

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1205/2015-ICCIFD

ATA/389/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 3 mai 2016**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A\_\_\_\_\_**

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
26 octobre 2015 (JTAPI/1262/2015)**

---

## EN FAIT

1. Madame A\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable), domiciliée à B\_\_\_\_\_ dans le canton de Genève, exerçait en 2008, année fiscale litigieuse, une activité d'architecte, à partir de bureaux situés dans un bâtiment à l'adresse 1\_\_\_\_\_, av. C\_\_\_\_\_.
2. Elle était copropriétaire, en compagnie de sa sœur, Madame D\_\_\_\_\_, des droits sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_ de la commune de Genève-Plainpalais (ci-après : la parcelle), sur laquelle ledit bâtiment était édifié, et qui était situé à l'angle de l'avenue C\_\_\_\_\_ et du boulevard E\_\_\_\_\_.
3. Les deux soeurs étaient devenues propriétaires desdits droits par succession ou acquisition entre 1980 et 1986, la parcelle ayant été dès la fin du XIX<sup>ème</sup> siècle propriété de leur grand-père qui, en 1897, y avait construit des bâtiments. Ayant hérité d'une partie des droits sur l'immeuble, elles ont racheté successivement leur part aux autres héritiers pour des prix respectifs de CHF 330'000.-, CHF 111'000.- et CHF 420'420.-, jusqu'à devenir propriétaire chacune du tiers du bien fonds. Par la suite, la contribuable a encore acquis le tiers restant d'une façon qui n'est pas documentée.
4. Entre 1984 et 1988, la contribuable, pour son compte et celui de sa sœur, a conduit sur la parcelle un chantier dans le cadre duquel les bâtiments édifiés sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_ ont été démolis et remplacés par un immeuble d'habitation avec arcades au rez-de-chaussée. Elle s'est annoncée auprès de la direction de la police des constructions comme l'architecte mandataire, intervenant par le biais de son bureau d'architecture, l'atelier F\_\_\_\_\_. Pour la qualité de cette construction, elle a obtenu un prix.  
  
Afin de mener à bien cette opération, les deux sœurs ont contracté un emprunt de CHF 15'000'000.-.  
  
À l'époque de la construction du nouveau bâtiment, en 1987, la parcelle et ce dernier ont été soumis au régime de la propriété par étage (ci-après : PPE), la contribuable et sa sœur détenant dès la date précitée des droits de copropriété sur les 1'000 millièmes constituant les parts de l'immeuble en PPE à concurrence respective de deux-tiers pour la première et d'un tiers pour la seconde.
5. Le 7 juillet 2008, Me Jean-Rodolphe CHRISTE, notaire constitué par la sœur de la contribuable, a écrit au conseil de cette dernière. Il avait été consulté par Mme D\_\_\_\_\_ au sujet d'un projet de vente de l'immeuble. Celle-ci détenait des droits de propriété sur l'immeuble depuis plus de vingt-cinq ans et n'était donc pas soumise à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après :

IBGI). Elle n'était pas une professionnelle de l'immobilier, ainsi que l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) semblait vouloir la considérer, au contraire de la contribuable qui était architecte et promotrice immobilière. Vingt ans auparavant, les deux sœurs avaient décidé de démolir le bâtiment vétuste érigé sur la parcelle et d'en construire un nouveau. C'était la contribuable qui s'était occupée de l'entier de la promotion. Malheureusement, le coût initial ayant explosé, l'endettement avait été plus important que prévu et le maintien des hypothèques s'était avéré problématique. Décision avait donc été prise de vendre. Toutefois, cette opération restait inscrite, pour ce qui concernait Mme D\_\_\_\_\_, comme une opération de gestion de son patrimoine privé. Elle n'avait jamais réalisé d'opérations immobilières auparavant et n'avait jamais envisagé la construction du bâtiment en PPE que dans un but de conserver au sein de la famille un élément de patrimoine apportant un rendement stable, mais non dans un but de revente. Celle-ci était devenue nécessaire en raison de la non maîtrise des coûts.

Une copie de ce courrier a été adressé à l'AFC-GE.

6. L'avocat de la contribuable a répondu à Me CHRISTE le 15 juillet 2008. La problématique touchant sa cliente étant différente, il était judicieux que chacune des sœurs ait son propre conseil.
7. Me CHRISTE s'est adressé le 29 juillet 2008 au service des impôts spéciaux de l'AFC-GE pour confirmer la position de la sœur de la contribuable, laquelle n'avait pas à être tenue pour une professionnelle de l'immobilier
8. Le 30 octobre 2008, Me Pierre-Frédéric BÜHLER, notaire, a écrit au service des impôts spéciaux de l'AFC-GE pour le compte de la contribuable. Celle-ci et sa sœur allaient vendre la totalité des parts de PPE relatives à l'immeuble, pour un montant de CHF 19'000'000.-. Compte tenu de « la qualité de la contribuable », il demandait à pouvoir instrumentaliser l'acte sans avoir à fournir de garanties et sans avoir à consigner le montant de l'éventuel IBGI en ce qui la concernait.
9. Le 30 octobre 2008, l'AFC-GE a répondu positivement. La vente était une opération dont le bénéfice était taxable à titre de revenu tant sur le plan de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). La décision d'exemption ne la dispensait pas de faire figurer le résultat économique de l'opération dans la déclaration fiscale de l'année considérée.
10. Le 28 novembre 2008, la contribuable et sa sœur ont vendu la totalité des parts de PPE sur l'immeuble à une compagnie d'assurance, pour un montant de CHF 19'000'000.-.
11. a. Un contentieux fiscal a surgi entre l'AFC-GE et la sœur de la contribuable, à la suite de cette opération. Cette dernière a formé une réclamation à l'encontre des

bordereaux de taxation ICC et IFD, qui considéraient que la part du gain que la vente de la parcelle lui avait procuré constituait un bénéfice de l'activité lucrative indépendante. L'AFC-GE ayant maintenu sa taxation, la sœur de la contribuable a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre cette décision, en faisant valoir que le gain réalisé s'inscrivait dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé et n'était en conséquence pas imposable (A/4219/2010).

b. Par jugement du 12 mars 2012, le TAPI a admis le recours de la sœur de la contribuable, considérant qu'elle n'avait pas agi dans le cadre d'une activité exercée à titre professionnel. Par arrêt du 28 mai 2013 (ATA/331/2013), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours interjeté par l'AFC-GE contre le jugement du TAPI précité. Compte tenu de toutes les circonstances, il y avait lieu d'admettre que la vente s'inscrivait, en fonction de la situation de la sœur de la contribuable, dans le cadre de la gestion de sa fortune privée.

12. De son côté, le 4 mai 2010, la contribuable a déposé auprès de l'AFC-GE sa déclaration définitive 2008, qui remplaçait une déclaration provisoire du 20 février 2010, en se référant aux pièces déjà produites avec cette dernière.

En 2008, elle avait perçu des revenus provenant d'activités indépendantes, soit de son activité d'architecte, d'une promotion immobilière à K\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_ (promotion « H\_\_\_\_\_ »), ainsi que de deux promotions sur la commune de B\_\_\_\_\_ (promotions I\_\_\_\_\_ 3 et J\_\_\_\_\_ 4). En rapport avec ces différentes activités indépendantes, elle a complété quatre formulaires B « activité indépendante » distincts, rapportant les activités et charges liées à chacune de celles-ci. Le premier était accompagné des comptes relatifs à son activité d'architecte à l'adresse I\_\_\_\_\_, av. C\_\_\_\_\_. Au bilan, ne figurait aucun actif immobilier commercial. Le décompte de résultats mentionnait un bénéfice brut de CHF 330'161.65 constitué d'honoraires d'architecte. Dans la liste des charges du bureau figurait un montant de CHF 17'890.15 de loyer.

La contribuable n'a pas déclaré au titre de revenu le bénéfice que la vente de l'immeuble lui avait rapporté, mais une fortune de CHF 10'649'758.-, se répartissant en CHF 1'452'456.- d'actifs commerciaux, CHF 1'343'514.- de fortune mobilière et CHF 7'803'649.- d'actifs immobiliers.

L'immeuble de l'avenue C\_\_\_\_\_ était mentionné dans le feuillet D1 relatif aux immeubles de la contribuable à la rubrique « immeubles loués », sans mention de valeur. En rapport avec cet immeuble, était seul mentionné le revenu locatif réalisé avant la vente.

Dans ledit feuillet et dans la même rubrique étaient déclarées la propriété d'un autre immeuble locatif au boulevard E\_\_\_\_\_, avec son rendement locatif, et

la propriété de l'immeuble de K\_\_\_\_\_ « G\_\_\_\_\_ – H\_\_\_\_\_ », sans mention de rendement locatif.

Dans ledit feuillet mais dans la rubrique « immeuble occupé par le propriétaire, était mentionné l'immeuble « I\_\_\_\_\_ 3 » qui faisait l'objet d'une des promotions.

13. Le 4 mai 2010, la contribuable a écrit au service des impôts spéciaux à propos de la vente de l'immeuble. Elle fournissait des précisions et documents concernant l'immeuble, en rapport avec son historique familial, en vue de l'établissement de l'IBGI. La vente avait été rendue nécessaire par l'impossibilité pour sa sœur d'assumer les frais de restauration et d'entretien de l'immeuble. En ce qui la concernait, cette opération lui avait procuré un bénéfice net de CHF 1'853'332.-.
14. Le 10 septembre 2010, l'AGC-GE a adressé à la contribuable ses décisions de taxation relatives à l'IFD et à l'ICC 2008.

L'IFD s'élevait à CHF 201'158.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 1'749'200.- à un taux d'un montant identique.

L'ICC s'élevait à un montant de CHF 564'907.70 fondé sur un revenu imposable de CHF 1'732'998.- à un taux identique et sur une fortune de CHF 1'531'321.-.

Pour l'IFD et l'ICC, l'AFC-GE avait notamment ajouté aux revenus mobiliers déclarés, le produit de la vente immobilière en CHF 1'853'332.-.
15. Le 7 octobre 2013, la contribuable a réclamé auprès de l'AFC-GE contre les deux bordereaux de taxation qui lui avaient été notifiés. Sa réclamation portait sur plusieurs points. L'un d'eux concernait l'estimation fiscale des biens immobiliers qui faisaient l'objet de la promotion immobilière sur la commune de K\_\_\_\_\_. Un autre concernait celui, seul encore litigieux à ce stade, relatif à la taxation au titre de revenu du bénéfice réalisé dans la vente de l'immeuble. L'AFC-GE avait perçu un IBGI sur le bénéfice réalisé par sa sœur et elle devait être mise au bénéfice d'un traitement identique sans que les gains qu'elle avait réalisés dans cette vente soient considérés comme un revenu.
16. Le 12 septembre 2014, l'AFC-GE a écrit à la contribuable, ceci tant pour l'IFD que pour l'ICC. Le bénéfice de CHF 1'853'332.- constituait un revenu provenant de son activité indépendante. Elle avait constitué une société simple avec sa sœur en vue de mener le projet de démolition/reconstruction du bâtiment érigé sur l'immeuble et avait, dans ce but, contracté un important emprunt hypothécaire. Lorsqu'elle avait décidé de vendre l'immeuble en 2008, elle avait elle-même effectué des démarches en vue d'être exemptée de la consignation de l'éventuel IBGI. L'AFC-GE avait admis un tel procédé en rappelant que cette

opération serait taxable à titre d'impôt sur le revenu. Même si le TAPI avait considéré que la vente de l'immeuble concernant sa sœur était une vente privée, il n'en n'allait pas de même pour ce qui la concernait car la vente faisait partie de son patrimoine professionnel. Elle avait un délai au 3 octobre 2014 pour se déterminer.

17. Le 20 octobre 2014, la contribuable a persisté dans les termes de sa réclamation. Si la vente de l'immeuble avait été considérée pour sa sœur comme une vente privée, elle devait être mise au bénéfice de la même qualification et traitée fiscalement de la même façon. Elle était certes une professionnelle de l'immobilier mais le bien concerné par la vente était un bien de famille depuis 111 ans
18. Le 12 mars 2015, par deux courriers distincts, l'AFC-GE a admis partiellement les réclamations formées par la contribuable concernant les décisions de taxations relatives tant à l'IFD qu'à l'ICC.

Elle entrait en matière sur certains points des réclamations et adressait à la contribuable des bordereaux rectificatifs qui les prenaient en considération.

Pour l'ICC, elle rejetait les griefs formulés à l'encontre de la valeur fiscale attribuée au bien immobilier qui faisait l'objet d'une promotion sur la commune de K\_\_\_\_\_.

Tant pour l'IFD que pour l'ICC, elle maintenait sa décision de considérer que dans le cas de la contribuable, la vente de l'immeuble constituait une vente professionnelle dont le bénéficiaire était à traiter comme un revenu. Elle reprenait les éléments qu'elle avait mis en évidence dans son courrier à la contribuable du 12 septembre 2014. Même si l'immeuble provenait d'un héritage familial, le fait de réaliser un projet immobilier dans le but de faire du profit était un indice permettant une nouvelle qualification. C'était d'autant plus vrai qu'elle avait elle-même considéré par ses propres démarches auprès du service traitant l'IBGI que cette opération constituait une vente professionnelle. La seule durée de la possession familiale ne permettait pas de retenir une vente privée, d'autant plus que la qualification de l'immeuble avait clairement changé, eu égard à la nouvelle affectation. Les diverses démarches qu'elle avait entreprises dans le but de valoriser le bien, conjuguées à ses connaissances d'expert dans le milieu de l'immobilier, ne pouvaient pas conduire à une autre qualification.

19. Par acte posté le 13 avril 2015, la contribuable a interjeté un recours auprès du TAPI à l'encontre des deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE précitées, en concluant à leur annulation. Le recours avait pour seul objet la question de la taxation au titre de revenu professionnel de sa part du bénéfice de la vente de l'immeuble. Elle a repris et développé les arguments qu'elle avait fait valoir auprès de l'autorité intimée. Elle était certes active professionnellement dans le

domaine de l'immobilier. Toutefois sa situation ne pouvait être simplement assimilée à celle d'un promoteur qui s'était associé à d'autres tiers pour mener à terme une promotion immobilière. Le projet qui avait conduit à la construction d'un bâtiment sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_ avait été mené dans un cadre familial, dans un but de mise en valeur d'un bien immobilier en possession de la famille depuis de très nombreuses années. La vente en question n'avait pas pour objectif la réalisation d'un profit consécutif à une activité classique d'achat, de promotion puis de revente d'un bien immobilier. Elle avait dû décider de le vendre après de nombreuses années de possession parce que sa sœur ne pouvait faire face aux nouveaux frais qui s'imposaient pour rénover l'immeuble. Ces circonstances faisaient que les conditions posées par la jurisprudence, qu'elle rappelait, n'étaient pas réunies.

20. Le 13 juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a persisté dans les termes de la motivation contenue dans les deux décisions attaquées.

Dans son arrêt du 28 mai 2013 (ATA/331/2013), la chambre administrative avait insisté sur le fait que la qualification d'une opération de vente privée qu'elle admettait dans la situation de la sœur de la contribuable, ne valait que pour celle-ci. Dans le cas cependant de cette dernière, les critères retenus par le Tribunal fédéral, devaient conduire à une autre appréciation : la contribuable était une professionnelle de l'immobilier qui, en 2008 menait activement d'autres promotions immobilières sur des biens-fonds situés à K\_\_\_\_\_ et à B\_\_\_\_\_ ; en 2008, elle avait facturé des honoraires se rapportant au projet immobilier développé sur l'immeuble, soit CHF 330'162.-, ainsi que cela ressortait de sa déclaration fiscale définitive ; la promotion avait nécessité des fonds étrangers importants ; l'origine familiale du bien-fonds n'empêchait pas une nouvelle qualification ; la vente était le résultat d'une volonté de la contribuable et de sa sœur de constituer une société simple visant à acquérir la totalité des droits sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_, puis, après démolition du bâtiment existant, d'en reconstruire un plus grand et d'une valeur architecturale qui avait valu à la contribuable une distinction. Il ne s'était pas agi d'effectuer un simple placement en capital en attendant en toute quiétude une occasion favorable pour la revente.

21. La contribuable a répliqué le 25 août 2015. Elle ne s'était pas lancée dans la réalisation du bâtiment litigieux dans le but de réaliser un profit. Dans les années 1988, elle n'avait jamais eu l'intention de réaliser un profit. Le bâtiment édifié sur la parcelle qui avait été construit à la fin du XIX<sup>ème</sup> siècle par son grand-père était si vétuste qu'il devait être reconstruit. Elle n'avait pas mené le projet de reconstruction dans le but de revendre rapidement l'immeuble, mais l'avait conservé pour en percevoir les rendements procurés par l'état locatif. Être professionnelle de l'immobilier n'empêchait pas que l'on puisse détenir des biens à titre privé, et les réaliser dans le cadre de la gestion de son patrimoine.

22. Par jugement du 26 octobre 2015, le TAPI a déclaré recevable le recours de la contribuable et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions au sens des considérants. Selon ces derniers, le recours devait être admis et les décisions sur réclamation du 12 mars 2015, ainsi que les bordereaux rectificatifs annexés devaient être annulés.

Certains éléments, tels que la profession de la contribuable, la dispense de consignation requise par son notaire avant la vente litigieuse, le recours à des fonds étrangers pour la construction et le fait que ceux-ci aient servi pour partie à l'activité indépendante de l'intéressée, étaient contrebalancés par d'autres qui permettaient de retenir une opération ne touchant que la gestion privée du patrimoine de cette dernière, dans le cadre d'un examen qu'il y avait lieu d'effectuer de cas en cas. En l'occurrence, il était faux de retenir que la contribuable avait encore obtenu en 2008 dans le cadre de cette promotion des honoraires d'architecte de CHF 330'162.-, car il s'agissait des honoraires généraux perçus dans le cadre de son bureau d'architecte. Il était notoire que l'acquisition d'immeubles était très fréquemment financée par l'emprunt en Suisse et le bien-fonds en question était resté longtemps en possession de la contribuable et de sa sœur, avant qu'elles ne l'aliènent.

23. Par acte posté le 23 novembre 2015, l'AFC-GE a interjeté recours contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à la confirmation de ses bordereaux rectificatifs IFD et ICC 2008 du 12 mars 2015.

Elle s'est référée aux faits pertinents qu'elle avait déjà retenus à l'appui de ses décisions sur réclamation.

Le TAPI avait méconnu les principes applicables pour déterminer si un gain en capital devait être imposé comme gain privé, ou comme revenu de la fortune commerciale. Ne pouvaient être considérés comme gains privés en capital exonérés d'impôt que ceux qu'un particulier obtenait de manière fortuite, ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité de gestion du contribuable était dans son ensemble orientée vers l'obtention d'un revenu, il y avait exercice d'une activité lucrative dont les bénéfices étaient imposables au titre de revenu, que l'activité en question soit exercée dans le cadre d'une activité permanente ou ponctuellement. Il y avait lieu de se référer aux critères jurisprudentiels qu'elle rappelait.

Dans le cas d'espèce, le chiffre d'affaires déclaré par la contribuable en rapport avec l'activité d'architecte déployée se rapportait à l'opération réalisée à l'avenue C\_\_\_\_\_, et les montants déclarés dans le formulaire B relatif à cette activité, ainsi que les comptes produits, devaient être tenus comme ceux de l'une des activités promotionnelles de l'AFC-GE. En outre, le fait que la contribuable ait maintenu une activité professionnelle dans l'immeuble vendu constituait un élément permettant de retenir que cet immeuble avait conservé une valeur

commerciale pour elle. Le projet immobilier mené par la contribuable et sa sœur pour remplacer l'immeuble vétuste érigé sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_ avait été réalisé dans le but d'obtenir un profit, avec un investissement de fonds propres importants, représentant quasiment le 100 % des fonds nécessaires visant à leur procurer un bénéfice appréciable. Le fait, retenu par le TAPI, que la contribuable et sa sœur aient conservé l'immeuble dans leur patrimoine pendant de longues années, ne pouvait conduire à admettre le caractère de gestion privée de ce bien immobilier. Il arrivait fréquemment que, dans le commerce professionnel d'immeubles, un bien immobilier soit conservé avec l'intention de réaliser un bénéfice à long terme lors d'une vente différée. Le fait que la contribuable et sa sœur aient dû vendre pour des raisons financières n'empêchait pas de retenir chez elles une volonté de réaliser un bénéfice par cette opération. Le fait que la situation de la sœur de la contribuable ait été appréciée différemment ne devait pas empêcher que, pour cette dernière, la vente avait un caractère de vente professionnelle, à l'instar des autres promotions auxquelles celle-ci participait en 2008.

24. Dans une réponse du 11 janvier 2016, la contribuable a conclu au rejet du recours. La solution au litige retenue par le TAPI devait être confirmée.
25. Le TAPI a transmis son dossier le 1<sup>er</sup> avril 2016 sans formuler d'observations et la cause a été 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
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.
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.

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 1<sup>er</sup> janvier 2002.

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.
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).

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

(Yves NOEL, 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).

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

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).

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).
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

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., 4<sup>ème</sup> 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., 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 116 et 117 n. 66).

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 nette tenue 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.

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.

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 ;

---

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).

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.

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 1<sup>er</sup> 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

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.

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.
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).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 novembre 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 octobre 2015 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 octobre 2015 ;

confirme les bordereaux de taxation rectificatifs du 12 mars 2015 relatifs à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal 2008 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Lambelet, avocat de Madame A\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler-Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :