

# **GE\_GERICHTE ATA/676/2011 vom 1. November 2011**

GE Cour de justice, 2011-11-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_676\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_676_2011)

FR: GE\_GERICHTE ATA/676/2011 du 1 novembre 2011

IT: GE\_GERICHTE ATA/676/2011 del 1 novembre 2011

## **Regeste**

Résumé: Cas dans lequel n'a pas été considéré comme étant constitutif d'une évasion fiscale un transfert partiel d'actifs d'une SNC vers une S.A, conduisant celle-là à conserver la seule gestion des immeubles dans lesquels s'exerce l'activité commerciale de celle-ci.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - 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).

### **E. 2**

La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des

- 10/14 - A/4963/2008 impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. d et e, la LIPP abroge la aLIPP-IV et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). Elle ne s'applique cependant pour la première fois qu'aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit.

Il en va de même de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui n'est entrée en vigueur que le 1er janvier 2002.

Le litige concernant la période fiscale 2001 doit ainsi être examiné à la lumière de l'ancien droit, soit la aLIPP-IV, la aLIPP-V, la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP) et la LIFD, dans leur teneur au 1er janvier 2001.

### **E. 3**

Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite des déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de s'acquitter des impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ceux-ci n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante, y compris les intérêts. Le pendant fédéral de cette disposition est l'art. 151 al. 1 LIFD.

### **E. 4**

Aux termes de l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 3 al. 1 aLIPP-IV).

#### **E. 5**

La teneur des dispositions topiques de droit cantonal, soit les art. 1, 2 et 3 al. 1 aLIPP-IV est identique aux articles précités de la LIFD. Les principes jurisprudentiels applicables au cas d'espèce sont en outre semblables pour l'ICC et l'IFD. Les griefs formés au sujet du rappel d'impôt ICC et IFD seront par conséquent examinés à l'aune des mêmes principes.

#### **E. 6**

La question juridique principale qui se pose est celle de savoir si l'exploitation des immeubles concernés relève d'une activité commerciale ou privée. Cette qualification a des incidences fiscales qui sont à l'avantage ou au détriment du contribuable selon les buts, commerciaux ou privés, que ce dernier poursuit. Ainsi, par exemple, le rattachement à un exercice commercial lui permet-il d'amortir son bien (art. 3 al. 3 aLIPP-V), mais la plus-value entre dans le calcul du bénéfice de la société et le produit de la vente ne peut ensuite être

- 11/14 - A/4963/2008 intégré dans la fortune privée des associés sans une imposition des réserves latentes.

#### **E. 7**

Le Tribunal fédéral a jugé que chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts, en particulier adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible (ATF 102 Ib 151). Ce faisant, il ne doit toutefois pas commettre un abus de droit sur le plan fiscal (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 61). L'évasion fiscale est un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi (A. MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 1987, p. 25). Il y a évasion fiscale abusive lorsque les trois conditions suivantes sont réunies (ATA/231/2008 du 20 mai 2008 ; ATA/224/2007 du 8 mai 2007 consid. 9) : a. la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques ; b. le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie des impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement géré l'affaire ; c. la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 61).

Ces conditions cumulatives ne sont pas réunies en l'espèce. La division du patrimoine immobilier et des dettes de la SNC, d'une part, et de l'activité purement commerciale exercée par A\_\_\_\_\_ S.A. d'autre part, n'a rien d'insolite, d'inadéquat ou d'anormal, et elle est adaptée aux conditions économiques de l'entreprise ; elle est intervenue dans le cadre de la réorganisation des activités de la SNC consécutive à la reprise, par M. X\_\_\_\_\_, du capital détenu par son père, qui a souhaité se retirer de la société.

Celle-ci étant titulaire du droit de superficie à titre personnel, il n'est pas surprenant que son maintien ait été décidé pour gérer et assurer la pérennité des activités de la S.A. par la

détention de ses locaux, sous une forme juridique qui permette l'amortissement de ceux-ci. En effet, l'obligation d'amortir les constructions et installations édifiées aux frais du superficiaire, ainsi que celle de les exploiter conformément à leur but (soit le stockage d'eaux minérales, l'exploitation d'une cave à vins et de locaux de bureaux) sont imposées par les art. 13 et 5 de la convention. Une autre solution aurait été de céder le droit de superficie à la S.A., mais une telle cession était subordonnée à l'accord du superficiaire (art. 8 de la convention). Elle aurait en outre compliqué la possibilité que les contribuables entendaient se réserver de vendre séparément, à terme (le droit de superficie étant de cinquante ans), les activités commerciales de la S.A., d'une part, et celles de la SNC, d'autre part. On ne voit pas, en outre, quels

- 12/14 - A/4963/2008 avantages l'autorité fiscale aurait tiré d'une telle cession, par rapport à la solution choisie. L'AFC-GE n'expose à cet égard aucune perte.

Le fait que le but social de la SNC n'ait pas été modifié après le transfert partiel d'actifs n'est pas déterminant et ne saurait aller à l'encontre de la réalité économique, qui plaide en faveur d'un rattachement des immeubles à la fortune commerciale des contribuables, qui administrent eux-mêmes les sociétés précitées, dont ils tirent par ailleurs leur revenu principal. L'intégration dans la fortune privée du droit de superficie et des bâtiments servant à l'entreprise que les contribuables exploitent n'apparaîtrait pas logique dans ce contexte.

Quant à la circulaire n° 5 de l'AFC-GE du 1er juin 2004 sur les restructurations, celle-ci n'est pas applicable *ratione temporis*, étant postérieure à la période considérée. Il ne saurait par ailleurs être extrait de cette ordonnance interne, destinée à guider l'autorité administrative dans l'interprétation des notions d'abus de droit et d'évasion fiscale, des conditions supplémentaires et indépendantes de celles examinées ci-dessus.

Les griefs de l'AFC-GE seront donc rejetés.

#### **E. 8**

S'agissant des amendes, la décision de la commission n'est remise en cause ni par l'AFC-GE, ni par les contribuables, qui concluent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.

La quotité des amendes, fixée à un tiers de l'impôt soustrait sera donc confirmée.

#### **E. 9**

Il en va de même de la reprise des CHF 2'000.- d'honoraires comptabilisés dans les charges de la SNC, dont la commission a confirmé la reprise qui n'est plus litigieuse, faute pour les contribuables d'avoir donné des informations sur lesdits honoraires.

#### **E. 10**

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. La décision de la commission, admettant partiellement le recours et renvoyant le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation sera donc confirmée.

#### **E. 11**

Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 11 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée aux intimés, qui n'ont pas pris de conclusions dans ce sens (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 13/14 - A/4963/2008

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