

## **GE\_GERICHTE ATA/601/2018 vom 12. Juni 2018**

GE Cour de justice, 2018-06-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_601\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_601_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/601/2018 du 12 juin 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/601/2018 del 12 giugno 2018

### **Regeste**

Résumé: Transfert d'immeubles ne remplissant pas les conditions d'une restructuration en vue de l'exonération des droits de mutation, en l'absence de rendement suffisant. Rejet du recours.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 180 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30), étant précisé que le notaire a qualité pour recourir en tant que débiteur des droits (art. 161 al. 1 let. a LDE). 2) a. Les recourants se plaignent de l'absence de motivation de la décision sur réclamation rendue par l'autorité intimée le 11 janvier 2016, grief que le TAPI n'aurait, parmi d'autres, pas suffisamment examiné.

b. Le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) implique notamment pour l'autorité de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité

- 10/18 - A/1427/2016 n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.3.1). La violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATA/1569/2017 du 5 décembre 2017 et les références citées).

c. En l'espèce, s'il est vrai que la décision du 30 mars 2016 se limite à renvoyer à « la décision du 11 janvier 2016 », antérieure à la réclamation des recourants, il n'en demeure pas moins que les arguments figurant dans celle-ci leur ont permis de saisir le motif pour lequel l'autorité intimée a rejeté leur réclamation. Ils ont ainsi été en mesure de saisir le sens et la portée de la décision entreprise et l'ont contestée par-devant le TAPI, lequel dispose d'un plein pouvoir d'examen, au moyen d'écritures circonstanciées. Ils ont également été en mesure de répliquer, en se déterminant sur les arguments de l'AFC-GE. Contrairement à leurs affirmations, le TAPI s'est prononcé sur leur grief, l'écartant, ainsi que sur les autres griefs soulevés, étant précisé qu'il n'était pas tenu de motiver en détail chacun de ceux-ci. En outre, même s'il ne s'y est pas expressément référé, le TAPI a pris en compte le courrier du 11 janvier 2016, arrivant à la conclusion que le dossier ne contenait aucun élément

permettant d'admettre l'existence d'une promesse faite par l'AFC-GE aux recourants. Le grief ayant trait à la violation de leur droit d'être entendu sera par conséquent écarté. 3) a. Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, soumises soit obligatoirement, soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (art. 1 al. 1 1ère phrase LDE). Sont ainsi obligatoirement soumis à l'enregistrement les actes, écrits et pièces portant réquisitions au registre foncier du canton de Genève (art. 3 let. b LDE).

b. Selon l'art. 33 LDE, sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la 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 (al. 1). 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 (al. 2). Le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion ou de l'absorption de patrimoines est soumis au même droit (al. 3).

Aux termes de l'art. 61A LDE, il n'est perçu aucun droit en cas de restructuration en franchise d'impôts au sens de l'art. 20 al. 1 de la loi sur

- 11/18 - A/1427/2016 l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et 24 al. 3 et 3quater de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

c. Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l'art. 129 Cst. et qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 138 II 557 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1242/2012 du 12 août 2013 consid. 1.2). 4) a. La LFus règle l'adaptation des structures juridiques des sociétés de capitaux, des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite, des sociétés coopératives, des associations, des fondations et des entreprises individuelles par voie de fusion, de scission, de transformation et de transfert de patrimoine (art. 1 al. 1 LFus).

Les sociétés et entreprises individuelles inscrites au RC, les sociétés en commandite de placement collectif et les sociétés d'investissement à capital variable peuvent transférer tout ou partie de leur patrimoine avec actifs et passifs à un autre sujet de droit privé (art. 69 al. 1 LFus).

La perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des art. 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3quater LHID, sous réserve des émoluments couvrant les frais occasionnés (art. 103 LFus).

L'art. 103 LFus se distingue des normes de la législation sur l'harmonisation fiscale, qui ne sont directement applicables que si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent, par le fait qu'il constitue une norme fédérale d'application directe, qui ne nécessite aucune concrétisation par le droit cantonal et fait obstacle à l'application de règles cantonales plus restrictives (ATF 138 II 557 consid. 4.2 et 4.3).

L'application de l'art. 103 LFus suppose que l'on soit en présence d'une restructuration. S'agissant de cette notion, il renvoie à la LHID afin de réaliser un parallélisme des conséquences fiscales des restructurations et à harmoniser les concepts de restructuration en

droit fiscal avec ceux de la LFus (ATF 138 II 557 consid. 5.2).

b. L'art. 8 al. 3 let. b LHID, auquel renvoie l'art. 103 LFus, prévoit ainsi que les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, en particulier en

- 12/18 - A/1427/2016 cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale. L'art. 20 al. 1 let. b LIPP reprend la teneur de cette disposition.

c. L'art. 19 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 14**

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit une réglementation similaire en disposant que les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, notamment en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale.

La condition d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation a pour fonction d'assurer la continuité économique. Une exploitation constitue une unité organisée d'éléments patrimoniaux, à savoir un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance. La notion de partie distincte d'exploitation s'inspire par ailleurs de celle de « branche d'activité ». Le fait qu'une partie distincte d'exploitation puisse être transférée implique que c'est la plus petite unité viable de l'entreprise qui peut être transférée (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e édition, 2017, ad art. 19 LIFD, p. 388 n. 25 ss).

La notion d'exploitation et de partie distincte d'exploitation doit correspondre à un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales représentant une certaine indépendance, ce qui suppose la présence de capital et de travail dans le but de réaliser un profit. De ce fait, la notion d'activité lucrative indépendante est plus large que celle d'exploitation, laquelle doit être interprétée restrictivement. Dans ce cadre, un patrimoine immobilier propre ne peut constituer une exploitation que de manière très exceptionnelle, en présence d'un nombre important d'immeubles nécessitant une gestion d'une certaine intensité (ATF 142 II 283 consid. 3).

d. Le constituant a prévu une harmonisation tant sur le plan horizontal (entre les cantons eux-mêmes, d'une part, et, dans le canton, entre les communes elles-mêmes, d'autre part) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, respectivement entre les cantons et les communes). Le législateur fédéral, qui a pour mandat constitutionnel de mettre en œuvre l'harmonisation fiscale, doit ainsi veiller à ce que la réglementation concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les lois fiscales cantonales concordent entre elles. Il doit user de sa compétence législative dans le domaine de l'IFD de telle manière que son propre régime fiscal soit en accord avec les règles contenues dans la LHID.

Au regard du but d'harmonisation verticale, la LIFD constitue ainsi un élément d'interprétation de poids (ATF 130 II 65 consid. 5.2 et les références citées ; arrêt

- 13/18 - A/1427/2016 du Tribunal fédéral 2P.170/2003 du 13 février 2004 consid. 6).

Lorsque la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé, il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'IFD, dont elle reprend la teneur (ATF 140 II 141 consid. 8 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_290/2015 du 24 avril 2015 consid. 5.1). 5) a. La circulaire expose les conséquences fiscales relatives aux restructurations aux plans de l'entreprise et des détenteurs des droits de participation dans le domaine des impôts de la Confédération. Elle a notamment trait aux restructurations d'entreprises de personnes, au transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale en matière d'IFD, selon l'art. 19 al. 1 LIFD (ch. 3.2 de la circulaire) et prévoit des conditions cadre pour assurer la neutralité de ce transfert (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 19 LIFD, p. 388 n. 26).

La circulaire définit l'exploitation comme un ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise et la partie distincte d'exploitation comme la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même (ch. 3.2.2.3 de la circulaire).

Une exploitation ou une partie distincte d'exploitation n'est reconnue que si les exigences suivantes sont cumulativement remplies : l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées, elle dispose de personnel et le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage (ch. 3.2.2.3 de la circulaire).

La détention et l'administration de propres immeubles constituent une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies : il y a une participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe, l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière) et les rendements locatifs sont au moins vingt fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles (ch. 3.2.2.3 de la circulaire).

b. Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle

- 14/18 - A/1427/2016 de la législation ou de la jurisprudence (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/87/2018 du 30 janvier 2018 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme

de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATA/87/2018 précité et les références citées).

c. Dans un arrêt du 22 décembre 2014 (FI.2012.0071), la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois a considéré qu'une approche purement comptable pour admettre qu'une restructuration d'une société de personnes en société de capitaux n'était pas une exploitation était trop schématique, mais qu'il convenait de se fonder sur un ensemble de circonstances pour déterminer si une entreprise pouvait être qualifiée ou non d'exploitation. Il ressortait du dossier que la société de personnes, peu avant la transformation, s'était impliquée dans plusieurs projets immobiliers, qui étaient encore en cours, de sorte que les résultats comptables n'apparaissaient pas dans les divers comptes produits. Il n'en demeurait pas moins qu'elle n'était pas qu'une pure société immobilière, mais qu'elle avait également une activité relativement importante de promotion immobilière, ce qui permettait de la qualifier d'exploitation, même si aucune charge de salaire n'était comptabilisée. Les pièces produites, notamment la correspondance avec les banques, les contrats ainsi que les procès-verbaux montraient que les associés, qui ne recevaient pas de salaire, s'étaient beaucoup investis dans les différents projets. À cela s'ajoutait que l'autorité fiscale avait traité la transformation litigieuse sur le plan des impôts directs en neutralité fiscale, ce qui constituait une différence de traitement au sein de la même autorité, laquelle était pourtant liée par la position ainsi adoptée, le principe de la bonne foi interdisant à l'administration d'adopter un comportement contradictoire. 6) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATA/169/2018 du 20 février 2018 et les références citées).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non

- 15/18 - A/1427/2016 seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATA/1605/2017 du 12 décembre 2017 et les références citées).

c. 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/169/2018 précité et les références citées). 7)

Ancré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part. À certaines conditions, le citoyen peut ainsi exiger

de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci. Entre autres conditions, l'administration doit être intervenue à l'égard de l'administré dans une situation concrète et celui-ci doit avoir pris, en se fondant sur les promesses ou le comportement de l'administration, des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_779/2015 du 8 août 2016 consid. 12.2 et les références citées). 8) a. En l'espèce, l'autorité intimée a fixé à CHF 587'231.10 les droits d'enregistrement portant sur l'acte du 2 septembre 2015 instrumenté par Me C\_\_\_\_\_ qui a donné lieu au transfert des immeubles de M. A\_\_\_\_\_, dont l'entreprise individuelle a été réinscrite au RC le 9 juillet 2015, à B\_\_\_\_\_.

b. Les recourants soutiennent que, comme en 2013, ce transfert aurait dû être exempté des droits d'enregistrement, en application de l'art. 103 LFus, cette opération se situant dans le prolongement de la précédente.

Il ressort toutefois du dossier qu'en 2013, la demande de ruling, telle qu'acceptée par l'autorité intimée, ne comportait aucune mention des immeubles, tant dans l'énumération de ceux faisant partie de la fortune commerciale et privée de M. A\_\_\_\_\_ que de ceux faisant l'objet du transfert aux trois sociétés nouvellement créées, dont B\_\_\_\_\_, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté. Si M. A\_\_\_\_\_ estimait, comme il l'allègue, que son patrimoine formait un tout et que c'était ce tout qu'il entendait transférer à ces sociétés, il lui appartenait de présenter une demande globale en 2013, et non d'opérer une scission de son patrimoine, pour ensuite se prévaloir de son unité.

- 16/18 - A/1427/2016

Les recourants affirment avoir procédé ainsi en raison de renseignements erronés fournis par l'autorité intimée, de sorte qu'ils pouvaient, selon eux, de bonne foi penser que le transfert des immeubles aurait lieu une fois les promotions immobilières achevées, comme le laissait entendre le courrier de l'AFC-GE du 11 janvier 2016.

Leur interprétation de la situation ne saurait être partagée, dès lors que le courrier précité, postérieur au transfert de 2013, ne contient aucune référence à une promesse leur ayant été faite à l'époque et se limite à indiquer que les immeubles n'avaient pas pu être intégrés à l'opération précédente car ils constituaient des promotions immobilières, sans plus d'indications. Elle est au demeurant contradictoire, au regard du courrier de Me C\_\_\_\_\_ du 29 septembre 2015, qui a indiqué à l'AFC-GE que les immeubles n'avaient pas été transférés en 2013 car ils avaient été « oubliés dans un premier temps dans la première restructuration », sans référence à une quelconque promesse ou à des renseignements erronés fournis. Le courrier de Me C\_\_\_\_\_ du 15 décembre 2015 va d'ailleurs dans un sens similaire, indiquant qu'il manquait, en 2013, des éléments pour faire figurer les immeubles dans « la première fournée ». Si les recourants estimaient que l'autorité intimée leur avait fourni des renseignements erronés, rien ne les empêchait d'inclure dans leur demande de ruling les immeubles pour obtenir une décision les concernant, ce qu'ils n'ont toutefois pas fait.

c. Les recourants soutiennent qu'en tout état de cause l'opération remplissait les conditions pour être exonérée des droits de mutation en tant que nouvelle transformation.

Il ressort toutefois du dossier que les immeubles ne produisaient, au moment du transfert, aucun rendement, ce qui n'est pas contesté. Dans ce cadre, le fait que le rendement ait été

fixé par l'OCL n'apparaît pas déterminant, en l'absence de montant effectivement perçu à ce titre, ce qui ne saurait constituer une exploitation au sens de la circulaire.

Les recourants allèguent que les exigences posées par la circulaire ne leur seraient pas applicables en présence de promotions immobilières. Ils perdent toutefois de vue que celles-ci sont terminées et que dans leur demande de riling, ils se sont expressément référés à la condition du rendement locatif suffisant, en déclarant qu'elle serait respectée puisque celui-ci serait largement supérieur à CHF 1'300'000.-, ce qui n'est pas le cas comme précédemment mentionné, Me C\_\_\_\_\_, dans son courrier du 29 septembre 2015, s'étant également référé à ces conditions pour le transfert de 2015.

En outre, la référence à l'arrêt rendu par la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois, qui ne saurait lier la chambre de céans, n'est d'aucun secours aux recourants, en l'absence de situation semblable à leur cas,

- 17/18 - A/1427/2016 étant précisé qu'ils n'ont produit aucun document relatif aux éventuels revenus locatifs provenant des immeubles ou aux charges salariales versées et que l'AFC-GE, comme elle l'a indiqué, ne s'est pas encore prononcée sur l'effet de l'opération sur les impôts directs.

Même à admettre que la circulaire ne serait pas applicable à leur cas, l'opération de 2015 ne correspond ni à la définition d'une exploitation, ni à celle d'une partie distincte d'exploitation, telle que résultant de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière, qui interprète la notion d'exploitation de manière restrictive, en particulier dans le cadre d'un patrimoine immobilier. Dans ces circonstances, les recourants ne sauraient se prévaloir d'une approche souple, tenant compte de l'ensemble des circonstances, comme ils l'allèguent.

À cela s'ajoute également que l'inscription de la raison individuelle au RC, à deux reprises avant l'opération, tant en 2013 qu'en 2015, apparaît avoir été dictée par la volonté des recourants d'être mis au bénéfice de l'art. 103 LFus, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI.

d. Enfin, les recourants n'apportent aucun élément permettant d'affirmer que la solution retenue par l'AFC-GE dans leur cas serait contraire à sa pratique et, ainsi, constitutive d'une inégalité de traitement. 9)

Mal fondé, le recours sera par conséquent rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourant, pris solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.