

GE_GERICHTE ATA/137/2015 vom 3. Februar 2015

GE Cour de justice, 2015-02-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_137_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/137/2015 du 3 février 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/137/2015 del 3 febbraio 2015

Regeste

Résumé: Recours contre le jugement de TAPI confirmant que la plus-value réalisée par la recourante lors de deux ventes immobilières en 2008 devait être qualifiée de bénéfice commercial en capital. Rappel des principes applicables pour distinguer le bénéfice commercial, imposable, et le gain en capital privé, non soumis à l'impôt sur le revenu. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 31

janvier 2000 consid. 10a ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 13a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 consid. 3).

b. En ce qui concerne l'IFD 2008, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable, dans son état lors de la période fiscale en cause.

c. Les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques ont été abrogées avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 69 al. 1 LIPP). La LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

Le recours portant sur l'ICC 2008, l'ancien droit est applicable, en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (art. 11 aLIPP-IV). 4) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 1 aLIPP-IV). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle,

- 9/14 - A/2673/2013 artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV). Sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 3 al. 1 aLIPP-IV). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 8 al. 1 et 2 LHID ; art. 3 al. 2 et 3

aLIPP-IV).

b. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b LHID ; art. 10 let. i aLIPP-IV), les règles sur l'imposition des gains immobiliers étant réservées en droit cantonal (art. 10 let. 1 in fine aLIPP-IV). 5) a. La délimitation entre gestion de la fortune privée et transaction professionnelle a fait l'objet d'une abondante jurisprudence tant du Tribunal fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 7 ; 2C_511/2012 du 15 janvier 2013 consid. 9.2 ; 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les nombreux arrêts cités) que de la chambre administrative (ATA/55/2014 du 4 février 2014 consid. 6c ; ATA/671/2013 du 8 octobre 2013 consid. 11 ; ATA/466/2013 du 30 juillet 2013 consid. 3b ; ATA/331/2013 du 28 mai 2013 consid. 5 ; ATA/93/2013 du 19 février 2013 consid. 6 ; ATA/543/2012 du 21 août 2012 consid. 4 et les arrêts cités).

b. Selon cette jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital – non imposable sur le revenu – et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante – imposable sur le revenu –, dépend des circonstances concrètes du cas d'espèce au moment de l'aliénation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 ; 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même

- 10/14 - A/2673/2013 si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_455/2011 précité consid. 5.1 et les références citées).

c. C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire isolément selon les circonstances, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d, 5e et 6a p. 120 ss ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_47/2012 du 28 juin 2012 consid. 4.2 ; 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 6.1 ; 2C_819/2011 précité consid. 3.2 ; 2C_455/2011 précité consid. 5.1 ; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.2 ; ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 consid. 11 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012

consid. 14 ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012 consid. 5 ; ATA/541/2011 du 30 août 2011 consid. 3).

d. Les opérations immobilières d'un contribuable doivent être considérées d'emblée comme commerciales lorsqu'elles sont en relation avec sa profession. Cette relation est directe lorsque l'opération a pour but de procurer du travail au contribuable ou à son entreprise ou que celui-ci utilise les connaissances qu'il a acquises dans sa profession principale. Ainsi en va-t-il pour les personnes exerçant l'un des métiers du bâtiment, tels que les entrepreneurs et les architectes, peu importe que l'immeuble ait uniquement procuré du travail au contribuable ou qu'il l'ait revendu sans transformation (ATA/726/2013 précité consid. 11c et les références citées).

e. La qualification de la nature commerciale ou privée d'un élément de la fortune doit résulter d'une analyse d'ensemble de ces critères et doit être opérée sur chaque immeuble pris individuellement (ATF 122 II 446 consid. 3b p. 449 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 ; ATA/726/2013 précité consid. 10e). 6)

En matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui

- 11/14 - A/2673/2013 prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il revient alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2 et la jurisprudence citée ; RDAF 1998 II 24). 7)

En l'espèce, l'AFC-GE a relevé un ensemble d'indices indiquant que la plus-value dégagée par les ventes des deux appartements opérées par la recourante en 2008 constituait un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

Ainsi, l'AFC-GE a souligné plusieurs éléments dans ses décisions sur réclamation du 15 juillet 2013. En premier lieu, la recourante, en sa qualité d'administratrice et d'actionnaire d'C_____, avait des connaissances professionnelles et spécifiques de la branche de l'immobilier, connaissances qu'elle reconnaissait expressément détenir du fait de son activité lucrative. L'achat des appartements en 2006 avait en outre été effectué à C_____, ce qu'elle admettait également en expliquant les avoir acquis suite à la finalisation d'une promotion d'C_____. Par ailleurs, le contrat d'entreprise général avait été réalisé par le biais d'C_____ et les honoraires d'architectes avaient été facturés par B_____, dont elle était également l'administratrice et l'actionnaire. Finalement, la durée de possession des appartements vendus, courte, était inférieure à deux ans, ce que la recourante avait elle-même constaté.

Au cours de la procédure, l'autorité intimée a également constaté que seize ventes avaient été effectuées entre 2008 et 2011 – deux en 2008, cinq en 2009, cinq en 2010 et quatre en 2011 – et que la contribuable avait recouru à d'importants fonds étrangers – la contribuable

ayant déclaré CHF 11'924'895.- et CHF 454'089.- de dettes et intérêts hypothécaires.

Le TAPI a par ailleurs relevé l'importance des opérations d'acquisition et de revente intervenues entre 2003 et 2011 – seize immeubles ayant été achetés et revendus – et des montants en jeu – le total des ventes s'élevant à CHF 4'075'000.- en 2008, CHF 4'281'358.- en 2009, CHF 1'360'385.- en 2010 et CHF 3'814'672.- en 2011 – ainsi que les étroites relations professionnelles, en relation avec les deux appartements en cause, existant avec B_____ et C_____, toutes deux actives dans le domaine de l'immobilier. Il a en outre constaté que la recourante s'était investie personnellement de manière importante et avait généré un chiffre d'affaires élevé, gérant les opérations comme une entreprise, le type de - 12/14 - A/2673/2013 transaction et la manière de procéder témoignant d'une organisation et de connaissances professionnelles.

Au vu de ce qui précède, à l'image du TAPI, il convient de constater que le cumul de ces indices – soit la fréquence des opérations, la courte durée de possession des appartements, la relation étroite avec l'activité professionnelle et d'administratrice de la recourante pour deux sociétés actives dans le domaine de l'immobilier, dont l'une spécifiquement dans le commerce, l'exploitation et la construction d'immeubles, l'utilisation de ses connaissances professionnelles et l'engagement de fonds étrangers – indique que la plus-value dégagée par les ventes des appartements en 2008 a été réalisée dans le cadre d'une activité professionnelle indépendante de la contribuable. Il revenait dès lors à cette dernière de remettre en cause l'existence d'un bénéfice commercial imposable et démontrer l'existence d'un gain en capital sur la fortune privée. 8)

La recourante met en avant plusieurs éléments pour réfuter avoir réalisé une opération commerciale.

En substance, elle affirme avoir eu pour intention de garder les deux appartements en cause à long terme, en les louant, afin, dans un premier temps, de rembourser les hypothèques, puis en tant que prévoyance, n'ayant pas de troisième pilier lié. Elle aurait été cependant contrainte de les revendre plus tôt que prévu car elle n'aurait pas trouvé de locataire et aurait subi la pression de sa banque, qui aurait souhaité qu'elle réduise ses engagements.

Toutefois, cette argumentation, reposant sur une unique pièce, soit l'attestation du E_____, ne permet pas de contredire la conclusion à laquelle conduit la convergence des indices susmentionnés. En effet, l'intention de la recourante de garder à long terme les biens immobiliers en cause ne ressort pas des circonstances concrètes du cas d'espèce, qui dénotent au contraire une possession de courte durée. En outre, si le motif d'aliénation doit être pris en compte, le but de réduction des engagements bancaires n'indique pas qu'il s'agirait plutôt d'une opération privée, l'existence d'hypothèques importantes tendant au contraire à démontrer l'existence d'une activité lucrative indépendante.

La recourante a par ailleurs contesté, au cours de la procédure administrative, avoir acheté et revendu seize biens entre 2003 et 2011, ceux vendus en 2011 faisant suite à l'achat d'un seul bien. Contrairement à ce que semble estimer la recourante, ceci constitue cependant un indice de plus d'une activité s'apparentant à celle d'un professionnel, achetant un bien et le morcelant aux fins de le revendre. Elle soutient de plus que la vente n'avait aucun lien avec son activité pour C_____. Elle a cependant clairement admis avoir acheté les deux appartements suite à la finalisation de la promotion d'C_____.

- 13/14 - A/2673/2013

Par conséquent, les éléments soulignés par la recourante ne suffisent pas à démontrer l'existence d'un gain en capital sur la fortune privée. Il ressort au contraire du dossier qu'elle a agi dans le cadre d'une activité professionnelle indépendante en vendant les deux appartements en cause en 2008. L'autorité intimée a ainsi à bon droit considéré être en présence d'un bénéfice commercial en capital imposable. 9)

Dans ces circonstances, le jugement du TAPI est conforme au droit et le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA ; art. 144 al. 1 par analogie et 145 al. 2 LIFD). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA ; art. 144 al. 4 p. a. 145 al. 2 LIFD et 64 al. 1 PA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.