une S.A. en Sàrl.

#### **E. 5**

a. Contrairement à la transformation d'une S.A. en Sàrl, laquelle est prévue aux articles 824 ss CO, l'opération inverse n'est pas réglementée par le droit

- 7 -

suisse. La jurisprudence et les autorités du registre du commerce ont comblé ce vide juridique et ont admis des transformations qui n'étaient pas prévues par la loi. Dans l'arrêt *Beauregard* (ATF 125 III pages 18 et suivantes), le Tribunal fédéral a estimé que l'on était en présence d'une lacune, et il a autorisé la transformation d'une Sàrl en une S.A., aux mêmes conditions que celles prévues dans l'opération inverse.

b. Selon la doctrine la plus récente, les transformations proprement dites sont celles qui sont effectuées par simple modification statutaire. Elles mettent en oeuvre une seule et même entité juridique, quelle qu'en soit la nature (société, association ou fondation). Cette entité, titulaire par hypothèse d'une entreprise, revêtait jusqu'ici une certaine forme juridique; après sa transformation, elle en revêt une autre. Le sujet demeure, seule sa forme change. Il n'y a en conséquence pas de cession d'actifs ou de passifs; il n'y a ni dissolution, ni liquidation de la société existante, pas plus qu'il n'y a de constitution d'une nouvelle entité (H. PETER, *La restructuration des entreprises dans une perspective nationale et transfrontalière* in *Sem. jud.* 1999 II pages 101 et ss, notamment pages 105 et 130).

c. L'article 824 CO dispose qu'une société anonyme peut se transformer, sans liquidation, en société à responsabilité limitée. Cet article est complété par l'article 738 CO qui confirme seulement que "la société [anonyme] dissoute entre en liquidation, sauf en cas (...) de transformation en société à responsabilité limitée".

d. Dans un récent ouvrage, son auteur a qualifié la transformation d'une S.A. en Sàrl d'un cas de transfert à titre universel, par quoi il faut entendre "que tous les droits et toutes les obligations juridiques de l'entité transformante, connus ou non, sont transférés en un seul

acte à une autre entité. Le patrimoine est transmis ipso jure et globalement. Toutes les créances, toutes les dettes, la propriété de tous les biens du patrimoine, tous les contrats, passent à la société reprenante par l'effet de la loi et sans exigence de forme". La transformation directe - ou par modification de statut - permet de procéder à un changement de forme sans pour autant procéder à un changement de l'entité juridique. La transformation se fait sans dissolution ni liquidation de la société à transformer et sans qu'il soit nécessaire de

- 8 -

créer une nouvelle société. Les biens ne subissent ainsi aucun transfert. Par ce procédé, seul l'habit juridique de la société change, l'entité juridique reste la même (C. AYER, La transformation d'une société à responsabilité limitée en société anonyme, thèse, Fribourg, 2001, page 17).

e. Le projet de loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoines va dans le même sens que la doctrine précitée : la transformation est la "modification de la forme juridique d'une société dans la continuité des rapports patrimoniaux et sociaux" (Message du Conseil fédéral, FF 2000 page 4014). Le projet souscrit de façon très large à la thèse de la transformation stricto sensu, celle qui s'effectue par simple modification des statuts, sans transfert de patrimoine, sous réserve du respect de la compatibilité des formes et sous celui de la continuité des membres (H. PETER, op. cit. pages 120 et 127). S'agissant des aspects fiscaux, le projet prévoit un système d'exonération afin que ces opérations ne provoquent pas d'imposition. Si la transformation se fait par simple changement de forme, il n'y a pas de transfert de biens et donc pas d'incidence fiscale (C. AYER, op. cit. page 91).

## **E. 6**

Compte tenu des principes dégagés ci-avant par la doctrine récente, l'AFC ne saurait continuer à soutenir que la transformation d'une S.A. en Sàrl constitue un transfert de biens, effectué à titre onéreux, et mettant en présence deux entités juridiques. Certes, la doctrine précitée n'est pas unanime, mais l'évolution du droit est en faveur d'une restructuration des entreprises qui doit être facilitée.

Quant à la commission de recours, elle est dans l'erreur lorsqu'elle entend appliquer par analogie l'arrêt contenu à la RDAF 1997 II page 766. Dans cet arrêt, qui concernait d'ailleurs le droit de timbre, il y avait en présence deux entités juridiques, à savoir deux établissements bancaires qui avaient fusionné.

## **E. 7**

Le recours sera ainsi admis.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- lui sera allouée (art. 87 LPA).

- 9 -