

GE_GERICHTE ATA/389/2016 vom 3. Mai 2016

GE Cour de justice, 2016-05-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_389_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/389/2016 du 3 mai 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/389/2016 del 3 maggio 2016

Regeste

Résumé: Qualification de l'aliénation d'un actif par un contribuable. Rappel des critères et de la jurisprudence permettant de déterminer si ladite aliénation doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée et partant être exonérée ou si elle doit être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante et donc imposée. In casu la vente de la parcelle après sa valorisation effectuée par l'intimée, architecte et promotrice immobilière de profession, excède le simple acte d'administration de la fortune privée et est donc imposable, peu importe que le bien en question ait été acquis par l'intimée par partie par voie successorale et que sa soeur ait été exemptée d'impôt pour cette même opération. Recours de l'AFC admis.

Erwägungen

E. 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).

E. 2

Bien que le TAPI n'ait pas de manière fâcheuse, formellement prononcé dans le dispositif de son jugement du 26 octobre 2015 l'admission du recours de la contribuable et l'annulation des bordereaux de taxation rectificatifs attaqués, conclusions auxquelles il était arrivé à l'issue de son raisonnement, ainsi que ses considérants précisent, la chambre administrative traitera le contentieux qui lui est soumis comme un recours contre un jugement ayant une telle portée, ceci pour éviter tout formalisme excessif, les parties ayant compris le contentieux comme ayant un tel objet.

E. 3

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2 ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 consid. 3). La présente affaire concerne l'IFD et l'ICC 2008.

- 10/17 - A/1205/2015

Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD. Pour l'ICC, trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq lois fiscales en vigueur durant la période considérée, soit : la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) ; la

loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13) ; loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) ; loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). S'applique également la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

E. 4

Il s'agit de déterminer à quelle catégorie de fortune, commerciale ou privée, doit être rattachée l'opération en cause, la distinction entre ces deux catégories étant fondamentale tant en matière d'ICC que d'IFD, eu égard aux différences de traitement fiscal qu'elle engendre.

E. 5

En matière d'IFD, sont soumis à l'impôt tous les revenus périodiques ou uniques (art. 16 al. 1 LIFD). Pour ce qui est de l'imposition des revenus provenant d'une activité lucrative indépendante, sont ainsi 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 (art. 18 al. 1 LIFD).

Les gains en capital réalisés suite à l'aliénation d'un élément de la fortune commerciale sont imposables au titre de revenu (art. 18 al. 2 LIFD), tandis que les gains en capital provenant de l'aliénation de biens patrimoniaux privés sont exemptés d'un tel impôt (art. 16 al. 3 LIFD).

E. 6

a. La coexistence des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 et 2 LIFD autorise l'autorité de taxation à requalifier de gains provenant d'activités indépendantes, des bénéfices réalisés par des contribuables lors de l'aliénation d'éléments annoncés par ceux-ci, comme appartenant à leur fortune privée (Yves NOËL, in Dominique YERSIN/ Yves. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 16 LIFD p.214 n.66 et p. 215 n. 71).

b. Dans le commerce d'immeubles, un comportement par trop actif d'un contribuable ou de ses mandataires dans la gestion d'un bien est fréquemment qualifié d'activité lucrative indépendante, même si l'intéressé n'apparaît pas comme tel aux yeux de tiers. Tel est spécialement le cas lorsqu'un contribuable exerce déjà une activité indépendante et qui vend des biens appartenant à sa fortune privée, ces biens étant requalifiés en éléments de la fortune commerciale

- 11/17 - A/1205/2015 (Yves NOËL, in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 16 LIFD, p.215 n.71). Sera également qualifiée d'activité indépendante celle d'un contribuable portant sur un immeuble hérité, lorsque celle-ci dépasse la simple administration de la fortune.

c. C'est au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification (ASA 67 97 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2012 du 19 avril 2013 ; ATA/117/2012 du 28 février 2012).

E. 7

La question de savoir si l'aliénation d'un de ses actifs par un contribuable doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée laquelle était exonérée, ou si elle devait être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante, a suscité une abondante jurisprudence dont la tendance a été de restreindre progressivement le champ application de l'art. 16 al. 3 LIFD au profit de l'extension de la notion d'activité indépendante. Sur ce point spécifique, cette jurisprudence ne fait que confirmer celle plus générale de prêter à l'art. 18 LIFD, par la double adoption de ses al. 1 et 2, l'objectif d'étendre la notion d'activité indépendante en y intégrant les gains en bénéfice, l'exonération des bénéfices en capital privés restant limitée à la simple administration de la fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 3c = RDAF 1999 II 385, 396 ; Yves NOËL, in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 18 LIFD p. 241 n. 10 et 11).

Pour déterminer si un gain généré par la vente d'un élément de la fortune d'un contribuable doit être qualifié de produit d'une activité indépendante ou de gain privé en capital, le Tribunal fédéral a jugé que différents indices, déjà développés dans le cadre de l'ancien arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aIFD) lors de l'exercice d'une activité indépendante pouvait être repris sans autre dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 précité ; ATF 122 II 446 consid. 3 - RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 consid. 2.2 ; Yves NOËL in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 18 LIFD, p.241 n. 10).

Il y a ainsi transaction immobilière imposable au titre de revenu de l'activité indépendante lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune, ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. La détermination de l'élément subjectif de l'intention d'obtenir un gain implique de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ; ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/948/2010 du 31 octobre 2010, consid. 2.3).

Peuvent entrer en ligne de compte pour établir une telle activité, la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agisse

- 12/17 - A/1205/2015 de manière à accroître son capital, ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (RDAF II 2001 41 ; ATF 122 II 446 consid. 3 ; ASA 66 232 consid. 3a et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/948/2010 précité, consid. 2.3 ; Yves NOËL in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 18 LIFD p. 241 n. 17 et la jurisprudence citée, ainsi que p. 245 pour une casuistique par indice).

E. 8

Chacun de ces indices peut - mais ne doit pas nécessairement - permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (RDAF II 2001 41 ; ATF 125 II 113 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/948/2010 précité consid. 2.4; Martin ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in : Archives de droit fiscal suisse (ASA) 67 598 ; Yves YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in : ASA 59 137 ss ; Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss et la jurisprudence citée ; Yves NOËL in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 18 LIFD, p. 243 n. 18).

E. 9

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que les frères et sœurs qui avaient reçu des parcelles en donation de leurs parents et qui constituaient une société simple pour construire deux bâtiments comportant plusieurs appartements dans le but d'en vendre la moitié pour compenser des quotes-parts et partager le reste du bénéfice, agissaient comme des indépendants au sens de l'art. 18 LIFD (RDAF 2004 II 37). Il en allait de même d'un agent immobilier qui participait dans le cadre d'un consortium à la réalisation d'un complexe de trente-huit appartements, même s'il n'avait pas exercé d'activités propres dans la société simple constituée dans ce but et se soit contenté de prêter des fonds (arch. 49, 556 - RDAF 1982 30) ou d'héritiers qui, ayant construit un bâtiment sur un terrain en zone constructible acquis par voie successorale, ayant participé activement à l'élaboration des plans d'une maison de logements et à l'exécution du projet, en ayant recours à des fonds étrangers, puis constitué les sept appartements de ce bâtiment en lots de propriété par étages les avaient eux-mêmes vendus séparément (ATF 104 Ib 164).

Une partie de la doctrine, qui, contrairement à d'autres auteurs, ne remet pas en question le droit d'interpréter dans un sens large la notion d'activité indépendante dans l'imposition des gains en capital, souligne cependant que l'ampleur prise par l'interprétation de cette notion dans la jurisprudence et le

- 13/17 - A/1205/2015 caractère flou de certains indices peuvent être source d'insécurité juridique (Yves NOËL in Dominique YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad art. 18 LIFD, p. 242 n. 16 ; Xavier OBERSON, op. cit., 4ème éd., 2012, p. 116 n. 65). En l'absence de clarification législative qui serait nécessaire, seule l'analyse globale de l'activité concernée pourrait conduire à la qualification d'activité commerciale, avec comme point de départ de celle-ci la notion principale d'activité exercée selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à l'extérieur pour le compte et aux risques du contribuable, les indices du Tribunal fédéral n'étant là que pour compléter cette définition de base. Fonder une qualification d'indépendant sur un seul indice est discutable. Dans l'appréciation des indices, il y a lieu de tenir compte de la spécificité du domaine concerné. En outre, seule l'activité personnelle du contribuable peut être considérée comme exercée de manière indépendante. Il doit pouvoir être constaté que le gain résulte d'une activité que celui-ci a entreprise à ses risques et périls en se fondant sur ses connaissances et son savoir (Xavier OBERSON, op. cit., 4ème éd., 2012, p. 116 et 117 n. 66).

E. 10

Il est établi que les droits de propriété de l'intimée sur la parcelle vendue en 2008 avaient pour partie une origine successorale et pour partie le rachat de leurs droits à d'autres héritiers intervenu entre 1980 et 1986. Dans la foulée de l'acquisition de ces droits, celle-ci, architecte et promotrice immobilière de profession, a conduit, pour son compte et pour celui de sa sœur une importante opération de démolition-reconstruction sur ladite parcelle financée en très grande partie par de l'emprunt bancaire qui lui a permis d'édifier un immeuble de rendement au caractère architectural reconnu. En 2008, les deux sœurs ont

vendu leurs droits de copropriété sur les parts de PPE permettant à la recourante de réaliser un bénéfice de CHF 1'853'332.-. Au moment de cette vente, la recourante exerçait encore une activité de professionnelle de l'immobilier, à partir de bureaux situés dans ledit bureau d'architectes et en participant à plusieurs promotions immobilières dans deux communes genevoises.

En rapport avec les différentes activités indépendantes précitées, l'intimée a complété dans sa déclaration fiscale 2008 des annexes D1 distinctes et fourni des états financiers séparés. Selon ladite déclaration, dont les parties n'indiquent pas que sa présentation diffère sur ce point des déclarations fiscales antérieures, la parcelle était déclarée par la contribuable comme faisant partie de sa fortune privée (sans mention de valeur compte tenu de la vente intervenue en cours d'exercice mais avec mention des revenus locatifs perçus) à l'instar de l'autre immeuble dont elle était propriétaire au boulevard E_____ mais aussi des biens immobiliers sis l'un sur la commune de K_____ et l'autre sur la commune de B_____ qui faisaient l'objet des promotions qu'elle déclarait comme relevant de son activité indépendante.

- 14/17 - A/1205/2015

E. 11

Ces éléments et circonstances, rapportés aux principes jurisprudentiels en matière d'application de l'articulation entre la notion de gestion patrimoniale privée de l'art. 16 al. 3 LIFD et de revenu de l'activité indépendante de l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD rappelés ci-dessus, conduisent à qualifier de gains de l'activité professionnelle de la contribuable ceux qu'elle a réalisés en 2008 à l'issue de la vente incriminée. Celle-ci, eu égard à sa formation et aux activités de promotrice immobilière qu'elle déployait encore en 2008, doit être considérée comme une professionnelle de l'immobilier et, en ce qui la concerne, la vente de ladite parcelle s'est inscrite dans le cadre de ses activités dans ce domaine. La parcelle en question fait certes partie depuis plus de vingt ans du patrimoine familial de l'intimée. Toutefois, si celle-ci a pu réaliser cette vente aux conditions qui lui ont permis la réalisation du bénéfice qui en est issu, c'est parce qu'immédiatement après avoir acquis l'entier de ses droits de propriété sur ce bien immobilier dans les années quatre-vingt, elle a conduit personnellement, en recourant à ses qualités professionnelles et à ses propres risques, le projet de démolition-reconstruction du bâtiment qui se trouvait sur la parcelle. Cette opération ne peut être tenue comme une simple opération de gestion patrimoniale privée. En effet, pour réaliser le bâtiment qu'elle a vendu, l'intimée a fait appel à un très important financement bancaire, à l'instar de ce qui se fait dans la plupart des promotions immobilières conduites dans un cadre professionnel, et cette activité lui a procuré, non pas en 2008 comme l'a retenu de manière inexacte l'autorité intimée, mais durant les années de construction différents revenus professionnels. En outre, le fait qu'elle ait décidé dès le départ de soumettre le bâtiment au régime de la PPE démontre qu'elle envisageait à l'origine une opération de revente, même si celle-ci n'est intervenue que bien plus tard et la démarche qu'elle a entreprise auprès de l'AFC- GE avant la vente, afin que son notaire soit exempté de la consignation du montant de l'IBGI, constitue un indice supplémentaire de ce qu'elle avait conscience d'agir dans un cadre professionnel.

Tous ces éléments, mis ensemble, conduisent à retenir que la vente de la parcelle, qui a conduit à la perception par l'intimée d'un bénéfice de CHF 1'853'332.-, après valorisation de celle-ci, ne peut être assimilée à une vente de biens patrimoniaux privés, parce qu'elle

dépasse le simple acte d'administration de la fortune privée, compte tenu notamment du processus de valorisation du bien qui l'a précédé.

E. 12

Il est vrai que la part de gain en bénéfice obtenue par la sœur de l'intimée a été considérée par la chambre administrative (ATA/331/2013) comme constituant un gain privé non soumis à l'impôt sur le revenu, ce qui conduit la contribuable à demander d'être mise au bénéfice d'un traitement similaire.

La question de savoir si un gain en capital doit être qualifié de gain privé ou de revenu de l'activité indépendante, doit cependant être tranchée en fonction de la situation particulière de chaque contribuable (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ;

- 15/17 - A/1205/2015 ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/948/2010 du 31 octobre 2010, consid. 2.3). Si la chambre administrative, à l'instar de ce qu'elle avait déjà jugé antérieurement (ATA/117/2012 du 28 février 2012), a considéré que le gain réalisé par la sœur de l'intimée n'était pas imposable au titre de revenu, c'était en fonction d'éléments spécifiques à cette dernière. La situation de la contribuable rappelée ci-dessus est différente, et cela impose dès lors dans le cas particulier un traitement fiscal distinct, sans que cela n'enfreigne le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

E. 13

S'agissant de l'imposition cantonale de la contribuable, des règles similaires à celles énoncées aux art. 16 al. 3 et 18 LIFD prévalent en matière d'ICC en vertu des art. 7 al. 1 et 3 et 8 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), sur la base desquelles ont été édictés l'art. 1 aLIPP-IV qui reprend la définition générale du revenu imposable de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'art. 3 al. 1 aLIPP-IV relatif à l'imposition du revenu de l'activité commerciale indépendante, lequel précise que 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, ainsi que l'art. 3 al. 2 LIPP-IV relatif à l'imposition des bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale lesquels font partie à ce titre du produit de l'activité économique indépendante. De leur côté, les bénéfices immobiliers résultant de l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune privée sont exonérés de toute imposition ordinaire en vertu de l'art. 10 let. i LIPP-IV, mais ils sont soumis à l'impôt spécial sur les revenus et gains immobiliers (art. 80 et ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05), imposition cantonale autorisée par l'art. 12 LHID.

E. 14

Le respect de l'harmonisation verticale implique d'assurer une concordance entre les impôts directs de la Confédération et des cantons (ATF 130 II 65 consid. 6.2 et 6.3 p. 77 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.204/2006 du 21 mai 2007 consid. 6 et les références). La LIFD constitue ainsi un élément important dans l'interprétation du droit cantonal harmonisé (arrêts du Tribunal fédéral 2A.647/2005 du 7 juin 2007 consid. 3.3, in StR 62/2007 p. 648 traduit in RDAF 2007 II p. 531 et 2P.251/2006 du 15 janvier 2007 consid. 3.1, in StE 2007 B 22.3 n. 93), ce que la chambre administrative a toujours rappelé (ATA/423/2012 précité ; ATA/487/2011 du 27 juillet 2011 ; ATA/377/2010 du 1er juin 2010 ; ATA/320/2009

précité et jurisprudence antérieure citée).

Il s'ensuit que les développements jurisprudentiels concernant l'application des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 LIFD sont applicables mutatis mutandis en matière d'ICC et que le gain généré pour la contribuable par la vente en 2008 de la

- 16/17 - A/1205/2015 parcelle, doit également être considéré comme un revenu de son activité indépendante, au sens de l'art. 3 al. 1 aLIPP-IV et non soumis à l'IBGI.

E. 15

Le recours de l'AFC-GE sera admis et le jugement du TAPI du 26 octobre 2015 sera annulé. Les bordereaux rectificatifs du 12 mars 2015 n'ayant pas fait l'objet d'une contestation devant les juridictions de recours au sujet des éléments de taxation, au-delà de la question de principe qui vient d'être réglée, ceux-ci seront confirmés.

E. 16

Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 Al. 2 LPA).

* * * * *

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