

du 3 février 2004

dans la cause

I. \_\_\_\_\_ SÀRL  
représentée par Me Pierre Gillioz, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. La société I.\_\_\_\_\_ S.A., de siège à Zurich, a été transformée en Sàrl par décision de son assemblée générale du 14 décembre 2000, en application des articles 824 à 826 CO.

I.\_\_\_\_\_ Sàrl a été inscrite au registre du commerce de Zurich le 17 janvier 2001.

2. I.\_\_\_\_\_ S.A. était propriétaire de plusieurs parcelles à Genève dont la valeur avait été fixée à CHF 113'261'150.-.

3. Nantie d'un extrait du registre du commerce de Zurich, I.\_\_\_\_\_ Sàrl a requis du registre foncier de Genève qu'elle soit inscrite sous sa nouvelle forme juridique en relation avec les parcelles dont elle était propriétaire.

4. Le 20 février 2001, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), soit pour elle la division de l'enregistrement, des successions et des impôts fonciers, a notifié à I.\_\_\_\_\_ Sàrl un bordereau de droits d'enregistrement correspondant à 3 % de la valeur des immeubles, soit CHF 3'397'834,50.

Comme motif du bordereau, l'AFC avait indiqué : "Transformation de la société I.\_\_\_\_\_ S.A. en une nouvelle société I.\_\_\_\_\_ Sàrl".

5. Par acte du 19 mars 2001, I.\_\_\_\_\_ Sàrl a élevé réclamation. Elle a contesté l'interprétation qu'avait faite l'AFC de l'opération en question : il ne s'était pas agi d'un acte translatif à titre onéreux de la propriété de biens immobiliers, ni de la fusion ou de l'absorption de patrimoine. Selon l'article 826 CO, en pareil cas, l'actif de la société dissoute passait sans autre formalité à la nouvelle société dès l'inscription de celle-ci sur le registre du commerce.

6. Par décision du 14 mai 2001, l'AFC a rejeté la réclamation. La loi sur les droits d'enregistrement était une loi très formaliste. Lorsqu'il y a avait transfert d'un immeuble d'une entité juridique à une autre entité juridique, des droits d'enregistrement étaient perçus.

Selon l'extrait du registre du commerce de Zurich, la Sàrl avait repris les actifs et les passifs de la société anonyme. Il y avait donc eu transfert d'un patrimoine entre deux entités juridiques distinctes, soit de la société anonyme dissoute à la Sàrl nouvellement créée. L'ATF 125 III 18 (ci-après : l'arrêt Beauregard), confirmait que la transformation d'une S.A. en une Sàrl selon les articles 824 ss CO était un cas de transformation dite "par transfert" et non une transformation par changement de forme juridique, ce qui supposait qu'il n'y ait ni dissolution, ni liquidation de la société.

7. a. I. \_\_\_\_\_ Sàrl a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) par acte du 15 juin 2001. L'assujettissement aux droits d'enregistrement n'intervenait que pour les actes translatifs à titre onéreux de la propriété de biens immobiliers. Or, un acte ne pouvait être qualifié d'onéreux que s'il existait une contrepartie financière. Cela présupposait que l'acte réunisse ou lie deux personnes physiques ou morales. Dans le cas de la transformation d'une S.A. en Sàrl, à aucun moment il n'existait de convention qui lie les deux sociétés. Tout différent était le cas d'une fusion de sociétés, situation qui se caractérisait par la nécessité pour les sociétés de conclure un contrat de fusion. La transformation d'une S.A. en Sàrl n'impliquait qu'une décision unilatérale, de nature purement corporative qui, faute de contrepartie, ne pouvait être qualifiée d'onéreuse.
- b. L'opération litigieuse n'était pas davantage assimilable à une cession ou à une reprise de biens immobiliers, lesquels supposaient nécessairement deux parties à l'acte translatif de propriété.
- c. Il y avait enfin inégalité de traitement, en ce sens que l'arrêt Beauregard avait admis la transformation en S.A. d'une Sàrl par la seule modification de ses statuts, sans dissolution ni liquidation, alors que cette forme de transformation n'était pas prévue par le CO. A suivre l'AFC, cette forme de transformation - inverse au cas d'espèce - ne serait pas assujettie aux droits d'enregistrement.
8. Par décision du 12 décembre 2002, la commission de recours a rejeté le recours. Elle a d'abord constaté que la transformation en cause avait comme conséquence la

dissolution sans liquidation de la S.A. et la création d'un nouveau sujet de droit. Elle a donc admis que la transformation était bien à l'origine d'un transfert de la propriété d'une personne morale à une autre de biens immobiliers sis dans le canton. Restait à déterminer si ce transfert avait eu lieu à titre onéreux ou gratuit. Or, la reprise des actifs de I.\_\_\_\_\_ S.A. par I.\_\_\_\_\_ Sàrl s'était faite contre la reprise de l'intégralité de son passif. Cette reprise constituait manifestement une forme de contre-prestation, si bien que le transfert des biens immobiliers à I.\_\_\_\_\_ Sàrl devait être qualifié d'onéreux. La commission de recours s'est inspirée par analogie d'un ATF du 28 juin 1996 publié in RDAF 1997 II 766.

Les conditions d'un assujettissement aux droits d'enregistrement étaient ainsi réalisées.

Quant au grief d'inégalité de traitement, il n'avait pas été suffisamment motivé.

9. I.\_\_\_\_\_ Sàrl a recouru auprès du Tribunal administratif par acte du 16 janvier 2003. Elle a repris pour l'essentiel les arguments développés devant la commission de recours. L'assujettissement ne reposait sur aucune base légale. L'AFC avait fait application de l'article 33 LDE, lequel parlait d'actes translatifs de la propriété. La disposition donnait des exemples tels que ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens. Tous ces actes devaient être faits à titre onéreux. Or, la transformation qui avait eu lieu l'avait été sans convention; elle emportait de par la loi une succession universelle du patrimoine de l'entreprise pour laquelle l'inscription au registre foncier n'avait qu'un effet déclaratif. Quant au caractère onéreux, il n'existait pas. Dans les cas de fusion ou d'absorption, il y avait un contrat passé entre deux sociétés existantes en vue de la réunion de ces deux sociétés en une seule. Dans le cas d'espèce, il n'existait qu'une seule société qui décidait elle-même de modifier sa forme juridique. S'agissant enfin du principe des droits d'enregistrement, l'article 35 LDE disposait que la valeur de la propriété était déterminée, pour les actes visés aux articles 33 et 34 LDE, par le prix indiqué dans l'acte ou par la valeur vénale. Or, il n'y avait dans l'opération qu'I.\_\_\_\_\_ avait faite ni acte, ni vente.

10. L'AFC a campé sur ses positions. Il y avait bien

deux sujets de droit. Le patrimoine d'I.\_\_\_\_\_ S.A. avait été transféré par succession universelle à I.\_\_\_\_\_ Sàrl. La reprise des actifs s'était faite contre la reprise de l'intégralité de son passif. Cette reprise constituait une forme de contre-prestation, si bien que le transfert des biens immobiliers s'était fait à titre onéreux. Certes, il n'y avait pas eu d'acte. C'est pourquoi, l'AFC avait fondé la perception des droits d'enregistrement sur la valeur vénale des parcelles.

S'agissant du grief d'inégalité de traitement, l'AFC a fait observer qu'elle traitait de la même manière la transformation d'une S.A. en Sàrl que l'inverse.

11. A la demande de la recourante, une audience de plaidoirie a eu lieu le 15 avril 2003.

#### **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56C de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doivent être examinés sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA AFC c/G. du 18 mars 2003, cause No A/720/2002). La LCP est donc applicable au présent litige.  
  
b. Le 1er janvier 2002 est également entrée en vigueur la loi de procédure fiscale (LPFisc du 4 octobre 2001 D 3 17). La LPFisc prévoit expressément en son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

Cependant cette modification législative n'influe nullement sur la solution du litige.

3. a. L'article 3 lettre b de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) prévoit que sont soumis obligatoirement à l'enregistrement les actes, écrits et pièces portant réquisition au registre foncier du canton de Genève.

b. L'article 33 LDE est ainsi libellé :

"Sont soumis obligatoirement au droit de 3%, sous réserve des exceptions prévues par la présente 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.

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.

Le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion ou de l'absorption de patrimoines est soumis au même droit".

c. L'article 35 a la teneur suivante :

"La valeur de la propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit de biens immobiliers est déterminée, pour les actes visés aux articles 33 et 34, par le prix indiqué dans l'acte ou par la valeur vénale, en y ajoutant la valeur de toutes les charges exprimées en capital et sans aucune déduction des dettes hypothécaires et chirographaires".

4. L'article 3 lettre b précité constitue un principe général, une sorte de loi cadre qui ne saurait s'interpréter tel quel. C'est pourquoi, le législateur a prévu des cas d'application bien définis, tels que l'article 33 LDE. C'est donc cette disposition qui doit être interprétée en l'espèce, afin de déterminer si elle vise le cas de la transformation d'une S.A. en Sàrl.

5. a. Contrairement à la transformation d'une S.A. en Sàrl, laquelle est prévue aux articles 824 ss CO, l'opération inverse n'est pas réglementée par le droit

suisse. La jurisprudence et les autorités du registre du commerce ont comblé ce vide juridique et ont admis des transformations qui n'étaient pas prévues par la loi. Dans l'arrêt *Beauregard* (ATF 125 III pages 18 et suivantes), le Tribunal fédéral a estimé que l'on était en présence d'une lacune, et il a autorisé la transformation d'une Sàrl en une S.A., aux mêmes conditions que celles prévues dans l'opération inverse.

b. Selon la doctrine la plus récente, les transformations proprement dites sont celles qui sont effectuées par simple modification statutaire. Elles mettent en oeuvre une seule et même entité juridique, quelle qu'en soit la nature (société, association ou fondation). Cette entité, titulaire par hypothèse d'une entreprise, revêtait jusqu'ici une certaine forme juridique; après sa transformation, elle en revêt une autre. Le sujet demeure, seule sa forme change. Il n'y a en conséquence pas de cession d'actifs ou de passifs; il n'y a ni dissolution, ni liquidation de la société existante, pas plus qu'il n'y a de constitution d'une nouvelle entité (H. PETER, *La restructuration des entreprises dans une perspective nationale et transfrontalière* in *Sem. jud.* 1999 II pages 101 et ss, notamment pages 105 et 130).

c. L'article 824 CO dispose qu'une société anonyme peut se transformer, sans liquidation, en société à responsabilité limitée. Cet article est complété par l'article 738 CO qui confirme seulement que "la société [anonyme] dissoute entre en liquidation, sauf en cas (...) de transformation en société à responsabilité limitée".

d. Dans un récent ouvrage, son auteur a qualifié la transformation d'une S.A. en Sàrl d'un cas de transfert à titre universel, par quoi il faut entendre "que tous les droits et toutes les obligations juridiques de l'entité transformante, connus ou non, sont transférés en un seul acte à une autre entité. Le patrimoine est transmis ipso jure et globalement. Toutes les créances, toutes les dettes, la propriété de tous les biens du patrimoine, tous les contrats, passent à la société reprenante par l'effet de la loi et sans exigence de forme". La transformation directe - ou par modification de statut - permet de procéder à un changement de forme sans pour autant procéder à un changement de l'entité juridique. La transformation se fait sans dissolution ni liquidation de la société à transformer et sans qu'il soit nécessaire de

créer une nouvelle société. Les biens ne subissent ainsi aucun transfert. Par ce procédé, seul l'habit juridique de la société change, l'entité juridique reste la même (C. AYER, La transformation d'une société à responsabilité limitée en société anonyme, thèse, Fribourg, 2001, page 17).

e. Le projet de loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoines va dans le même sens que la doctrine précitée : la transformation est la "modification de la forme juridique d'une société dans la continuité des rapports patrimoniaux et sociaux" (Message du Conseil fédéral, FF 2000 page 4014). Le projet souscrit de façon très large à la thèse de la transformation stricto sensu, celle qui s'effectue par simple modification des statuts, sans transfert de patrimoine, sous réserve du respect de la compatibilité des formes et sous celui de la continuité des membres (H. PETER, op. cit. pages 120 et 127). S'agissant des aspects fiscaux, le projet prévoit un système d'exonération afin que ces opérations ne provoquent pas d'imposition. Si la transformation se fait par simple changement de forme, il n'y a pas de transfert de biens et donc pas d'incidence fiscale (C. AYER, op. cit. page 91).

6. Compte tenu des principes dégagés ci-avant par la doctrine récente, l'AFC ne saurait continuer à soutenir que la transformation d'une S.A. en Sarl constitue un transfert de biens, effectué à titre onéreux, et mettant en présence deux entités juridiques. Certes, la doctrine précitée n'est pas unanime, mais l'évolution du droit est en faveur d'une restructuration des entreprises qui doit être facilitée.

Quant à la commission de recours, elle est dans l'erreur lorsqu'elle entend appliquer par analogie l'arrêt contenu à la RDAF 1997 II page 766. Dans cet arrêt, qui concernait d'ailleurs le droit de timbre, il y avait en présence deux entités juridiques, à savoir deux établissements bancaires qui avaient fusionné.

7. Le recours sera ainsi admis.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- lui sera allouée (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 janvier 2003 par I.\_\_\_\_\_ Sàrl contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 décembre 2002;

**au fond :**

l'admet;

annule la décision du 12 décembre 2002 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts et le bordereau du 20 février 2001 de l'administration fiscale cantonale;

dit qu'aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante;

alloue une indemnité de CHF 2'000.- à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève;

communique le présent arrêt à Me Pierre Gillioz, avocat de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste adj. : le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

N. Mega