

GE_GERICHTE A/4963/2008 vom 1. November 2011

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4963_2008

FR: GE_GERICHTE A/4963/2008 du 1 novembre 2011

IT: GE_GERICHTE A/4963/2008 del 1 novembre 2011

Regeste

; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; OBJET DE L'IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ET LE BÉNÉFICE ; REVENU ; REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE ; SOCIÉTÉ EN NOM COLLECTIF ; CESSIION D'UN PATRIMOINE OU D'UNE ENTREPRISE ; TRANSFERT(EN GÉNÉRAL) ; FORTUNE ; IMMEUBLE ; DROIT DE SUPERFICIE ; SOUSTRACTION D'IMPÔT ; ÉVASION FISCALE ; AMENDE | 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. | LIFD.15 ; LIFD.16 ; LIFD.17 ; LIFD.18 ; aLCP.340 ; LIPP-IV.1 ; LIPP-IV.2 ; LIPP-IV.3 ; LIPP-V.3

Erwägungen

E. 1

Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable) et son père, Monsieur Y_____, ont constitué, le 1 er janvier 1985, la société en nom collectif Z_____ & Fils (ci-après : la SNC). Cette société a pour but le commerce et la représentation de produits alimentaires et d'articles de diverses natures, en particulier de bières, d'eaux minérales, de vins et de spiritueux.

E. 2

Par un acte unique, daté des 18 décembre 1998 et 8 avril 1999, l'Etat de Genève a accordé à la SNC un droit de superficie sur la parcelle n° D_____, feuille E_____, de la commune P_____, dont il est propriétaire. Cette servitude a été inscrite au registre foncier (ci-après : RF) comme droit distinct et permanent pour une durée de cinquante ans. Elle confère au superficiaire le droit de construire et d'exploiter un hangar pour le stockage d'eaux minérales, une cave à vins et des bureaux, conformément à une autorisation de construire délivrée au contribuable le 15 juillet 1997 (art. 5 de l'acte précité ; ci-après : la convention). Cette servitude est personnelle et accordée à la SNC exclusivement (art. 1 de la convention). Une rente annuelle du droit de superficie de CHF 59'496.- est fixée à la charge du superficiaire (art. 8 de la convention). Ce dernier peut louer ou mettre à disposition de tiers tout ou partie de ses locaux, moyennant le respect de certaines conditions (art. 9 de la convention). A l'extinction du droit de superficie les constructions et installations fixes édifiées passent gratuitement en la propriété du superficiant, les constructions et installations fixes faisant retour devant être totalement amorties à l'échéance du droit (art. 13 de la convention). Le droit de superficie est enfin cessible à certaines conditions (art. 8 de la convention).

E. 3

Courant 1999, les installations autorisées ont été construites et la SNC les a exploitées commercialement dans le but prévu.

E. 4

La SNC utilisait parallèlement d'autres locaux commerciaux, sis sur une parcelle voisine portant le n° F _____, feuille E _____, de la commune P _____, copropriété de MM. X _____ et Y _____ père et fils depuis plus de vingt-cinq ans.

E. 5

En 2000, Monsieur Y _____ a souhaité vendre à son fils X _____ le capital qu'il détenait dans la SNC.

E. 6

Aux fins d'évaluer les conséquences fiscales de ce transfert, la fiduciaire Patrick Tritten, alors mandataire de la SNC, a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 20 décembre 2000. Ses mandants envisageaient de constituer une société anonyme, à laquelle seraient transférés tous les actifs et passifs de la SNC, à l'exception des dettes et des immeubles (dépôts, hangar et bureaux). Ces derniers, maintenus dans le patrimoine de la SNC, seraient loués à la société anonyme précitée et amortis dans les comptes de la SNC, conformément à la convention. Ce transfert partiel d'actifs avait pour but de permettre à M. X _____, qui serait actionnaire unique de la future société anonyme, de devenir seul propriétaire de l'entreprise et de séparer les immeubles dans lesquels l'activité commerciale de celle-ci s'exerçait, aux fins, notamment, de pouvoir vendre un jour cette société indépendamment de ces biens. Elle souhaitait connaître la position de l'AFC-GE sur les conséquences fiscales d'un tel transfert.

E. 7

A la même date, la société A _____ S.A. (ci-après : la S.A.), dont M. X _____ est actionnaire unique, a été constituée et inscrite au registre du commerce (ci-après : RC). Son but social est similaire à celui de la SNC. Le RC mentionnait une reprise de biens envisagée de l'actif et du passif de la SNC, à l'exclusion des biens immobiliers et droits y relatifs ainsi que des dettes envers les tiers.

E. 8

Par courrier du 24 février 2001, M. Tritten a informé le conseil juridique de M. X _____ du résultat de l'entretien qu'il avait eu le jour précédent avec le directeur des affaires fiscales de l'AFC-GE relativement à ce transfert. Après examen du tableau synoptique résultant de la transformation de la SNC, l'AFC-GE avait sollicité une justification du loyer qui serait réclamé par la SNC à la S.A. Elle priait celle-là de démontrer qu'un loyer équivalent serait exigé d'un tiers pour la jouissance des locaux. La non-imposition de la vente des actifs et des passifs de M. Y _____ à son fils à la valeur comptable restait à confirmer. En revanche, l'AFC-GE adhérait à l'idée que compte tenu du droit de superficie, l'amortissement de l'immeuble, soit son maintien dans la fortune commerciale de la SNC, se justifiait. L'AFC-GE sollicitait un bilan définitif 2000 de la SNC, ainsi que la présentation des chiffres demandés.

E. 9

Ces démarches sont restées sans suite, ainsi qu'en atteste la taxation d'office, pour l'année 2001, de Mme et de M. X _____ (ci-après : les contribuables) établie par l'AFC-GE le 24

janvier 2003. L'autorité retenait, pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), un revenu imposable de CHF 46'304.- et une fortune de CHF 2'766'820.-. Le bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) était basé sur un revenu de CHF 46'300.-.

E. 10

Ce bordereau n'a pas été contesté par les contribuables.

E. 11

Il résulte des comptes 2001 de la SNC que le transfert partiel d'actifs envisagé, de la SNC à la S.A., a bel et bien eu lieu. La SNC a conservé ses dettes et loué les locaux sis sur les deux parcelles précitées à la S.A. et à la société C_____ S.A., autre société dont M. X_____ est également actionnaire unique, respectivement pour la somme de CHF 180'000 et CHF 50'000.- (soit CHF 230'000.-).

E. 12

Par lettre du 3 novembre 2006, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2001-A et 2001-B (incluant les revenus extraordinaires 1999 et 2000). Suite à la reprise par la S.A. des actifs de la SNC, l'immeuble qui figurait dans la fortune commerciale de cette dernière était passé dans leur fortune privée avec, pour conséquence fiscale, l'imposition des réserves latentes. Elle priait les contribuables de lui remettre une déclaration d'impôt 2001-B dûment remplie et de l'informer de la valeur vénale de l'immeuble susvisé, au moment de la cessation de l'exploitation de la SNC.

E. 13

Les contribuables ont envoyé ladite déclaration à l'AFC-GE en novembre 2006. Ils avaient chacun perçu, à titre d'employés de la S.A., un salaire annuel brut de CHF 54'000.-. Des comptes de la SNC, il résultait une perte de CHF 3'021.- pour l'exercice 2001. A l'actif des comptes de cette société, figuraient l'aménagement et les installations d'un dépôt magasin pour un montant de CHF 2'239'306,82, ainsi qu'un compte courant envers la S.A. de CHF 21'920.-. Au passif, figuraient des fonds étrangers pour un total de CHF 2'097'000.-. La totalité du compte capital de CHF 164'235,82 appartenait aux contribuables, le compte capital de M. Y_____ père étant à zéro. Dans le compte de résultat figuraient, en produit, des loyers pour CHF 230'000.-. Les charges se composaient d'honoraires pour CHF 2'000.-, CHF 59'496.- de loyer au titre du droit de superficie, CHF 82'950.- d'amortissements et CHF 88'575.- d'intérêts et frais bancaires. Le revenu net des contribuables s'élevait ainsi à CHF 118'758.- pour l'ICC et à CHF 125'254.- pour l'IFD. Leur fortune nette se montait à CHF 2'097'652.-.

E. 14

Le 18 décembre 2007, l'AFC-GE a rectifié l'imposition 2001 (ICC et IFD) et prononcé deux amendes. Elle avait intégré dans le revenu brut des contribuables le loyer des immeubles loués. Ces entrepôts faisant désormais partie de leur fortune privée, aucun amortissement n'était admis. La rente payée par les contribuables pour le droit de superficie était déduite, ainsi que les intérêts hypothécaires. La fortune se composait d'un immeuble occupé par les contribuables, dont ils étaient propriétaires, des immeubles loués par la SNC, de la créance de CHF 21'929.- détenue par la SNC envers la S.A., sous déduction des dettes figurant au passif du bilan de la SNC (CHF 450'000.-), des dettes hypothécaires et de la déduction sociale sur la fortune. Pour l'ICC, le revenu imposable s'élevait à CHF 212'568.-

et la fortune imposable à CHF 3'379'410.-. Pour l'IFD, le revenu était fixé à CHF 224'400.-. Enfin, deux amendes de CHF 18'307.- (ICC) et CHF 5'705.- (IFD), correspondant au tiers de l'impôt soustrait, leur étaient infligées au motif que la taxation d'office 2001 était manifestement insuffisante.

E. 15

Le 23 janvier 2008, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux auprès de l'AFC-GE. Le transfert dans leur fortune privée des immeubles utilisés à des fins commerciales n'aurait pu se justifier qu'en présence d'une cessation d'activité. Or, une telle cessation n'avait pas eu lieu. Le transfert partiel d'actifs de la SNC à la S.A. s'était justifié par le fait que lors de la vente d'un commerce, il était fréquent que le repreneur ne souhaite pas que les locaux commerciaux fassent partie de la société, soit parce qu'il préférerait les avoir en location, soit parce qu'il considérait qu'il s'agissait d'une exploitation distincte. Il était donc préférable de séparer ces activités. La SNC préexistant, il n'était pas paru nécessaire de mettre en place une nouvelle structure de type société anonyme pour ces locaux, avec cession du droit de superficie consenti à la SNC. Ce projet de scission avait été soumis à l'AFC-GE en 2000 et n'avait fait l'objet d'aucun commentaire ni remarque. La SNC était en outre dûment inscrite au RC. Enfin, les locaux ne pouvaient être considérés comme un simple immeuble de rendement alors qu'ils étaient indissolublement liés à l'activité commerciale. La position de l'AFC-GE était incompréhensible, aucun changement de loi n'étant intervenu depuis les discussions survenues entre la direction des affaires fiscales et la fiduciaire Tritten en 2000. La prise en compte de la comptabilité de la SNC dans la taxation, dont l'AFC-GE avait fait une totale abstraction, était nécessaire pour calculer le revenu imposable.

E. 16

Par deux décisions (ICC et IFD) datées du 3 décembre 2008, l'AFC-GE a rejeté ladite réclamation. L'activité commerciale de la SNC avait été transférée à la S.A. durant l'année civile 2000. Suite à ce transfert, le bilan et le compte de pertes et profits de la SNC n'avaient fait apparaître que des bâtiments loués en 2001 (CHF 180'000.- de loyers payés par la S.A. et CHF 50'000.- de loyers payés par C_____ S.A., dont M. X_____ était également actionnaire unique ; total CHF 230'000.-). Les comptes de la SNC ne faisaient ressortir aucune charge d'exploitation. Les honoraires mentionnés en déduction n'étaient pas considérés par les contribuables comme une charge d'acquisition des produits. La SNC et ses associés n'avaient jamais exercé d'activités professionnelles dans l'immobilier, son but étant le commerce et la représentation de boissons et d'aliments. Suite au transfert d'actifs, l'affectation des bâtiments avait changé. Ceux-ci étaient dorénavant utilisés par des locataires en échange d'un loyer. L'exploitation commerciale de boissons avait disparu des activités de la SNC. L'acquisition du droit de superficie en vue de la construction d'un dépôt et de bureaux administratifs n'était pas une activité commerciale en elle-même. Elle permettait uniquement d'assurer la pérennité des activités de la S.A. Contrairement à ce qui était prévu dans la convention qui avait pour but « l'exploitation d'un hangar pour le stockage de boissons et de locaux de bureaux », la SNC n'exerçait plus cette activité. Elle était ainsi maintenue de manière artificielle afin de créer une apparence d'appartenance à la fortune commerciale de locaux qui étaient en réalité tombés dans la fortune privée des contribuables. La taxation IFD/ICC 2001-B étant intervenue dans le cadre d'une procédure de taxation d'office, l'AFC-GE n'avait pas eu connaissance de l'ensemble de la situation en 2001. Enfin, dans son courrier du 20 décembre 2000, la fiduciaire alors mandataire de la

société avait admis elle-même que l'AFC-GE l'avait informée oralement que les amortissements ne seraient pas admis suite au transfert.

E. 17

Par actes datés du 24 décembre 2008, les contribuables ont recouru contre ces deux décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2010, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

E. 18

Par décision du 13 décembre 2010, la commission, devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), a admis partiellement les recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants. L'immeuble objet du droit de superficie n'avait pas été transféré dans la fortune privée des contribuables. Il était demeuré dans la fortune commerciale de la SNC, laquelle était régulièrement inscrite au RC et titulaire du droit de superficie selon le RF. En effet, la fortune d'une société, de personnes comme de capitaux, était toujours commerciale. En outre, si l'AFC-GE avait correctement appliqué les règles du transfert d'un élément de la fortune commerciale dans la fortune privée des contribuables, elle aurait procédé à l'imposition des réserves latentes (art. 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 3 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14). Or, elle n'avait rien fait de tel. Le bâtiment concerné, constitué d'un hangar pour le stockage d'eaux minérales, d'une cave à vins et de bureaux était, de par sa nature et l'usage qui en était fait, susceptible de subir des moins-values. A teneur de la convention, ce bien immobilier devait être entièrement amorti à l'échéance du droit de superficie, date à laquelle le bâtiment reviendrait gratuitement au propriétaire du bien-fonds. La dépréciation du bâtiment ne pouvait être compensée par une augmentation de la valeur du terrain, qui n'appartenait pas aux contribuables. Pour ces motifs, l'amortissement devait être comptabilisé et admis en déduction du revenu imposable des contribuables. Quant aux CHF 2'000.- d'honoraires dont l'AFC-GE avait refusé la déduction, les contribuables n'avaient donné aucun détail ou justification les concernant. La reprise était confirmée pour ce motif. Enfin, s'agissant de l'amende, les contribuables étaient conscients du caractère incomplet de la taxation d'office 2001. Une soustraction intentionnelle aurait pu être retenue par l'AFC-GE, qui avait fait preuve d'une grande indulgence en infligeant une amende correspondant au minimum fixé par la loi (un tiers de l'impôt soustrait). Usant de son pouvoir d'appréciation, la commission renonçait toutefois à ordonner une reformatio in pejus. L'amende devrait ainsi être recalculée sur le montant du rappel d'impôt fixé après correction des taxations au sens des considérants.

E. 19

Le 19 janvier 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision. Elle conclut à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 3 décembre 2008. Le maintien de la forme juridique de la SNC ne liait pas l'AFC-GE quant au régime fiscal qu'il convenait d'appliquer. En effet, la forme juridique des relations d'où provenait la matière imposable n'était pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. L'autorité pouvait, au contraire, à certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en allait ainsi,

notamment, en présence d'une évasion fiscale. En l'espèce, les contribuables avaient procédé à la déduction d'un amortissement en dépit de l'absence de toute activité commerciale de la SNC, grâce à son maintien. L'absence de taxation des réserves latentes était due au fait qu'une année seulement s'était écoulée entre l'achèvement de l'immeuble (juin 1999) et le transfert des actifs de la SNC à la S.A. (juin 2000). Le but social de la SNC n'avait pas été modifié au moment du transfert de ses activités à la S.A. Aucune mention n'avait été ajoutée quant à une activité exercée dans le domaine de l'immobilier. Or, depuis, la SNC ne faisait plus que louer son dépôt. Selon la circulaire n° 5 de l'AFC-GE du 1^{er} juin 2004 sur les restructurations, trois conditions devaient être cumulativement réunies pour que la détention de l'immeuble revête une caractéristique commerciale. Si des immeubles d'exploitation étaient loués à des sociétés du groupe, il fallait que la société dispose de participations. Celle-ci devait également occuper ou mandater au moins une personne pour la gérance de ses immeubles (un emploi à plein temps). Enfin, les rendements locatifs devaient être au minimum vingt fois supérieurs au coût du personnel. Ces conditions n'étaient pas réunies en l'espèce. En particulier, les comptes de la SNC ne laissaient pas apparaître qu'une personne était occupée pour la gérance des immeubles. La circulaire précitée indiquait en outre que dans le cas d'une transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux, il y avait prélèvement privé imposable lorsque des éléments patrimoniaux restaient dans l'entreprise transférante et ne servaient plus entièrement ni de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (méthode de la prépondérance). Tel était le cas en l'espèce, la SNC n'ayant plus d'autres activités commerciales que la location de son dépôt.

E. 20

Les contribuables ont répondu au recours le 28 avril 2011. Ils concluent implicitement à son rejet. La réorganisation structurelle du patrimoine commercial de MM. X_____ avait été soumise à l'AFC-GE et validée par celle-ci. La circulaire invoquée par l'AFC-GE à l'appui de ses arguments était postérieure à l'année 2001, et donc inapplicable en l'espèce. Le raisonnement de l'AFC-GE faisait totalement abstraction des obligations découlant de la servitude et des conditions figurant dans la convention (obligation d'exploitation d'une activité commerciale, obligation d'amortir les biens immobiliers, etc.). Elle ne tenait pas compte de l'assujettissement de la SNC à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA), qui prouvait son activité commerciale.

E. 21

Le 4 mai 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 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). 2. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 est entrée en vigueur le 1^{er} 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 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 1^{er} 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 1^{er} janvier 2001.

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.

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).

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.

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 intégré dans la fortune privée des associés sans une imposition des réserves latentes.

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 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 1^{er} 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. 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. 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. 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. 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). * * * * *