

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1426/2016-ICC

ATA/600/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 juin 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

et

B_____ **SÀRL**

et

Maître C_____

représentés par Mes Jean-Frédéric Maraia et Nicolas Merlino, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
2 mai 2017 (JTAPI/435/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ exerce la profession de régisseur et était propriétaire de nombreux immeubles sis dans le canton de Genève.
- 2) Le 13 mai 2013, M. A_____ a fait inscrire au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) une entreprise individuelle (ci-après : l'entreprise individuelle) sous son nom, dont le but était l'achat, la vente, la location, la gérance, la construction et la revente d'immeubles ainsi que toutes opérations y relatives.
- 3) Le 9 octobre 2013, M. A_____ a soumis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une demande de ruling, lui exposant son souhait de procéder à une restructuration de son patrimoine immobilier, dans une logique de planification successorale, et lui demandant d'examiner les incidences fiscales des opérations envisagées.

Il s'agissait de transférer ses immeubles privés et commerciaux à trois sociétés à responsabilité limitée nouvellement créées, soit D_____ Sàrl (ci-après : D_____) pour ses immeubles privés, B_____ Sàrl (ci-après : B_____) et E_____ Sàrl (ci-après : E_____) pour ses immeubles ou parts d'immeubles commerciaux. Les parts sociales de ces trois sociétés seraient intégralement détenues par F_____ Sàrl (ci-après : F_____), dont il détiendrait à son tour les parts sociales dans sa fortune privée.

La demande comportait une énumération des immeubles faisant partie de la fortune commerciale et privée de M. A_____ ainsi que ceux faisant l'objet du transfert aux trois sociétés et ne comportait aucune mention de bien-fonds sis au chemin G_____ à H_____ ou au chemin I_____ à J_____.

Les incidences fiscales de cette restructuration respectaient la circulaire n° 5/2004 « restructurations » de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 1^{er} juin 2004 (ci-après : la circulaire), en particulier son ch. 3.2.2.3 relatif au transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation, vu la taille du parc immobilier transféré. Ainsi, s'agissant de B_____, les états locatifs, qui s'élevaient dans leur totalité à CHF 1'425'180.- en 2012, répondaient aux critères de la circulaire, qui exigeait un rendement locatif au moins vingt fois supérieur au coût du personnel conforme au marché pour la gérance de l'immeuble, soit des rendements locatifs bruts « supérieurs à CHF 1'300'000.- (CHF 65'000.- x 20) ». Il en résultait notamment qu'aucun droit de mutation ne devait être perçu sur le transfert des immeubles commerciaux, à la différence de la cession des immeubles privés.

Par ailleurs, compte tenu de l'effet rétroactif de la transformation au 1^{er} juillet 2013, son activité lucrative indépendante cesserait à cette date. Les bénéfices des exploitations lui seraient ainsi fiscalement rattachés jusqu'au 30 juin 2013, puis aux sociétés à partir du 1^{er} juillet 2013.

- 4) Par courrier du 11 octobre 2013, l'AFC-GE a donné son accord aux incidences fiscales de cette restructuration.
- 5) Le 22 novembre 2013, B_____, dont le but statutaire est l'achat, la vente, la possession, l'exploitation, la construction et la location d'immeubles, a été inscrite au RC.
- 6) Le 27 novembre 2013, M. A_____ a transféré à B_____ ses actifs et passifs, qui ont été inscrits au RC.
- 7) Le 12 décembre 2013, l'entreprise individuelle a été radiée du RC.
- 8) Le 9 juillet 2015, M. A_____ a réinscrit l'entreprise individuelle au RC, en conservant la même raison de commerce et le même but que précédemment.
- 9) Par acte authentique du 2 septembre 2015, instrumenté par Maître C_____, notaire à Genève, M. A_____ a vendu à B_____ deux immeubles, l'un sis au chemin G_____ à H_____, l'autre au chemin I_____ à J_____ (ci-après : les immeubles), au prix de CHF 3'870'986.-, soit CHF 5'370'986.- moins la reprise d'une dette hypothécaire de CHF 1'500'000.-. La construction de quatre bâtiments locatifs était prévue sur la première de ces parcelles, alors que la seconde avait fait l'objet d'une promotion immobilière terminée pour une valeur brute de CHF 2'970'886.- et un état locatif de CHF 153'600.-.
- 10) Le 29 septembre 2015, Me C_____ a requis de l'AFC-GE l'exonération des droits d'enregistrement concernant ce transfert, les immeubles faisant partie du patrimoine commercial de M. A_____, qui les avait acquis dans ce cadre, mais les avait « oubliés dans un premier temps dans la première restructuration ». À l'instar de cette dernière, la présente restructuration s'inscrivait dans le contexte de la planification successorale de M. A_____, et il était entendu que ce transfert de patrimoine remplissait toutes les conditions mentionnées dans sa demande du 9 octobre 2013.
- 11) Le 15 décembre 2015, Me C_____ a réitéré sa requête, indiquant que la circulaire ne concernait pas les droits de mutation, mais les autres impôts éventuellement liés à un transfert de patrimoine et que l'exonération des droits d'enregistrement était exhaustivement régie par l'art. 103 de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus - RS 221.301). Il ferait en outre parvenir à l'AFC-GE les éléments qui manquaient en 2013 en lien avec les états locatifs, raison pour

laquelle les immeubles n'avaient pas figuré dans la « première fournée », alors qu'ils auraient logiquement dû l'être.

- 12) Le 4 janvier 2016, l'entreprise individuelle a été radiée du RC.
- 13) Par courrier du 11 janvier 2016, l'AFC-GE a répondu à Me C_____ que des droits de mutation en lien avec le transfert des immeubles étaient dus, dès lors que les conditions d'une exploitation, au sens de la circulaire, n'étaient pas remplies et que, par conséquent, la restructuration ne pouvait être réalisée en neutralité fiscale. En outre, les immeubles n'avaient pas pu être intégrés à l'opération précédente car ils constituaient des promotions immobilières, lesquelles ne remplissaient, au sens de la circulaire, pas les conditions cumulatives pour être qualifiées d'exploitations, notamment celle relative aux rendements locatifs exigés.
- 14) Le 28 janvier 2016, M. A_____ a indiqué à l'AFC-GE que son activité indépendante de commerçant d'immeubles représentait une exploitation et que, dès lors, son refus d'intégrer certains immeubles dans l'opération de transformation au motif que ceux-ci constituaient des promotions immobilières était infondé. Procéder dans ce contexte à des distinctions parmi les projets qui constituaient cette activité, pour en exclure certains, alors que son intention était le transfert de l'ensemble de son patrimoine commercial lié à une seule et même activité économique, était injustifié, voire arbitraire, et en tout état de cause insensé. Les transferts de 2015 se situaient ainsi dans le prolongement de la transformation de 2013 et devaient être exemptés du droit de mutation. Subsidiairement, ils devaient être traités comme une nouvelle transformation, par une application plus souple de la notion d'exploitation, compte tenu des circonstances.
- 15) Par bordereau et avis de taxation du 2 février 2016, l'AFC-GE a fixé les droits d'enregistrements à CHF 161'133.90 sur la base d'une valeur de transfert de CHF 5'370'986.-.
- 16) Le 1^{er} mars 2016, M. A_____, B_____ et Me C_____ ont élevé réclamation contre ce bordereau et cet avis de taxation, concluant à leur annulation, aucun montant n'étant dû au titre des droits de mutation dans le cadre du transfert du 2 septembre 2015.

Il s'agissait d'une restructuration, soit en tant qu'opération se situant dans le prolongement de la transformation débutée en 2013, soit en tant que nouvelle transformation.

S'agissant du premier cas de figure, le projet visait à transférer à B_____ l'intégralité des immeubles détenus par M. A_____, dont l'activité représentait une exploitation, l'acte du 2 septembre 2015 étant la suite logique de celui de

2013, entre les mêmes parties et dans le même contexte de faits. Les immeubles n'avaient toutefois pas pu être transférés en 2013 en raison des renseignements erronés de l'AFC-GE, de sorte qu'ils pouvaient, de bonne foi, penser qu'ils auraient lieu une fois les promotions immobilières terminées.

En tant que nouvelle transformation, le transfert de 2015 remplissait les mêmes conditions que celui de 2013. Dans ce contexte, une interprétation plus souple de la notion d'exploitation s'imposait, puisque, d'une part, les immeubles généraient un rendement locatif important et que, d'autre part, ils étaient venus s'ajouter à ceux déjà détenus par B_____ depuis 2013 et constituaient une exploitation selon l'accord avec l'AFC-GE de 2013.

- 17) Le 30 mars 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____, B_____ et Me C_____, au motif que « la décision du 11 janvier 2016 [...] ne [lui] permet[tait] pas d'exonérer cette opération des droits de mutation ».
- 18) Par acte du 2 mai 2016, M. A_____, B_____ et Me C_____ (ci-après : les recourants) ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation, à l'exemption de l'acte du 2 septembre 2015 des droits d'enregistrement et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

La décision entreprise ne comportait aucune motivation, dès lors qu'elle se limitait à se référer à un courrier de l'AFC-GE, antérieur à leur réclamation.

Ils reprenaient les arguments figurant dans leur réclamation, précisant que, même si les transferts de 2015 se situaient dans le prolongement de ceux de 2013 et qu'ils devaient bénéficier du même traitement fiscal, l'AFC-GE, comme l'indiquait son courrier du 11 janvier 2016, avait refusé de les y intégrer, au motif qu'il s'agissait de promotions immobilières, qui ne remplissaient par principe pas les conditions pour être qualifiées d'exploitation. Le législateur n'avait aucune raison de distinguer les opérations de promotion des autres cas de restructuration, la condition relative aux rendements locatifs ne pouvant s'appliquer au commerce d'immeubles, qui incluait notamment les promotions immobilières. En tout état de cause, le principe de la bonne foi imposait une exonération fiscale, comme si l'opération avait eu lieu en 2013, au regard des renseignements erronés fournis par l'AFC-GE, qui leur avait fait croire que les transferts litigieux pourraient avoir lieu une fois les promotions immobilières terminées.

Alternativement, les transferts de 2015 devaient être considérés comme une nouvelle transformation, fiscalement neutre, au regard du même procédé que celui suivi en 2013, les immeubles faisant partie de l'activité commerciale en nom de M. A_____ et étant le résultat d'une activité de promotion, pour laquelle la circulaire ne trouvait pas application. Si toutefois au moment du transfert l'activité devait être considérée comme de la gestion et de l'administration d'immeubles,

une interprétation de la notion d'exploitation, plus souple que celle préconisée, s'imposait, notamment au regard des circonstances du cas et de l'unité économique formée avec l'opération de 2013.

- 19) Le 30 septembre 2016, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Les immeubles ne remplissaient pas les conditions d'une exonération, aucun d'eux ne réalisant la condition d'un état locatif de CHF 1'300'000.- au moins. Il était exact que la demande d'accord du 9 octobre 2013 ne comportait pas les immeubles, de sorte que l'exonération du droit de mutation ne pouvait porter sur ceux-ci. Dans ce cadre, aucun renseignement erroné n'avait été fourni à M. A_____, celui-ci ayant obtenu une exonération fiscale sur la base des immeubles dont le transfert avait été annoncé. Il lui était ainsi loisible d'y inclure les deux immeubles objet de la présente procédure, lesquels auraient alors été imposés, étant donné qu'ils ne remplissaient pas les conditions d'une exploitation, notamment sous l'angle des rendements locatifs exigés, ce qu'il aurait pu vérifier préalablement auprès de ses services et contester. Au surplus, en l'absence de toute promesse d'un même traitement fiscal qu'en 2013, le principe de la bonne foi ne trouvait pas application.

- 20) Le 4 novembre 2016, les recourants ont répliqué, persistant dans les conclusions et les termes de leur recours.

Ils précisaient que la jurisprudence vaudoise avait confirmé l'absence d'application de la circulaire aux activités de promotion immobilière, ce texte ne concernant que la détention et l'administration de propres immeubles. Il convenait ainsi de traiter l'activité professionnelle en nom propre de M. A_____ comme un tout, qu'il entendait transférer à B_____.

- 21) Par jugement du 2 mai 2017, le TAPI a rejeté le recours.

La décision du 30 mars 2016 ne comportait pas de défaut de motivation, puisqu'elle renvoyait à celle du 11 janvier 2016.

Sur le fond, l'accord de 2013 ne mentionnant pas les immeubles, l'exonération de leur transfert ne pouvait être admise sur cette base, étant précisé que le caractère formaliste de l'enregistrement impliquait l'examen de chaque acte pris séparément pour déterminer s'il donnait lieu à exonération. Il ne ressortait pas non plus du dossier que l'AFC-GE avait fait une promesse, ni laissé entendre aux recourants qu'elle exonérerait le transfert de 2015 des droits d'enregistrement, rien n'indiquant qu'une fois les promotions terminées, leur transfert à B_____ aurait été admis en franchise de droits d'enregistrement. S'ils considéraient que les immeubles faisaient partie d'une seule et même activité économique, il leur appartenait de les transférer en 2013 pour, le cas échéant, contester la taxation.

Dès lors que dans sa proposition de ruling M. A_____ s'était référé à la condition du rendement locatif prévue par la circulaire, en déclarant qu'elle serait respectée, il ne pouvait à présent remettre en cause son application. Il convenait ainsi, conformément à la jurisprudence, de s'en tenir au rendement locatif des immeubles, qui n'était pas suffisant pour permettre la constitution d'une exploitation. Par ailleurs, même à considérer les immeubles comme une promotion immobilière, leur transfert en franchise de droit de mutation ne pouvait être admis, dans la mesure où ils ne correspondaient pas à la définition d'une exploitation ni à celle d'une partie distincte d'une exploitation. Il pouvait en outre être déduit de l'inscription au RC, à deux reprises, de l'entreprise individuelle pour les périodes coïncidant avec les deux opérations de restructuration qu'après la première, M. A_____ avait cessé son activité dans ce cadre et ne présentait ainsi plus de visibilité sur le marché immobilier pour effectuer ses prestations. La réinscription au RC de l'entreprise individuelle en 2015 tendait ainsi à démontrer qu'elle ne visait qu'un but formel, celui d'obtenir une nouvelle restructuration en neutralité fiscale.

- 22) Par acte expédié le 2 juin 2017, les recourants ont formé recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation, au constat que l'acte du 2 septembre 2015 était exempt de droits d'enregistrement et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

La motivation du TAPI était incomplète et peu convaincante, notamment en lien avec la violation de leur droit d'être entendu, de sorte qu'ils requéraient, indépendamment de l'issue de la procédure, que les frais de celle-ci soient mis à la charge de l'AFC-GE.

Pour le surplus, ils reprenaient les termes de leurs précédentes écritures, indiquant que, contrairement à ce que soutenait le TAPI, la restructuration devait être admise soit en tant que nouvelle transformation indépendante de la première, soit en tant qu'opération effectuée dans le prolongement de celle de 2013. S'agissant du premier cas, le TAPI n'avait pas examiné l'applicabilité des dispositions de la circulaire, s'étant limité à retenir que M. A_____ s'y était référé dans le cadre du ruling, étant précisé que, bien que non pertinente, l'inscription au RC de la raison individuelle à deux reprises n'avait pas été motivée par des raisons fiscales. Concernant le deuxième cas, si le patrimoine de M. A_____ avait été transféré en deux temps, c'était en raison du refus de l'AFC-GE d'intégrer les immeubles dans l'opération de 2013. En tant que transferts complémentaires, les opérations de 2015 effectuées une fois les constructions terminées remplissaient, avec les transferts déjà effectués en 2013, les conditions d'une transformation neutre et il n'y avait pas lieu d'opérer une distinction entre les divers projets. Quant au caractère formaliste de l'enregistrement, il était sans pertinence, puisque la présente cause portait

uniquement sur l'application de l'art. 103 LFus, étant précisé qu'en matière de restructuration, l'opération devait être évaluée en fonction de son résultat économique. Subsidiairement, la neutralité fiscale devait découler de l'application du principe de la bonne foi, puisque les immeubles ne figuraient pas dans le ruling en raison de la position de l'AFC-GE. Ils avaient ainsi de bonne foi considéré que lesdits transferts s'effectueraient une fois les constructions réalisées. Au surplus, la solution adoptée par l'AFC-GE était en contradiction avec sa pratique administrative, en violation du principe d'égalité de traitement.

23) Le 12 juin 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

24) Le 21 août 2017, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Les immeubles ne remplissaient, au moment du transfert, pas les conditions posées par la circulaire au regard de leur rendement, de sorte qu'il ne s'agissait pas d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation. L'exonération de l'art. 103 LFus, qui devait être interprétée de manière restrictive, ne pouvait être accordée. Les recourants n'avaient au demeurant jamais produit de documents probants, comme les comptes commerciaux de M. A_____, afin de vérifier que son entreprise disposait de personnel pour la gérance de ses biens et dont le coût, par rapport aux recettes, était conforme à l'usage. En particulier, s'ils considéraient que les conditions propres au rendement minimum ne pouvaient être appliquées aux promotions immobilières, il leur appartenait de démontrer que les immeubles constituaient une exploitation, ce qu'ils n'avaient pas fait. L'arrêt vaudois cité n'était d'aucune pertinence, dès lors qu'ils n'avaient produit aucune pièce en lien avec d'éventuels revenus locatifs ou des charges salariales. En tout état de cause, même à admettre que les critères de la circulaire en matière de rendement locatif et de salaires ne visaient que de pures sociétés immobilières, encore fallait-il que les recourants démontrent un transfert d'exploitation, ce qui n'était pas le cas, étant précisé que la transformation litigieuse n'avait pas encore été traitée sur le plan des impôts directs, contrairement au cas vaudois précité, dans lequel ceux-ci étaient en contradiction avec les impôts indirects. Quant à l'accord de 2013, il ne pouvait porter sur d'autres immeubles que ceux mentionnés dans l'acte y relatif. En tout état de cause, tant en 2013 qu'en 2015, les immeubles ne remplissaient pas les conditions pour être exonérés des droits d'enregistrement.

25) Le 5 septembre 2017, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 29 septembre 2017, prolongé par la suite au 20 octobre 2017, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

26) Le 20 octobre 2017, les recourants ont persisté dans les conclusions et termes de leur recours, indiquant que la recevabilité de la réponse de l'AFC-GE

était douteuse, dès lors qu'elle n'avait requis une prolongation de délai qu'après l'échéance de celui-ci.

- 27) L'AFC-GE ne s'est pas déterminée à l'issue du délai imparti.
- 28) Sur quoi, la cause a été 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 du 26 septembre 2010 - 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 ; 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 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 recourants soutiennent que la recevabilité de la réponse au recours de l'AFC-GE serait douteuse, celle-ci ayant requis une prolongation du délai après son échéance.

b. Selon l'art. 73 al. 1 LPA, l'autorité qui a pris la décision attaquée et toutes les parties ayant participé à la procédure de première instance sont invitées à se prononcer sur le recours. La juridiction peut autoriser une réplique et une duplique si ces écritures sont estimées nécessaires (art. 74 LPA). Dans les cas prévus aux art. 73 et 74 LPA, la juridiction administrative fixe les délais dans lesquels les parties doivent produire leurs écritures (art. 75 LPA).

c. En l'espèce, l'autorité intimée n'a pas produit sa réponse au recours dans le délai imparti à cette fin par le juge délégué, échéant au 14 juillet 2017. Au sens technique, il s'agit toutefois d'un terme, et non d'un délai, susceptible d'être prolongé, en application de l'art. 75 LPA, comme le juge délégué l'a fait à la requête de l'autorité intimée, étant précisé que les recourants ont pu se prononcer sur les arguments figurant dans les écritures de celle-ci. Il s'ensuit que ce grief sera également écarté.

4) 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 1^{ère} 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 l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et 24 al. 3 et 3^{quater} 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).

- 5) 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 3^{quater} 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 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 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*, 2^e 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 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).

- 6) 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 traité 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 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.

7) 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 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).

8) 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).

9) a. En l'espèce, l'autorité intimée a fixé à CHF 161'133.90 les droits d'enregistrement portant sur l'acte du 2 septembre 2015 instrumenté par Me C_____ qui a donné lieu au transfert des deux 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.

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. Leurs explications manquent également de cohérence, dès lors qu'il apparaît qu'au moment du transfert de 2015, seule l'un des immeubles avait fait l'objet d'une promotion terminée, alors que l'autre était encore en cours. Si l'AFC-GE leur avait fourni les renseignements dont ils se prévalent, ils auraient attendu que les deux promotions soient terminées pour leur transfert ou, à tout le moins, procédé au transfert de celui sur lequel la promotion était finie.

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 seul l'un des immeubles procure un rendement, de CHF 153'600.-, l'autre faisant l'objet d'une promotion immobilière en cours, ce qui n'est pas contesté. Comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI, ce rendement locatif n'apparaît pas suffisant pour 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 seul l'un des immeubles fait encore l'objet d'une promotion immobilière et que dans leur demande de ruling, 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, 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.

- 10) Mal fondé, le recours sera par conséquent rejeté.
- 11) 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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 juin 2017 par Monsieur A_____, B_____
Sàrl et Maître C_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première
instance du 2 mai 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____, B_____ Sàrl et
Maître C_____, pris solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin
2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui
suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière
de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens
de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé
au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux
conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant,
invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Jean-Frédéric Maraia et Nicolas Merlino, avocats
des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de
première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinot

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :