

# **GE\_GERICHTE ATA/464/2020 vom 7. Mai 2020**

GE Cour de justice, 2020-05-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_464\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_464_2020)

FR: GE\_GERICHTE ATA/464/2020 du 7 mai 2020

IT: GE\_GERICHTE ATA/464/2020 del 7 maggio 2020

## **Regeste**

Résumé: Perception de l'IBGI à la suite de la vente d'un immeuble par la recourante, laquelle l'avait acquis par donation de son époux, professionnel de l'immobilier, en 2007, acte ayant préalablement entraîné le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de ce dernier. Rejet du recours.

## **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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du

### **E. 4**

La présente cause a trait à la perception de l'IBGI à la suite de la vente de la parcelle intervenue le 15 mai 2018 par la recourante, plus précisément le fait de savoir si l'immeuble appartenait à la fortune privée ou commerciale de son époux lors de sa donation en 2007, question ayant des incidences sur le prélèvement ou non dudit impôt.

### **E. 5**

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), parmi lesquels figurent, aux termes de l'art. 8 al. 1 LHID, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. En vertu de l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Aux termes de l'art. 8 al. 2 LHID, la fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID).

b. Dans le canton de Genève, le système d'imposition des gains immobiliers au plan cantonal comporte des particularités.

- 10/15 - A/4337/2018

D'une part, les gains immobiliers issus de l'aliénation d'immeubles détenus à titre professionnel sont soumis à l'imposition ordinaire du revenu de l'activité indépendante (art. 19 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08) ou des bénéfices d'une personne morale (art. 12 al. 1 let. a ou j de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

D'autre part, l'art. 80 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) instaure un impôt spécial, soit l'IBGI, lequel a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 LCP). L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain (art. 80 al. 3 LCP). Le transfert d'un immeuble ou d'une part d'immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale ou l'inverse est considéré comme une aliénation (art. 80 al. 5 LCP). Le mode de détermination du gain immobilier est détaillé à l'art. 82 LCP, notamment la façon dont les valeurs d'acquisition et d'aliénation doivent être déterminées. Le taux de l'impôt figure à l'art. 84 LCP. Ce dernier est dégressif en fonction de la durée de possession et est de 10 % lorsqu'il a été détenu pendant dix ans au moins (art. 84 al. 1 let. f LCP) et de 0 % lorsqu'il l'a été pendant vingt-cinq ans et plus (art. 84 al. 1 let. g LCP). Par ailleurs, toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département des finances, soit pour lui à l'AFC-GE (art. 4 al. 1 LPFisc), par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain sur un formulaire établi par celui-ci en y joignant les pièces justificatives (art. 86 LCP).

## **E. 6**

a. De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital dépend des circonstances concrètes du cas (ATA/300/2019 du 19 mars 2019 consid. 5 et les références citées).

b. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète 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 et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante. 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 si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire ponctuelle. Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux.

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

- 11/15 - A/4337/2018 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 ou encore la constitution d'une société de personnes.

Peuvent être mentionnés également l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 ; ATA/300/2019 précité consid. 5 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 18 ad art. 18 LIFD).

d. Si des éléments typiques de l'activité lucrative indépendante ne sont pas remplis dans le cas particulier, cela peut être compensé par d'autres éléments qui posséderaient une intensité particulière. Ce qui est décisif, c'est que l'image d'ensemble reflétée par l'activité soit axée sur l'obtention d'un gain (ATF 125 II 113 consid. 3c ; ATA/300/2019 précité consid. 5 et les références citées).

e. Selon les cas, une opération unique peut même être assimilée à une telle activité lorsque, par son ampleur, sa complexité, les compétences requises ou les moyens mis en œuvre, elle excède largement les capacités d'un simple particulier en matière de gestion de ses biens, respectivement les limites d'un mandat de gestion de fortune de type traditionnel (ATA/99/2019 du 29 janvier 2019 consid. 6 : achat d'un appartement en vue d'une occupation personnelle, puis procédure pour faire évacuer les locataires et revente peu de temps après ; ATA/593/2011 du 20 septembre 2011 consid. 5 : réhabilitation d'un immeuble suivie de la revente de la plus grande partie des appartements issus de la transformation). Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable. Le Tribunal fédéral a considéré que la constitution d'une PPE pour faciliter la revente d'un immeuble et réaliser un gain plus élevé ne constitue pas, à elle seule, un indice déterminant en faveur

- 12/15 - A/4337/2018 d'une opération professionnelle. En revanche, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble des opérations immobilières réalisées par les personnes concernées et les apprécier dans leur globalité. Le Tribunal fédéral a ainsi retenu que trois opérations immobilières sur des lots de PPE en l'espace de sept ans dépassaient la simple gestion de la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1).

f. Par ailleurs, une participation à une collectivité de personnes s'occupant d'affaires immobilières place tous les associés sur le rang de professionnels de l'immobilier et, du même coup, fait de l'immeuble un actif commercial (Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 153 s ; ATA/99/2019 précité consid. 6).

g. Le gain réalisé lors de la vente représente le produit de l'activité lucrative non seulement lorsqu'on est en présence de nombreux achats et ventes d'immeubles, mais également lorsqu'il est obtenu dans le cadre d'une opération isolée (ATF 93 I 285 ; ATF 92 I 121). Ce

sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre l'opération et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité indépendante principale ou accessoire (ATA/300/2019 précité consid. 5).

Ainsi, les opérations immobilières d'un contribuable peuvent être d'emblée considérées 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. C'est le cas de personnes qui exercent l'un des métiers du bâtiment, c'est-à-dire des entrepreneurs, des architectes, des gypsiers-peintres, des installateurs de chauffage et autres maîtres d'état, ainsi que celles dont la profession est en rapport direct avec l'exploitation d'immeubles, telle que les gérants d'immeubles. Il est indifférent que l'opération ait effectivement procuré un travail au contribuable ou que celui-ci ait revendu l'immeuble sans transformation (ATA/300/2019 précité consid. 5).

Par ailleurs, les actifs de la fortune commerciale du commerçant d'immeuble ou de titres demeurent commerciaux malgré l'écoulement du temps (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.4).

## **E. 7**

En l'espèce, en se prévalant d'une durée de possession de la parcelle de trente-quatre ans, la recourante allègue que l'immeuble aurait fait partie de la fortune privée de son époux, de sorte que la donation intervenue en 2007 en sa faveur n'aurait eu aucun effet sur cette qualification et que, par conséquent, aucun montant au titre de l'IBGI n'était dû lors de sa vente en 2018.

- 13/15 - A/4337/2018

Il ressort du dossier que M. A\_\_\_\_\_ était, à compter du milieu des années 1980, administrateur de plusieurs sociétés actives dans l'immobilier, seul ou aux côtés de son père, également actif dans le même domaine, ce qui n'est du reste pas contesté. Il a acquis la parcelle litigieuse en 1983, au prix de CHF 4'485'000.-, moyennant un financement par des fonds étrangers de plus de deux tiers de sa valeur, à hauteur de CHF 3'000'000.-, acquérant également, en société simple avec son père et ses sœurs, les parcelles adjacentes quelques années plus tard. Par ailleurs, en 1987, peu après l'acquisition de la parcelle litigieuse, M. A\_\_\_\_\_ a constitué sur celle-ci deux cédules hypothécaires, respectivement de CHF 7'000'000.- et CHF 4'500'000.-, soit pour des montants totalisant plus du double de son prix d'achat initial, remises en 2000 à la fondation. Selon la convention conclue par ladite fondation et le père de M. A\_\_\_\_\_ en mai 2001, le fils et le père apparaissent en outre débiteurs solidaires de créances qui totalisent CHF 24'990'311.80 et grevent l'immeuble, M. D\_\_\_\_\_ étant au surplus mentionné comme propriétaire de celui-ci.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments que le cadre général dans lequel s'est inscrite l'acquisition de la parcelle relevait de l'administration de la fortune commerciale de M. A\_\_\_\_\_, et non de sa fortune privée. L'intéressé s'était au demeurant associé avec son père, également professionnel de l'immobilier, afin d'obtenir des prêts importants au moyen de cédules hypothécaires grevant la parcelle pour des montants dépassant largement son prix d'acquisition. Le fait qu'il se soit associé à son père à cette fin et que ce dernier ait même été mentionné comme propriétaire de la parcelle dans la convention conclue avec la

fondation va également dans ce sens, tout comme l'investissement initial minime du recourant par rapport à son endettement par la suite. L'acquisition de la parcelle a ainsi permis à M. A\_\_\_\_\_ de la valoriser et de bénéficier d'importants prêts hypothécaires, de sorte qu'il n'est pas déterminant qu'il ne s'en soit pas dessaisi à court ou moyen terme, mais seulement en 2007, à la suite de la donation effectuée en faveur de son épouse.

La recourante argue toutefois avoir vécu dans la villa sise sur la parcelle, produisant, devant la chambre de céans, des photographies d'elle et de sa famille ainsi qu'un courrier d'un médecin mentionnant être intervenu au chemin P\_\_\_\_\_ en 2004. Outre le fait que les déclarations de la recourante ont fluctué s'agissant des années durant lesquelles elle aurait résidé dans la villa, les éléments produits ne permettent pas d'établir que tel aurait été le cas. Il n'est, en effet, pas contesté que la recourante a pu se rendre de manière ponctuelle dans la villa, sans pour autant en faire sa résidence principale ni secondaire. En particulier, si la recourante avait été domiciliée dans la villa, elle aurait annoncé son changement d'adresse à l'autorité compétente, ce qu'elle n'a toutefois pas fait. Il ressort en effet du registre de l'OCPM que la recourante a été domiciliée à B\_\_\_\_\_ jusqu'en décembre 2005, puis à l'avenue C\_\_\_\_\_ dès cette date, de même que son époux.

- 14/15 - A/4337/2018

C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE puis le TAPI ont qualifié l'immeuble comme faisant partie de la fortune commerciale de M. A\_\_\_\_\_, la parcelle étant passée dans sa fortune privée préalablement à sa donation à son épouse en 2007.

Dans ce cadre, la recourante se prévaut de l'absence de taxation intervenue, soutenant que l'autorité intimée, alors au courant de l'ensemble des éléments du dossier, aurait renoncé à son droit de taxer, qui serait à présent périmé. Elle perd toutefois de vue que le litige n'a pas trait au fait de savoir si la taxation en lien avec cette transaction est ou non prescrite, puisqu'elle ne fait pas l'objet de la présente procédure. Au contraire, rien n'indique qu'en 2007 l'autorité intimée ait été au courant de l'ensemble des éléments du dossier, au vu de la taxation d'office dont la recourante et son époux ont fait l'objet en 2007. Il est de surcroît précisé que le fait que le service de l'enregistrement ait été au courant de la donation ne saurait être imputable au service de la taxation, conformément à la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1). L'on ne saurait ainsi voir dans l'absence de taxation intervenue en 2007 une renonciation de la part de l'autorité intimée.

Celle-ci a admis l'existence d'une erreur en 2007. L'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux l'autorisant toutefois à corriger cette erreur malgré les apparences créées. Les conditions d'application du principe de la bonne foi, restrictives en droit fiscal, ne sont au demeurant pas réunies, dès lors qu'il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait explicitement signalé à M. A\_\_\_\_\_ qu'elle considérait la parcelle litigieuse comme faisant partie de sa fortune privée ni donné de quelconques assurances à la recourante avant l'aliénation de l'immeuble.

Il résulte de ce qui précède que le bénéfice immobilier réalisé par la recourante sur la vente de la parcelle en 2018, dont le montant n'est pas contesté et qui a été établi sur la base d'une correcte application des art. 82 ss LCP, en particulier de l'art. 84 al. 1 let. f LCP, constitue un revenu soumis à l'IBGI, que l'autorité intimée était en droit de taxer à ce titre.

Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

**E. 8**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 15/15 - A/4337/2018

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