

GE_GERICHTE A/3462/2011 vom 7. Januar 2013

GE Cour de justice, 2013-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3462_2011

FR: GE_GERICHTE A/3462/2011 du 7 janvier 2013

IT: GE_GERICHTE A/3462/2011 del 7 gennaio 2013

Regeste

; TRANSFORMATION DE L'ENTREPRISE(DROIT FISCAL) ; RESTRUCTURATION ; RÉSERVE LATENTE | LIFD.19; LDE.33; LDE.61A; circulaire 5 du 1er juin 2004 sur les Restructurations de l'AFC-CH

Erwägungen

E. 2

. De plus, si une telle exigence devait constituer un motif évident de refus de la neutralité fiscale de l'opération de transfert immobilier concernée, le ruling aurait dû être purement et simplement refusé par l'administration, dès le départ. En outre, cette exigence posée par l'administration était également infondée du point de vue économique puisqu'à suivre l'argumentation de l'administration, le loyer minimal devrait être de 1'300'000 fr. (65'000 fr. x 20), montant plus ou moins comparable à la valeur vénale de l'immeuble en question. L'interprétation des dispositions du ruling par l'administration, en posant des exigences complémentaires élevées, entraînait également une inégalité de traitement objectivement injustifiée entre une petite structure, telle que la recourante et une grande société disposant d'un parc immobilier important. Le transfert immobilier litigieux était parfaitement conforme aux exigences de la circulaire fédérale du 1^{er} juin 2004 sur les restructurations. En effet, à teneur de cette circulaire et du ruling de l'administration, il suffisait qu'une personne soit employée et que cette personne s'occupe de la gestion de la propriété transférée, ce qui était le cas en l'espèce. 9. Dans sa réponse du 8 février 2012, l'administration a soutenu que la neutralité fiscale n'avait pas été accordée du fait qu'une des conditions n'était pas remplie. En effet, les rendements locatifs ascendaient à 120'000 fr., ce qui, ramené à un vingtième, donnait un montant de 6'000 fr., soit une somme largement inférieure à la rémunération d'un emploi à plein temps comme stipulée par la deuxième condition. EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05; art. 179 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE – D 3 30). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens 63 alinéa 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10). 3. Le litige concerne les conséquences fiscales, prévues au titre V de la LDE, en particulier aux articles 33 et 61A LDE, du transfert d'un immeuble d'exploitation par A___ SA à sa société-mère, la recourante. Selon ces dispositions, il n'est perçu aucun droit en cas de restructuration en franchise d'impôts au sens de la LIFD. 4. Aux termes de l'article 19 alinéa 1 LIFD, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison 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:!

a. en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes; b. en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale; c. en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'article 61, alinéa 1, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions. L'alinéa 2 du même article dispose que lors d'une restructuration au sens de l'alinéa 1, lettre b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux articles 151 à 153, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. 5. Selon la circulaire 5 du 1^{er} juin 2004 sur les Restructurations de l'Administration fiscale fédérale des contributions (n. 3.2.2.3)

(<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=fr>; consulté le 19 décembre 2012), 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; l'entreprise dispose de personnel et le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage.!

Une exploitation peut aussi comporter des actifs non nécessaires à l'exploitation (p. ex. liquidités, immeubles), à condition que l'exploitation n'occupe pas de ce fait une position subalterne, qu'elle n'ait pas été créée uniquement dans le but d'obtenir une restructuration en neutralité fiscale et qu'elle soit poursuivie dans le futur (réserve générale en matière d'évasion fiscale). 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); • les rendements locatifs sont au moins vingt fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles. Le chiffre 4.3.2.8, auquel la recourante s'était elle-même référée dans son courrier du 3 avril 2009 par lequel elle sollicitait un ruling, reprend ces dernières conditions. La conformité des règles susmentionnées vis-à-vis de l'article 19 LIFD n'est pas contestée par la doctrine (Nicolas MERLINO, Dominique MORAND, Fusions, acquisitions et restructuration d'entreprises, 2009, p. 66 ch. 6.2.3.2). 6. Il résulte de la législation et de la circulaire susmentionnées que pour assurer la neutralité fiscale de l'opération, le transfert vers la personne morale doit porter sur une exploitation ou une partie distincte d'exploitation et que celle-ci doit poursuivre une activité économique, ce qui implique forcément l'existence de personnel rémunéré. Il s'agit en particulier d'éviter que des biens d'exploitation bénéficient de la neutralité fiscale de l'opération tout en passant d'un statut de bien d'exploitation à celui d'un simple actif. L'exploitation doit donc disposer de personnel, à savoir au moins un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière, dont le coût est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage, soit un rendement locatif au moins vingt fois supérieur au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles.!

7. En l'espèce, la question de savoir si l'immeuble d'exploitation transféré occupe

une personne à plein temps pour des travaux de gestion immobilière peut rester ouverte, même si la réponse semble négative puisque cette tâche est effectuée par la régie W___ SA et qu'il est douteux que celle-ci délègue un de ses employés pour s'occuper exclusivement et à plein temps de ces travaux de gestion immobilière. La recourante le reconnaît d'ailleurs implicitement dans ses écritures en alléguant ne pas avoir été informée par l'administration qu'une personne devait exclusivement s'occuper de la gestion de la propriété en question.!

8. L'exigence d'un rendement locatif au moins vingt fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles n'est, en revanche, clairement pas réalisé. Les rendements locatifs étant de 120'000 fr., un vingtième de ce montant équivaut à la somme de 6'000 fr., une somme effectivement inférieure à la rémunération d'un emploi à plein temps comme stipulée par la deuxième condition de la circulaire 5 du 1^{er} juin 2004. La recourante fait certes valoir qu'elle ignorait, faute d'avoir été correctement informé par l'administration, qu'une personne devait s'occuper exclusivement de la gestion de la propriété en question et que son salaire devait être de l'ordre de 65'000 fr. par an.

9. Cette méconnaissance ne peut pas être imputée à l'administration. La simple lecture de la circulaire 5 du 1^{er} juin 2004, à laquelle la recourante s'était elle-même référée sur ce point dans le cadre du ruling, permet en effet de comprendre l'exigence qu'il existe du personnel rémunéré pour admettre une continuité de l'exploitation, que ledit personnel doit être équivalent à au moins un emploi à plein temps pour les travaux de gestion immobilière et que les rendements locatifs doivent être au moins vingt fois supérieurs au coût dudit personnel. Le fait de fixer le salaire moyen annuel d'un employé à 65'000 fr. n'est pas insolite, comme le prétend la recourante, mais correspond à une estimation du salaire brut calculé par l'Observatoire genevois du marché du travail (www.ge.ch/ogmt). En outre, l'administration a, dans sa lettre du 30 avril 2009, donné son accord quant à la neutralité fiscale de l'opération sous réserve du respect des conditions établies par la circulaire 5 du 1^{er} juin 2004. La recourante soutient que l'administration aurait purement et simplement dû refuser le ruling dès le départ, se plaignant ainsi implicitement d'une violation de la bonne foi. Elle occulte toutefois que l'administration ne lui a pas assuré la neutralité fiscale de l'opération, puisqu'elle a expressément réservé notamment la rémunération d'un emploi à plein temps comme stipulée par la circulaire susmentionnée. La recourante se plaint également d'une inégalité de traitement due aux exigences complémentaires élevées de l'administration entre une petite structure et une société disposant d'un parc immobilier important. Elle occulte cependant que cette inégalité de traitement, qui se réalise effectivement selon l'importance du parc d'immeubles, découle de la législation elle-même. La neutralité fiscale instaurée par l'article 19 alinéa 1 lettre b LIFD est conditionnée à la poursuite d'une exploitation, et donc sa viabilité économique. Cette norme légale n'a pas pour but de permettre que n'importe quelle restructuration bénéficie de la neutralité fiscale.

10. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision entreprise confirmée.

11. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), la contribuable, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à 500 fr.; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours!