RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3176/2020-ICCIFD **ATA/333/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 mars 2022

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ Sàrl
représentée par Me Sarah Busca Bonvin et Me Aurélien Barakat, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mai 2021 (JTAPI/548/2021)

EN FAIT

1) A_____ Sàrl, inscrite le 16 mai 2014 au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC), a son siège à la rue B_____ 1_____. Elle a pour but toutes activités dans le domaine immobilier, notamment l'achat, la vente, le courtage, le financement, l'investissement, la promotion, la gérance, à l'exclusion de certaines opérations. Monsieur C_____ D_____ et son fils, Monsieur E_____ D_____, sont respectivement le gérant et le directeur de cette société, avec signature individuelle.

a. Le capital social de cette société est entièrement détenu par la société F_____ SA (ci-après : F_____ SA). Celle-ci, ayant son siège à la même adresse genevoise que A_____ Sàrl, a été inscrite au RC le 23 avril 2014. Son but est notamment l'acquisition, la gestion et la cession de toutes participations dans toutes sociétés immobilières, commerciales, industrielles et financières, à l'exclusion de certaines activités, ou dans des entreprises ayant un objet semblable à celui des sociétés filiales ou faisant partie du groupe, ainsi que la fourniture de différentes prestations (administratives, informatiques, comptables, financières) au profit de ses entreprises. M. C_____ D_____ est actionnaire et administrateur de F_____ SA. Son fils en est le directeur.

b. F_____ SA possède aussi tout le capital social de la société G_____ Sàrl, inscrite au RC le 26 juin 2014 et ayant son siège à la même adresse genevoise que les deux sociétés précitées. G_____ Sàrl a pour but « toutes activités commerciales liées à tous types de produits de service, aussi bien dans le domaine industriel, financier qu'immobilier, tant en Suisse qu'à l'étranger, à l'exclusion de [certaines activités] ; toutes activités en rapport avec l'immobilier comme la gestion, l'intermédiation pour des opérations immobilières, la vente, la promotion, la location (…) ; le négoce de tous types de produits (…) ; la prise de participations et tous types d'investissements dans toutes sociétés et entreprises (quelle que soit leur forme) en Suisse et à l'étranger) ». M. C_____ D_____ et son fils en sont respectivement le gérant et le directeur, avec signature individuelle.

2) Dans son bilan au 31 décembre 2017, annexé à la déclaration fiscale 2017, A_____ Sàrl a mentionné, à titre d'actif immobilisé, un immeuble sis au 2_____, avenue H_____, et en particulier un « Fonds d'amortissement remploi » de CHF 3'727'174.- et un « Fonds d'amortissement » lié à cet immeuble de CHF 89'787.-.

Dans son compte de pertes et profits de l'exercice 2017, également joint à cette déclaration, elle a indiqué, à titre de résultat exceptionnel unique, la vente d'un immeuble situé 3_____, rue de A_____, aux I_____, pour CHF

12'250'000.-. Sa valeur nette comptable était de CHF 8'522'826.-, l'« amortissement remploi » de CHF 3'727'174.- et ledit résultat nul.

3) Dans son bilan au 31 décembre 2018, annexé à la déclaration fiscale 2018, A_____ Sàrl a à nouveau mentionné, à titre d'actif immobilisé, l'immeuble sis au 2_____, avenue H_____ avec un « Fonds d'amortissement remploi » de CHF 3'727'174.- et un « Fonds d'amortissement » lié à cet immeuble de CHF 269'363.-.

4) Cette société a répondu, en juillet 2019, à la demande de renseignements de l'autorité fiscale concernant l'année 2017. Le poste « Honoraires de gestion et administration » de CHF 147'744.- résultait d'une facture de la société G_____ Sàrl. Cette dernière supervisait les travaux dans l'immeuble H_____, gérait sa remise en location et effectuait le suivi nécessaire à son entretien ainsi que toutes les démarches y relatives. Le poste « Honoraires professionnels » de CHF 49'955.- concernait des honoraires d'avocats et de fiduciaire. La valeur comptable de l'immeuble des I_____ au 31 décembre 2016 (CHF 8'522'826.-) résultait de la déduction d'amortissements pour un total de CHF 233'629.- à sa valeur d'achat de CHF 8'756'455.-.

5) Le 20 février 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à A_____ Sàrl les bordereaux et avis de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de 2017. L'ICC s'élevait à CHF 898'091.30 et l'IFD à CHF 315'537.-.

Elle procédait à une reprise du bénéfice à hauteur de CHF 3'727'174.- au motif que les immeubles locatifs étaient considérés comme des valeurs de placement. Le remploi n'était pas admis dans le cas de remplacement d'actifs considérés comme des valeurs de placement. Seul un bien immobilier occupé par la société elle-même pourrait bénéficier d'un remploi si les autres conditions étaient remplies. Le même montant était repris dans le capital à titre de réserves latentes imposées.

6) Le 27 février 2020, l'AFC a notifié à A_____ Sàrl les bordereaux et avis de taxation pour les ICC et IFD de 2018. L'IFD était nul, tandis que l'ICC se montait à CHF 49'842.25.

Elle effectuait une reprise du capital de CHF 3'727'174.- à titre de réserves latentes imposées pour l'immeuble sis à Genève.

7) Dans les réclamations contre lesdites taxations, formées en mars 2020 et précisées en juin 2020, la contribuable a apporté les renseignements suivants.

Elle avait acquis, en août 2014, l'immeuble situé au 3_____, rue A_____, aux I_____, pour un prix total de CHF 8'786'460.- comprenant les frais de notaire, émoluments et impôts. Cet immeuble avait fait l'objet d'amortissements à

hauteur de CHF 58'500.- en 2014 et de CHF 87'565.- en 2015 et en 2016. Elle avait vendu cet immeuble en juillet 2017 pour un montant de CHF 12'250'000.-. Elle avait, en juillet 2017, procédé à l'acquisition d'un autre immeuble sis au 2_____, avenue H_____, qui était plus important notamment en termes de surface, pour le prix de CHF 17'250'000.-. Le transfert de propriété lié à cet achat datait du 4 septembre 2017 selon l'extrait du registre foncier produit dans le dossier de l'autorité fiscale.

Dans ses comptes, elle avait sollicité un remploi du bénéfice résultant de la vente immobilière à hauteur de CHF 3'727'174.- et procédé, à cette fin et conformément à la pratique de l'autorité fiscale, à l'amortissement de l'immeuble de remplacement. Les bordereaux litigieux ne tenaient pas compte de l'amortissement de CHF 3'727'174.- du nouvel immeuble acquis au titre de remploi de l'immeuble vendu qui servait à l'exploitation immobilière, ni de la diminution des fonds propres y relative. À titre subsidiaire, elle invoquait l'ajustement de la provision pour impôt lié au refus du remploi sollicité.

Elle avait délégué l'exploitation de son unique immeuble à la société G_____ Sàrl, plus particulièrement à M. C_____ D_____. Elle détaillait les prestations fournies par ce dernier ainsi : planification, décision et supervision des travaux de rénovation et d'entretien réalisés sur les appartements de l'immeuble ; démarches administratives afin d'obtenir les autorisations nécessaires pour lesdits travaux et suivi des relations avec les autorités administratives ; relations avec les locataires « s'agissant de leurs divers besoins et revendications, traitement de ces questions » ; relations avec les fournisseurs, établissement des plans, planning des travaux, suivi des chantiers, liste des intervenants, aussi bien pour les travaux et le dépannage de l'immeuble que pour les résidents ; sélection des candidatures de locataires lors de la remise sur le marché des appartements, visites sur place ; suivi des litiges et conduite des éventuelles négociations avec les locataires ; suivi des relations bancaires et négociation des différents crédits avec les instituts financiers pour le financement des travaux ; réalisation de l'ensemble des tâches de gérance de la société, à l'exception de la rédaction des baux confiée à une régie de la place. Ces prestations allaient « au-delà de simples travaux de gérance » et relevaient d'une « exploitation immobilière ». M. C_____ D_____ avait continué à assumer ces tâches qui s'étaient accrues par des travaux « conséquents » de rénovation dus à l'état de vétusté de l'immeuble. Les prestations fournies « par le propriétaire économique » de la société avaient permis « d'importantes économies » en épargnant les services d'un architecte et d'un maître d'ouvrage. Elle avait aménagé une salle de sport pour les habitants de l'immeuble. Dans une perspective de détention durable, MM. D_____ avaient eux-mêmes emménagé dans cet immeuble.

8) Les 28 août et 1er septembre 2020, l'AFC a rendu les décisions sur réclamation concernant les taxations 2017 et 2018 de A_____ Sàrl.

a. Elle a partiellement admis les réclamations relatives à la taxation 2017. Elle maintenait la reprise liée au remploi, mais prenait en compte un montant de CHF 910'400.- à titre d'impôts supplémentaires liés à cette reprise. Cela réduisait le bénéfice net imposable à CHF 2'801'835.- et le capital propre imposable à CHF 2'890'664.-. Les ICC dus s'élevaient ainsi à CHF 684'682.80 et l'IFD à CHF 238'153.-.

b. L'AFC a admis les réclamations pour la taxation 2018. L'IFD était toujours nul mais les ICC étaient réduits à CHF 45'789.15. Elle prenait en compte une déduction de CHF 910'400.-, ce qui diminuait le capital propre imposable à CHF 3'034'725.-. Elle maintenait le montant de CHF 3'727'174.- pris en compte à titre de réserves latentes imposées.

9) Dans le cadre de la procédure de recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), la contribuable a produit huit attestations de différentes entreprises certifiant que leur unique interlocuteur, en particulier pour les travaux de l'immeuble H_____, était M. C_____ D_____.

10) Par jugement du 31 mai 2021, le TAPI a admis le recours de A_____ Sàrl et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2017 et ICC 2018.

Il n'était pas contesté que la contribuable était une société immobilière, qu'elle était propriétaire d'un seul immeuble, que celui-ci était un actif immobilisé et que l'immeuble H_____, acquis en remplacement, remplissait la même fonction que celui des I_____. Les parties divergeaient cependant sur la nature de cette fonction, la recourante considérant qu'il s'agissait d'actifs immobilisés nécessaires à son exploitation tandis que l'AFC les qualifiait de simples immeubles de placement.

Sur la base des explications de la contribuable, selon lesquelles « l'exploitation et la gestion » de l'ancien et du nouvel immeuble étaient confiées à G_____ Sàrl, plus particulièrement à M. C_____ D_____, gérant de cette société et de la contribuable, le TAPI a considéré que les tâches accomplies par ce dernier correspondaient à une administration professionnelle des immeubles, à l'instar des prestations fournies par une gérance immobilière, comprenant de surcroît des travaux de rénovation et d'entretien. Bien qu'elle ne soit pas formellement et directement exercée par la recourante, cette activité ne pouvait être considérée comme déléguée à une entreprise externe, puisque G_____ Sàrl et la recourante étaient des sociétés sœurs dirigées par les mêmes personnes.

Le fait que le rendement de l'immeuble ne soit pas au moins vingt fois supérieur au salaire perçu par M. C_____ D_____ n'était pas déterminant selon le TAPI, puisque le Tribunal fédéral considérait que les critères de la circulaire n° 5 de l'administration fédérale des contributions du 1er juin 2004 sur les

restructurations (ci-après : la circulaire n° 5) visaient principalement les cas de fusion, scission, transformation et le transfert de patrimoine et qu'ils n'étaient pas directement applicables au remploi tel que prévu en matière d'impôts fonciers.

Enfin et surtout, l'immeuble représentait l'unique actif immobilisé de la recourante et lui procurait sa seule source de revenus. En tant que tel, il servait directement à l'activité de l'entreprise et ne pouvait pas être vendu sans nuire à son processus de production. Après la vente de l'immeuble des I_____, son remplacement s'avérait, selon le TAPI, nécessaire à la recourante pour poursuivre son activité. L'immeuble des I_____ constituait ainsi un actif immobilisé d'exploitation. Son non-remplacement par celui H_____ aurait rendu son activité sans objet.

11) Le 5 juillet 2021, l'AFC a interjeté recours contre ce jugement, qui lui avait été notifié le 3 juin 2021, auprès de la chambre administrative de la Cour de justice
(ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions sur réclamation. Elle produisait deux pièces couvertes par le secret fiscal concernant le salaire touché en 2017 et en 2018 par M. C_____ D_____.

Elle s'opposait à l'application du mécanisme du remploi, tel que prévu aux art. 17 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et 64 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), à la contribuable, au motif que la condition de l'actif nécessaire à l'exploitation faisait « manifestement défaut ». Elle contestait le raisonnement du TAPI. La contribuable détenait uniquement un immeuble locatif dont le but était de générer un rendement, celui-ci étant le principal produit de son activité. Étant une pure société immobilière, elle n'avait pas d'activité d'exploitation de sorte qu'elle ne pouvait détenir des actifs nécessaires à l'exploitation. Le remploi était exclu pour cette seule raison. Faute de « processus de production », aucune entrave à ce dernier ne pouvait être retenue.

Il ne pouvait y avoir *in casu* de gestion professionnelle d'immeuble du fait de l'activité exercée par M. C_____ D_____. Celui-ci fournissait, à travers une société sœur, des prestations assimilables à celle d'une gérance immobilière. La jurisprudence fédérale exigeait dans ce cas l'existence de personnel ou d'une activité correspondant à une activité commerciale à titre individuel, soit par le propriétaire foncier, ce qui impliquait que l'exploitation soit exercée par la société détenant les immeubles et souhaitant bénéficier du remploi. Selon l'AFC, on ne pouvait pas admettre que les activités déléguées à des tiers, y compris à une société sœur, soient considérées comme des activités propres à la société, sous peine de « dénu[er] de fondement le mécanisme même du remploi ». Ainsi, seule l'activité du point de vue de la contribuable – qui sollicitait l'application du

remploi – devait être examinée. Cette société ne remplissait pas les critères précités posés par la jurisprudence (personnel ou activité commerciale à titre individuel). Elle se limitait à détenir un immeuble de placement qui lui servait pour son rendement. Or, selon la jurisprudence fédérale, la seule détention d'immeubles de placement, même s'ils appartenaient à la fortune commerciale, ne constituait pas nécessairement une exploitation. Celle-ci requérait une gestion professionnelle de nombreux immeubles effectuée avec ses propres services administratifs.

Rappelant la jurisprudence fédérale selon laquelle il n'existait pas, dans le cadre de la gestion d'immeuble, de réelle contrainte s'agissant de l'acquisition de remplacement, l'AFC estimait que tant l'immeuble vendu que celui acheté visaient une longue détention, de sorte qu'il s'agissait d'un simple investissement en vue de générer un rendement. De plus, la contribuable ne détenait qu'un seul immeuble, ce qui excluait la qualification d'exploitation professionnelle. Elle n'exploitait pas elle-même son immeuble puisqu'elle déléguait à une société tierce la gestion de son bien. L'immeuble détenue par la contribuable était un bien servant au placement car elle pouvait le vendre ou faire un placement d'une autre nature générant un rendement. Il s'agissait donc d'une réserve de valeur, et non d'actifs nécessaires à l'exploitation. L'application du remploi était donc exclue.

Le TAPI avait à tort écarté l'application des critères posés par la circulaire n° 5, pour définir la notion d'actifs nécessaires à l'exploitation. Le Tribunal fédéral avait précisé que l'analyse desdits critères devait être plus restrictive en matière de remploi que pour les cas de restructuration fiscalement neutre, vu que le lien était dissous et que les réserves latentes étaient reportées sur un objet de remplacement. La détention et l'administration de propres immeubles constituaient une exploitation, au regard de cette circulaire, si trois conditions cumulatives étaient remplies. Or, selon l'AFC, tel n'était pas le cas dans la présente affaire. La contribuable ne participait pas au marché, sa principale aspiration étant l'obtention de revenus locatifs. Le fait que M. C_____ D_____ gérait l'immeuble par le biais de la société G_____ Sàrl, mandatée par la contribuable, n'y changeait rien. Le rendement de l'immeuble – qui était de CHF 494'330.- en 2017 et de CHF 601'365.- en 2018 – n'était pas au moins vingt fois supérieur au coût du personnel, vu le salaire perçu par M. C_____ D_____ en 2017 et 2018. Il en allait de même si le montant total des honoraires de gestion et d'administration comptabilisés par la contribuable (CHF 147'744.- en 2017 et CHF 130'000.- en 2018) était pris en compte.

12) La contribuable a conclu au rejet du recours.

Ni la pratique, ni la jurisprudence du Tribunal fédéral n'excluaient le fait qu'une société immobilière puisse constituer une exploitation. Cette qualification n'était pas écartée du fait de recourir aux services de tiers, étant précisé que la société G_____ Sàrl n'était *in casu* pas une entreprise externe mais une entité du

même groupe dirigée par la même personne physique. La circulaire n° 5 ne traitait pas les cas de remploi au sens de l'art. 64 LIFD, mais les restructurations fiscalement neutres au sens des art. 19 et 61 LIFD.

Le critère de « 20 fois un salaire » prévu par cette circulaire était inapproprié *in casu*, raison pour laquelle le TAPI devait procéder à une appréciation globale plus nuancée. L'activité de la contribuable dépassait la simple gérance immobilière qui devait ici être qualifiée de gestion professionnelle d'immeubles et partant d'exploitation au sens des art. 64 LIFD et 17 LIPM. La contribuable avait une activité particulièrement intense et régulière, visant notamment à maintenir sur le long terme la capacité « générative » du bien immobilier. La stratégie commerciale « axée sur les baux à court terme » supposait une intervention plus importante que la moyenne et continue dans le temps. Cette activité occupait M. C_____ D_____ à plein temps, qui était également impliqué dans « toutes les étapes de l'exploitation immobilière ». Il était entre autres chargé de la planification (demandes d'autorisation, négociation des contrats avec les différents corps de métier), des décisions, de la supervision des travaux de rénovation et d'entretien réalisés, de la gestion des relations avec les fournisseurs, de l'établissement des plans, du planning des travaux, de la publicité/annonces et du suivi quotidien des locataires.

Les deux immeubles précités étaient des actifs immobilisés. La justification commerciale des amortissements n'avait pas été contestée. Ils ne pouvaient être considérés comme de simples immeubles de placement car elle les avait « véritablement exploités », même si cette activité avait été déléguée à M. C_____ D_____ à travers la société G_____ Sàrl. Elle avait ainsi déployé « une activité d'exploitation immobilière importante ». Le caractère nécessaire desdits immeubles était donné par le fait qu'à défaut du remplacement du seul immeuble de la société, elle aurait été contrainte de cesser son exploitation, ses activités. Les deux immeubles devaient ainsi être qualifiés de biens nécessaires à son exploitation, et le remploi admis.

13) L'AFC a ensuite répliqué et maintenu sa position.

Elle contestait l'application très large, par le TAPI, des règles du remploi, qui vidait ce mécanisme de tout son sens. En outre, le fait que la contribuable délègue la gestion de l'immeuble confirmait qu'elle le détenait en vue de générer un rendement, ce qui résultait aussi de sa volonté de détenir son unique immeuble sur le long terme. Cela excluait la qualification d'exploitation commerciale dans le domaine immobilier. Cette qualification pourrait éventuellement être retenue, selon l'AFC, si la société exerçait notamment son activité de manière proactive et quantitativement plus importante dans ce domaine. L'intensité de la gestion de l'immeuble par un tiers n'était pas déterminante, puisque le but visé par la détention de l'immeuble était de générer un rendement. L'activité décrite par la contribuable permettait d'atteindre ce but mais non de retenir qu'il s'agissait d'un

immeuble nécessaire à l'exploitation au sens des règles du remploi vu que l'immeuble ne servait pas une exploitation commerciale mais représentait un placement de la société et servait indirectement son actionnaire unique. La doctrine allait dans le même sens : ce n'était que dans le cadre très restreint d'un complexe immobilier organisé selon un système intégré couvrant l'ensemble des besoins de planification, de gestion, d'installations et d'équipements qu'il pouvait être considéré que les biens étaient nécessaires à l'exploitation car une telle organisation était comparable à celle d'une entreprise de fabrication ou de commerce traditionnel. La présente affaire ne concernait pas, selon l'AFC, l'exploitation d'un complexe immobilier, mais la gestion d'un immeuble de placement dont le rendement était optimisé par une gérance.

Enfin, le fait qu'elle ait accepté des amortissements n'impliquait pas nécessairement l'application du remploi si les biens n'étaient pas des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation, comme en l'espèce où il s'agissait d'immeubles de placement non nécessaires à l'exploitation.

14) Puis, la contribuable a dupliqué et maintenu sa position.

Le fait qu'elle entendait conserver son unique immeuble sur le long terme ne signifiait pas nécessairement qu'il s'agissait d'un immeuble de placement. Tant l'immeuble de placement que l'immeuble nécessaire à l'exploitation étaient des biens immobilisés, par définition, détenus sur le long terme.

15) Sur ce, 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 du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 17 al. 1 et 3 et art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) L'AFC conteste l'application du remploi à la contribuable, « pure société immobilière » n'ayant pas d'activité d'exploitation de sorte que la condition exigeant un actif « nécessaire à l'exploitation » n'est pas réalisée. Seule doit être prise en compte l'activité de la contribuable, unique personne juridique à solliciter le remploi, à l'exclusion des activités exercées par son gérant, M. C_____ D_____ et sa société sœur, G_____ Sàrl.

Le TAPI, suivi par la contribuable, adopte une autre approche, plus globale, incluant, dans l'examen du remploi litigieux, les activités exercées par M. C_____ D_____ et G_____ Sàrl. Qualifiant l'activité de M. C_____

D_____ d'« administration professionnelle des immeubles, à l'instar des prestations fournies par une gérance immobilière » et retenant que l'immeuble est la seule source de revenus de la contribuable, le TAPI estime que son remplacement est directement nécessaire à la continuation de l'activité de cette dernière et admet ainsi le remploi sollicité.

Comme le relève le TAPI, les parties ne contestent pas que la contribuable est propriétaire d'un seul immeuble qui fait partie de son actif immobilisé. Il convient ainsi d'examiner si les conditions du remploi sont réalisées.

a. Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (art. 64 al. 1 phr. 1 LIFD ; art. 8 al. 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14, applicable par renvoi de l'art. 24 al. 4 LHID ; art. 17 al. 1 phr. 1 LIPM qui précise que le report des réserves latentes doit intervenir « dans un délai raisonnable »). Ces dispositions ont leur pendant, pour la détermination du revenu des personnes physiques, aux art. 30 al. 1 LIFD, 8 al. 4 LHID et 21 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation (« *Betrieb* ») sont considérés comme nécessaires à celle-ci ; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement (art. 64 al. 3 LIFD ; art. 17 al. 4 LIPM ; cf. également pour le revenu des personnes physiques : art. 30 al. 3 LIFD).

b. Si les conditions légales sont réunies, le remploi entraîne un report de l'imposition sur les réserves latentes, jusqu'à la réalisation ultérieure des biens de remplacement. Il constitue ainsi une « importante exception » à la règle, selon laquelle la sortie à titre onéreux d'éléments nécessaires à l'exploitation de l'entreprise provoque en principe la réalisation des réserves latentes afférentes à ces éléments (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 286 n. 81).

Le remploi en franchise d'impôt d'actifs immobilisés est admis à quatre conditions cumulatives, dont l'une prévoit que l'objet du remploi et son remplaçant sont des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation (Xavier OBERSON,
op. cit., p. 286 n. 82 ss, 83). Ceux-ci doivent servir directement à l'exploitation. Le point de savoir si un bien est nécessaire à l'exploitation s'apprécie au regard de la fonction remplie par cet actif au sein de l'entreprise. En d'autres termes, les actifs nécessaires à l'exploitation sont ceux qui sont affectés à la capacité de rendement de l'entreprise et dont la vente réduirait cette capacité (Robert DANON

in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand – Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017 ad art. 64 n. 9).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au remploi au sens de l'art. 8 al. 4 LHID, dont la teneur est similaire aux art. 64 al. 1 LIFD et 17 al. 1 LIPM, la condition de bien immobilisé nécessaire à l'exploitation (« *betriebsnotwendiges Anlagevermögen* ») présuppose l'existence d'une exploitation (« *Betrieb* ») (arrêt du Tribunal fédéral 2C_900/2018 du 6 janvier 2020 consid. 6).

L'application de cette norme implique, d'une part, que l'activité lucrative indépendante puisse être qualifiée d'exploitation et, d'autre part, que l'immeuble en cause constitue un bien immobilisé nécessaire à l'exploitation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_107/2011 du 2 avril 2012 consid. 4).

La notion d'exploitation a été définie par le Tribunal fédéral en matière de restructuration. Constitue une exploitation tout un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance. L'exploitation se caractérise par un degré élevé d'autonomie et se présente comme une organisation capable de subsister par elle-même. Dans une exploitation, le capital et le travail sont mis en œuvre dans le but de réaliser un profit, étant précisé que l'engagement de la force de travail ne se limite pas au prélèvement des plus-values ou à la récupération de bénéfices (ATF 142 II 283 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1/2020 du 4 mars 2020 consid. 2.5 ; 2C_674/2018 du 18 décembre 2018 consid. 3.5). Pour les raisons évoquées *supra*, le Tribunal fédéral préconise une interprétation stricte de la notion d'exploitation, cette notion étant plus étroite que celle d'activité lucrative indépendante (ATF 142 II 283 consid. 3.3 = RDAF 2017 II p. 45, 46 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2020 précité consid. 2.6).

La deuxième condition susmentionnée, relative au bien immobilisé nécessaire à l'exploitation, a été examinée par le Tribunal fédéral dans deux affaires zurichoises concernant le domaine de l'immobilier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 du 8 décembre 2016 consid. 3 ; 2C_107/2011 précité consid. 5). Les valeurs patrimoniales nécessaires à l'exploitation sont des parties intégrantes indispensables de l'entreprise ; leur aliénation conduirait à une modification substantielle de celle-ci. En sont ainsi exclues les valeurs utiles à l'entreprise uniquement à titre de placement de fortune ou par ses revenus (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 3.1 ; 2A.122/2005 du 16 septembre 2005 consid. 2.2.2).

Le fait que des immeubles soient considérés « nécessaires à l'exploitation » dans le sens courant du terme du fait que l'activité de l'entreprise ne peut pas être réalisée sans eux, ne signifie pas qu'ils le sont aussi selon la réglementation applicable au remploi. En effet, dans le cas de sociétés actives dans la gestion

d'immeubles, il n'y a pas de contrainte à remplacer les biens immobilisés, comme lorsqu'il s'agit d'immeubles « véritablement » nécessaires à l'exploitation. L'entreprise ne doit pas forcément investir le produit à nouveau dans des immeubles de rendement. Elle peut aussi investir les liquidités autrement ou obtenir un revenu par un retrait de capital. Le lien entre l'objet de remplacement et celui à remplacer est ainsi, de toute évidence, moins étroit que lors d'un véritable remploi (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 3.4 ; 2C_107/2011 précité consid. 5.1). De plus, contrairement aux restructurations, ledit lien est dissous en cas de remploi, les réserves latentes passant à l'objet de remplacement. Les critères de la circulaire n° 5 relative aux restructurations – qui ne lie pas les tribunaux – ne sont, selon le Tribunal fédéral, pas directement applicables au remploi en droit des impôts fonciers. La condition de « biens nécessaires à l'exploitation » doit répondre à des critères plus sévères pour admettre un remploi fiscalement neutre (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 3.3 ; 2C_107/2011 précité consid. 5.1).

Le Tribunal fédéral a également jugé qu'une entreprise active dans l'immobilier n'était pas plus mal traitée que celles dont les revenus provenaient de moyens de production autres que les immeubles. Si l'on suivait la thèse selon laquelle les immeubles de sociétés actives dans la gestion d'immeubles et qualifiées d'exploitation, seraient des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, alors les entreprises actives dans la gestion d'immeubles seraient favorisées, en matière de remploi fiscalement neutre, par rapport aux sociétés d'exploitation. En effet, tous les immeubles des premières rempliraient la condition de « biens nécessaires à l'exploitation », alors que pour bénéficier du remploi, les secondes devraient aliéner les immeubles puis en acquérir de nouveaux devant directement servir l'exploitation. Une telle thèse n'est pas conforme aux dispositions légales susmentionnées applicables au renvoi. Elle aurait pour conséquence de définitivement soustraire les sociétés actives dans la gestion d'immeubles de l'imposition des réserves latentes, puisqu'elles pourraient, à chaque vente d'immeuble, réinvestir tout de suite la plus-value obtenue dans l'achat d'un nouvel immeuble. Tel ne peut être le sens du remploi (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 5 à 5.2 ; 2A.122/2005 précité consid. 3.2 et les arrêts cités).

La société immobilière se distingue de la société d'exploitation. Pour cette dernière, la propriété foncière constitue la base objective de son exploitation, comme par exemple les entreprises de transbordement et les entrepôts. Pour déterminer si une société est une société immobilière, il faut non seulement se référer à son but statutaire mais aussi à l'ensemble des circonstances. Ce n'est pas la volonté des sociétaires, mais les caractéristiques objectives qui permettent de déterminer s'il s'agit d'une société d'exploitation ou d'une société immobilière (arrêt du Tribunal fédéral 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 consid. 2.4).

d. Dans l'ATF 142 II 283, le Tribunal fédéral a dû examiner si une activité lucrative indépendante visant l'administration et le commerce de biens immobiliers remplissait la condition de l'exploitation dans un cas de restructuration (consid. 3.4).

Malgré l'opinion d'une partie de la doctrine, le Tribunal fédéral a jugé que la notion d'activité lucrative indépendante était plus large que celle d'exploitation (« *Betrieb* ») et que l'exercice d'une activité lucrative indépendante n'impliquait pas nécessairement la présence d'une exploitation (ATF 142 II 283 consid. 3.3.1 = RDAF 2017 II 45, 46 ; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2020 précité consid. 2.6). Cela ressortait en premier lieu de l'art. 18 al. 1 LIFD, selon lequel sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Cette disposition soumettait à l'imposition non seulement les revenus provenant d'une exploitation (commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole) et d'une profession libérale, mais également les revenus issus de toute autre activité lucrative indépendante (ATF 142 II 283 consid. 3.3.1). De plus, le terme « exploitation » (« *Betrieb* ») n'était pas étranger au droit fiscal puisqu'il était mentionné dans différentes dispositions, notamment à l'art. 30 al. 3 LIFD relatif au remploi applicable aux personnes physiques. Ainsi, le traitement fiscal d'une activité lucrative indépendante n'était pas identique selon que celle-ci s'exerce dans le cadre d'une exploitation ou non (ATF 142 II 283 consid. 3.3.2).

L'opinion doctrinale, selon laquelle toute activité lucrative indépendante devait être considérée comme une exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, avait pour effet, selon le Tribunal fédéral, de vider la condition de l'exploitation de toute sa substance. Elle conduisait au résultat que toute fortune commerciale remplirait cette exigence. Or, tel n'était pas la volonté du législateur vu le texte clair de cette disposition et ses travaux préparatoires. La solution choisie par ce dernier, subordonnant le transfert – fiscalement neutre – d'une entreprise de personnes à l'existence d'une exploitation (ou partie de celle-ci), reposait sur des motifs objectifs. Par ailleurs, des exigences plus élevées en matière de restructurations fiscalement neutres se justifiaient parce que ce type de transactions s'accompagnait régulièrement de transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée. Contrairement au gain en capital issu de la fortune commerciale, celui provenant d'une aliénation de la fortune privée était exempt d'impôt (ATF 142 II 283 consid. 3.3.3). Le Tribunal fédéral a conclu que la condition de l'exploitation était déterminante (ATF 142 II 283 consid. 3.3.4).

Selon le Tribunal fédéral, la gestion (« *Verwaltung* ») de biens immobiliers ne présente les caractéristiques d'une exploitation (« *Betrieb* ») que de manière exceptionnelle. Elle présuppose une activité immobilière professionnelle, comme cela ressort de son arrêt 2C_107/2011 du 2 avril 2012 portant sur le remploi de

biens immobilisés nécessaires à l'exploitation (consid. 3.3). Il n'est pas exclu que la gestion de biens immobiliers, qui dépasse la simple gestion de patrimoine, qui porte sur un grand nombre d'immeubles et qui s'effectue à travers des prestations propres telles que la location et la gestion, puisse constituer une exploitation au sens du droit fiscal. On ne peut cependant parler d'exploitation que lorsque la gestion ne se limite pas à un simple investissement du capital d'une entreprise dans l'immobilier (ATF 142 II 283 consid. 3.4.1 et les arrêts cités).

Dans cette espèce, le patrimoine transféré était constitué de quatre appartements, quatre places de parc souterraines et de quelques actions dans des sociétés anonymes de faible valeur. La société concernée n'avait en outre pas eu une très grande activité dans le domaine de l'immobilier, de sorte que cette activité n'atteignait pas une telle intensité pour être qualifiée d'exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD (ATF 142 II 283 consid. 4).

e. Selon la circulaire n° 5 (points 3.2.2.3, 4.3.2.8), la détention et l'administration de ses 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.

3) En l'espèce, la principale divergence entre les parties porte sur la fonction de l'immeuble. La contribuable considère qu'il s'agit d'un bien nécessaire à son exploitation, tandis que l'AFC le qualifie de simple placement ayant pour seul but de lui procurer un rendement à l'instar de tout autre type d'investissement.

a. Le TAPI suit le point de vue de la contribuable, mais en englobant les activités de sa société sœur G_____ Sàrl et plus particulièrement celle de son gérant, M. C_____ D_____. Certes, ces deux sociétés sont dirigées par MM. D_____, le père C_____ en étant le propriétaire indirect par le biais de F_____ SA qu'il dirige aussi avec son fils. Elles ont cependant chacune une personnalité juridique propre et sont de ce fait juridiquement indépendantes l'une de l'autre. Elles ont aussi une existence juridiquement distincte de celle de leur gérant unique et de F_____ SA qui les détient.

Le raisonnement du TAPI s'affranchit de la forme juridique de ces deux sociétés à responsabilité limitée en les concevant comme une seule entité sous la houlette de leur gérant unique et propriétaire indirect, M. C_____ D_____. Sous l'angle fonctionnel, cette vision semble correcte. Toutefois, du point de vue juridique, on ne voit pas de raison *in casu* de faire abstraction de l'existence juridique distincte des trois sociétés susmentionnées et de celle de M. C_____ D_____. En effet, elles ont chacune leur propre rôle. F_____ SA chapeaute les

deux sociétés à responsabilité limitée en détenant leur capital social. A_____ Sàrl est la propriétaire successive des deux immeubles en cause, tandis que G_____ Sàrl s'occupe des tâches de gestion de l'immeuble H_____, étant relevé que son rôle par rapport à l'immeuble des I_____ n'est pas précisé. La dissociation de ces différentes fonctions, par la constitution de sociétés distinctes, ne poursuit, à tout le moins à première vue et selon les éléments du dossier, pas de but illégitime ou injustifié, comme le serait le fait de vouloir contourner une interdiction ou éluder un contrat, exemples susceptibles d'entraîner l'application du principe de la transparence (Durchgriff ; ATF 144 III 541 consid. 8.3.1 ; 128 II 329 consid. 2.4).

Enfin, la qualification de l'activité de M. C_____ D_____, retenue par le TAPI, d'« administration professionnelle des immeubles » est susceptible de lui imputer une activité lucrative indépendante avec pour effet de qualifier la fortune y relative de fortune commerciale, ce qui lui permettrait, à titre personnel, de prétendre au remploi pour autant que toutes les autres conditions soient réunies**.** Toutefois, il a choisi, en tant que dirigeant économique des trois sociétés précitées, d'organiser son activité économique sous la forme juridique susmentionnée, en particulier en attribuant à chacune des sociétés une fonction spécifique. Il n'y a en l'espèce pas de raison juridique de s'écarter de ce choix, hormis la recherche d'une éventuelle optimisation fiscale liée au report de l'imposition des réserves latentes en cas de remploi. Or, un tel motif n'est pas suffisant pour s'écarter de l'organisation juridique choisie en l'espèce par M. C_____ D_____.

Dans ces circonstances, il y a lieu d'examiner la question du remploi à la lumière de l'activité de la contribuable exclusivement, comme le soutient l'AFC. En tant que personne morale, A_____ Sàrl peut prétendre au remploi à condition d'en remplir les exigences légales. L'activité de G_____ Sàrl et de M. C_____ D_____, mise en évidence par la contribuable dans ses réclamations de mars et juin 2020 devant l'AFC, n'est ainsi pas déterminante pour la résolution du présent litige.

b. Pour pouvoir bénéficier du remploi, il faut que A_____ Sàrl puisse démontrer former une exploitation au sens de la jurisprudence fédérale susmentionnée. Dans le domaine de l'immobilier, la gestion de biens immobiliers ne réalise la condition de l'exploitation (« *Betrieb* ») que de manière exceptionnelle selon la jurisprudence du Tribunal fédéral. Si cette gestion dépasse la simple gestion de patrimoine, porte sur un grand nombre d'immeubles et s'effectue à travers des prestations propres telles que la location et la gestion, notre Haute Cour n'exclut pas qu'elle puisse constituer une exploitation. Cependant, le Tribunal fédéral souligne qu'il n'y a pas d'exploitation lorsque la gestion se limite à un simple investissement du capital d'une entreprise dans l'immobilier (ATF 142 II 283 consid. 3.4.1).

La justification de cette position restrictive du Tribunal fédéral réside dans la conséquence fiscalement exceptionnelle du remploi consistant à reporter l'imposition des réserves latentes de l'objet remplacé sur celui de remplacement, si tous deux sont des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation. Il importe ainsi de réserver ce type de traitement fiscal à des cas véritables de remploi, étant précisé que ceux-ci sont soumis à des critères plus sévères que ceux de la circulaire n° 5 relative aux restructurations vu que le lien entre l'objet remplacé et celui de remplacement est dissous, les réserves latentes passant à l'objet de remplacement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 3.3 ; 2C_107/2011 précité consid. 5.1). Admettre pour les sociétés immobilières de gestion (« *Immobilienverwaltungsgesellschaf* »), y compris qualifiées d'exploitation, que leurs immeubles sont des biens immobilisés « nécessaires à l'exploitation » leur permettrait, selon le Tribunal fédéral, de toujours remplir cette condition légale, exigée pour le remploi. Notre Haute Cour souligne que cela aurait pour conséquence de définitivement les soustraire de l'imposition des réserves latentes puisqu'elles pourraient, à chaque vente d'immeuble, réinvestir tout de suite la plus-value obtenue dans l'achat d'un nouvel immeuble. Or, tel ne peut être le sens du remploi selon le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_176/2016 précité consid. 5).

c. Il convient ainsi d'examiner la présente espèce au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, en veillant à admettre le remploi qu'en présence d'une exploitation (« *Betrieb* ») et non seulement d'une activité lucrative indépendante, vu son effet fiscalement exceptionnel sur l'imposition des réserves latentes et par voie de conséquence sur le bénéfice imposable.

Comme déjà relevé, l'activité retenue par le TAPI est celle exercée par M. C_____ D_____ à travers G_____ Sàrl. Il ne s'agit ainsi pas d'une activité propre de la contribuable, qui ne le conteste d'ailleurs pas. De plus, cette dernière met essentiellement en lumière les différentes tâches assumées par son gérant, dans le cadre de G_____ Sàrl, en lien avec les travaux de rénovation de l'immeuble H_____ et la remise en location subséquente des appartements, hormis deux attribués à MM. D_____ aux fins d'habitation. Sous réserve des attestations des entreprises produites devant le TAPI, le dossier contient peu d'éléments sur les tâches effectuées sur l'immeuble locatif des I_____. Or, pour bénéficier du remploi, les deux immeubles précités doivent être nécessaires à l'exploitation de la personne invoquant le remploi, ce qui implique qu'une exploitation existe pour les deux immeubles.

Dans le présent cas, l'activité qui peut être attribuée à A_____ Sàrl au regard du dossier est celle de détenir un immeuble – d'abord celui des I_____, puis celui H_____ – comprenant des appartements soumis à la location. Elle-même n'occupe aucun de ceux-ci, ce qui est confirmé par les adresses différentes

entre celle de son siège et celle des deux immeubles qu'elle a successivement détenus. Cela correspond au but d'une société immobilière. Dans ce cas, selon le Tribunal fédéral, la société immobilière au sens étroit, à savoir la société de gestion immobilière (« *Immobilienverwaltungsgesellschaft* »), se caractérise par le fait d'utiliser les immeubles comme un placement de capital sûr ou profitable, tel que la location de logements. Elle se distingue de la société d'exploitation (« *Betriebsgesellschaft* ») qui utilise la propriété foncière comme base de son exploitation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_643/2017 précité consid. 2.4 et 2.5).

La détention d'un seul immeuble sans activité de gestion ne répond pas aux exigences posées par le Tribunal fédéral pour qualifier d'exploitation une éventuelle gestion de biens immobiliers, ni à sa définition plus générale d'exploitation au sens de la jurisprudence susmentionnée. En effet, la contribuable ne détient en l'espèce qu'un seul immeuble et recourt, pour sa gestion, aux services d'une société tierce, G_____ Sàrl, dont il n'y a pas de raison, comme évoqué plus haut, d'ignorer leur existence et indépendance juridique malgré leurs liens étroits. A_____ Sàrl ne peut, sur la base de ces éléments, pas non plus être qualifiée de complexe organisationnel et technique doté d'une degré élevé d'autonomie et capable de subsister par elle-même. Il n'est au surplus pas contesté que la recourante n'est pas active dans le commerce de biens immobiliers.

Par ailleurs, la détention de l'immeuble H_____, quelle que soit sa durée, permet, pendant celle-ci, à la contribuable et, indirectement à M. C_____ D_____, d'en retirer un rendement plus ou moins important suivant le niveau des loyers demandés. Il n'y a pas de raison de considérer qu'il en serait allé différemment pour l'immeuble locatif des I_____ détenu par la contribuable pendant trois ans, avant de le vendre à un prix supérieur à celui de son achat et de procéder, à la même époque, à l'acquisition de l'immeuble H_____.

Dans ces circonstances, il faut admettre, avec l'AFC, que la détention successive des deux immeubles précités par la contribuable consiste en un placement de fortune destiné à lui procurer un rendement à travers les loyers perçus. Il s'agit d'un investissement financier effectué dans l'immobilier, utile à la contribuable et, indirectement, à M. C_____ D_____, en raison des revenus générés. Il ne ressort par ailleurs pas du dossier que la contribuable ait été contrainte d'acheter l'immeuble H_____, pour des raisons autres que celle d'optimiser le rendement de son capital, investi d'abord dans l'immeuble des I_____ puis dans celui H_____.

Par conséquent, la détention des immeubles ici en cause par la recourante ne peut que constituer un placement de capital aux fins d'en obtenir un rendement, à l'instar d'un autre type d'investissement financier. Elle ne sert l'exercice d'aucune exploitation dont l'existence n'est *in casu* nullement établie pour les motifs évoqués *supra*. Ainsi, l'une des conditions cumulatives du remploi, exigeant que l'objet remplacé et celui de remplacement soient des biens nécessaires à

l'exploitation, n'est en l'espèce pas réalisée. Dès lors, la contribuable ne peut pas bénéficier du remploi sollicité.

Le recours de l'AFC doit donc être admis et le jugement querellé annulé. Les décisions sur réclamation des 28 août et 1er septembre 2020 relatives aux taxations ICC et IFD de 2017 et ICC 2018 doivent en conséquence être rétablies.

4) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui n'obtient pas gain de cause (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 5 juillet 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mai 2021 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mai 2021 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale des 28 août et 1er septembre 2020 concernant A_____ Sàrl ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de A_____ Sàrl ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Sarah Busca Bonvin et Me Aurélien Barakat, avocats de A_____ Sàrl, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Payot Zen-Ruffinen et McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	le président siégeant :
M. Michel	J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :