

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4219/2010-ICCIFD

ATA/331/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 mai 2013

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame D_____

représentée par Me Damien Bonvallat, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 mars 2012 (JTAPI/332/2012)**

EN FAIT

1. Madame D_____ et sa sœur, Madame S_____, étaient co-proprétaires à raison d'1/3 pour la première et de 2/3 pour la seconde de l'immeuble situé à l'angle de l'avenue C_____ et du boulevard B_____, sur la parcelle n° _____ de Genève-Plainpalais, en zone urbaine.

Cet immeuble avait été construit en 1897 par leur grand-père. Par succession, il était devenu propriété de leur mère et des sœurs de celle-ci. Entre 1980 et 1986, Mmes D_____ et S_____ ont reçu ce bien pour partie en donation et pour partie par rachat des parts de leurs tantes.

2. Mme S_____ est architecte de profession. Mme D_____, à la retraite, était alors directrice de galerie d'art et cadre dans une banque.

3. Au début des années 1990, le bâtiment, vétuste, a été démoli. Sur son emplacement a été édifié un immeuble d'habitation comportant des arcades au rez-de-chaussée. Mme S_____ a reçu un prix en raison du caractère écologique de cette construction. Elle a d'ailleurs installé son bureau d'architecte dans cet immeuble. Pour mener à bien cette opération, les deux sœurs avaient contracté un prêt hypothécaire de quelque CHF 15'000'000.-.

4. Le 28 novembre 2008, elles ont vendu ce bien à la Société V_____ pour le prix de CHF 19'000'000.-.

5. Par l'intermédiaire du notaire ayant instrumenté la vente, Mme S_____ a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) par courrier du 30 octobre 2008 de lui confirmer qu'en sa qualité de professionnelle de l'immobilier, elle n'aurait pas à consigner le montant de l'impôt éventuel ni à fournir des garanties, par référence à l'art. 86A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), ce que l'AFC-GE, soit le service des impôts spéciaux, a certifié le 4 novembre 2008, tout en ajoutant que cette vente était une opération taxable en application des art. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et 18 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et que cette décision ne dispenserait pas l'aliénateur de faire figurer le résultat économique dans sa déclaration fiscale de l'année concernée.

6. Dans sa déclaration fiscale 2008, datée du 25 septembre 2008, Mme D_____, indiquant être domiciliée à la rue E_____ à Genève, a déclaré au titre de revenus, sa rente de l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) s'élevant à CHF 24'108.-, ses revenus bruts provenant des loyers de l'immeuble

précité – à raison d'1/3 – soit CHF 146'254.- sous déduction de sa part des frais d'entretien à hauteur de CHF 43'517.- et d'intérêts hypothécaires pour CHF 40'896.- sur une dette hypothécaire de CHF 4'963'333.-. Selon le compte de gestion arrêté au 30 novembre 2008 établi par la régie, il était déduit un amortissement de CHF 10'000.- selon le calcul manuscrit suivant :

Dettes 1'500'000.-

13'400'000.-

Total 14'900'000.-

Amort. 10'000.-

14'890'000.- : 3 = 4'963'333.-

7. Par pli simple du 31 mars 2010, l'AFC-GE, soit le service de la taxation des promoteurs immobiliers, a prié Mme D_____ de lui fournir tous renseignements au sujet de la vente précitée, qu'elle avait réalisée comme professionnelle.
8. Le 20 avril 2010, ledit notaire a répondu au service précité que contrairement à Mme S_____, Mme D_____ ne pouvait être considérée comme professionnelle de l'immobilier, raison pour laquelle il avait rempli deux déclarations pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) et seule Mme D_____ avait été imposée à ce titre. Cette contribuable avait payé le 22 juin 2009 un IBGI de CHF 91'017,50.

Quant à l'endettement élevé nécessité par cette opération, il était « le fait d'erreurs successives » de Mme S_____, qui n'avait pas « maîtrisé cette opération sur le plan financier ».

Si l'AFC-GE persistait à vouloir imposer Mme D_____ au niveau des impôts sur le revenu, ce à quoi il s'était déjà opposé par courrier du 29 juillet 2008, il élèverait réclamation contre le bordereau qui serait notifié à sa mandante.

Tous les renseignements que l'AFC-GE sollicitait se trouvaient dans le dossier de Mme S_____, défendue par son avocat, les intérêts des deux sœurs n'étant pas les mêmes.

9. Par pli recommandé envoyé directement à Mme D_____ le 5 mai 2010, le service de la taxation des promoteurs immobiliers a imparti à celle-là un délai au 19 mai 2010, sous la menace d'une taxation d'office, au motif qu'elle n'avait pas produit les documents requis.

Les 12 mai et 10 juin 2010, le notaire de Mme D_____ a répété à l'intention du service de l'imposition des personnes physiques la teneur de son courrier du 20 avril 2010 en joignant copie de celui-ci. Tous les éléments requis se trouvaient dans le dossier de Mme S_____.

Par deux bordereaux de taxation 2008 envoyés à Mme D_____ à l'adresse _____, rue G_____ à Genève, l'AFC-GE a imposé un revenu de CHF 910'597.- et une fortune de CHF 2'772'141.- pour un total de CHF 310'892.- au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), selon le barème A prévu par l'art. 11 de la 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) et une fortune de CHF 916'500.- pour un total de CHF 105'667.- au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) selon le barème de l'art. 214 al. 1 LIFD.

10. Par l'intermédiaire de son notaire, et comme ce dernier l'avait annoncé, Mme D_____ a élevé réclamation le 29 juin 2010 à l'encontre de ces deux bordereaux, qui devaient être annulés, du fait qu'elle n'était pas une professionnelle de l'immobilier et qu'elle s'était acquittée de l'IBGI sur cette vente immobilière. Par ailleurs, le bénéfice pris en considération pour le calcul de l'impôt était erroné.
11. Par deux décisions du 21 octobre 2010, strictement identiques, envoyées à l'adresse privée de Mme D_____, l'AFC-GE a rejeté les réclamations pour l'ICC et l'IFD, sans citer une quelconque disposition légale. En substance, l'opération avait été conduite de façon commerciale et le but final poursuivi par la société simple constituée par les deux sœurs était la vente du nouvel immeuble. Le calcul du bénéfice était détaillé et s'élevait à CHF 987'956,35, la différence avec le montant imposé résidant dans le fait qu'il avait été tenu compte de façon erronée de la moitié des frais d'aménagement du restaurant pour un montant de CHF 122'580.- entièrement à charge de la « copromoteur » (*sic*). Par gain de paix, l'AFC-GE renonçait à procéder à une *reformatio in peius*.
12. Le 15 novembre 2010, Mme D_____, représentée par son notaire, a recouru contre ces deux décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant derechef à l'annulation de celles-ci et des deux bordereaux ICC et IFD 2008.
13. Le 11 avril 2011, l'AFC-GE a répondu au recours. La période fiscale en cause étant l'année 2008, elle restait régie par l'ancien droit, soit les lois sur l'imposition des personnes physiques I à V s'agissant du droit cantonal. Le montant du bénéfice n'était pas contesté. Le seul litige portait sur le point de

savoir si la vente de la parcelle en cause correspondait à une vente immobilière privée ou effectuée à titre professionnel.

Elle se référait à un ancien arrêt du Tribunal administratif (ATA/10/2004 du 6 janvier 2004) concernant une personne qui avait effectué une seule vente immobilière et qui était l'épouse, séparée, d'un professionnel de l'immobilier, ladite transaction ayant été taxée comme constituant une opération pouvant être qualifiée de professionnelle et partant produire un revenu imposable.

En l'espèce, la quasi-totalité des revenus de Mme D_____ provenait de cet immeuble. Dès lors, la vente de cette parcelle constituait une vente professionnelle pour elle aussi.

14. Les parties ont répliqué et dupliqué sans apporter d'éléments nouveaux, si ce n'est que l'AFC-GE avait produit un courrier du conseil de Mme S_____ le 4 mai 2010, couvert par le secret fiscal mais dont la teneur avait été communiquée à Mme D_____. Toutefois, l'AFC-GE avait arrêté le bénéfice net réalisé par celle-ci à CHF 926'666.-. Or, l'AFC-GE avait déduit la moitié des frais d'aménagement du restaurant situé dans l'immeuble en question, alors que ceux-ci ne concernaient que Mme S_____ à hauteur de 100 %. L'AFC-GE aurait ainsi dû ajouter la moitié de ces frais, soit CHF 61'290.-, dans le bénéfice de Mme D_____, de sorte que le bénéfice total qui aurait dû être repris aurait dû s'élever à CHF 987'956.-. Elle renonçait cependant à procéder à une telle *reformatio in peius* comme indiqué dans les décisions sur réclamation.
15. Mme D_____ a produit une ultime écriture le 29 juillet 2011, en persistant dans ses explications et conclusions. Elle ne saurait être considérée comme commerçante professionnelle d'immeubles. Aussi, les bordereaux ICC et IFD 2008 devaient-ils être annulés et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision.
16. L'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH) ne s'est pas déterminée.
17. Par jugement du 12 mars 2012, le TAPI a admis le recours de Mme D_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation, la situation de la recourante devant être appréciée dans son ensemble. De plus, le TAPI a mis un émolument de CHF 1'000.- à charge de l'AFC-GE et alloué à Mme D_____ une indemnité de procédure d'un montant de CHF 1'000.-, sans préciser à charge de qui.

En l'espèce, il appartenait à l'AFC-GE de supporter le fardeau de la preuve. Or, l'association de Mme D_____ avec sa sœur, architecte, n'était pas un critère déterminant en raison de l'origine familiale de l'immeuble concerné. S'agissant de l'opération de démolition/reconstruction, la recourante avait soutenu, sans être

contredite, que le bâtiment était devenu insalubre et que la « régularisation » (*sic*) d'un bien immobilier appartenant à l'origine au patrimoine familial était impossible autrement. L'AFC-GE n'alléguait pas que dans le cadre de cette opération, une structure particulièrement complexe avait été mise en place, justifiant de qualifier l'activité des propriétaires de professionnelle. La qualité de la construction avait été primée. Cet élément ne constituait pas un indice de l'appartenance à la fortune commerciale. La mise en location d'un immeuble pour assurer un rendement était au contraire un indice fort d'appartenance à la fortune privée.

S'agissant du rendement élevé d'un bien immobilier et de la qualité de la construction de celui-ci, qui pouvait avoir une forte influence sur son prix de vente, et par conséquent sur le gain immobilier, cette observation de l'AFC-GE pourrait être retenue si la contribuable avait fait une opération à court terme. Or, tel n'était pas le cas puisque la vente n'était intervenue qu'après plus de vingt ans de location de ce bien.

De plus, l'endettement important de la recourante pour la réalisation de cette opération résultait, selon les dires de celle-ci, des dépassements du coût de construction que sa sœur, Mme S_____, n'avait pas su maîtriser et l'AFC-GE n'avait pas rapporté la preuve du contraire. Enfin, s'agissant des amortissements, l'AFC-GE se méprenait dans sa lecture des comptes de régie, la recourante ayant procédé à des remboursements partiels du crédit hypothécaire, et non pas à un amortissement d'un actif commercial, la contribuable n'étant pas tenue de tenir une comptabilité. La recourante n'avait ainsi pas excédé les limites de la gestion de son patrimoine privé.

18. Le 23 avril 2012, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation. Elle avait reçu le jugement précité le 23 mars 2012. Sur le fond, elle reprenait son argumentation pour contester celle développée par le TAPI, l'opération immobilière en question ayant été planifiée afin d'en retirer un bénéfice. Il était erroné de considérer que Mme D_____ et sa sœur étaient devenues copropriétaires en raison de leur lien de parenté et de la donation de leur mère, puisqu'elles avaient l'une et l'autre acquis les parts de leurs mère, tantes et cousin. Le comportement de l'une et l'autre démontrait une intention commune d'unir leurs efforts et leurs ressources en vue d'atteindre un but commun, soit la réalisation d'un projet immobilier, avec une grande mise en valeur du terrain, des revenus immobiliers accrus et une valeur de vente plus importante après avoir décidé de tout démolir et de reconstruire un immeuble dans lequel Mme S_____ pouvait installer son bureau d'architecte et maximiser le rendement. Les deux sœurs avaient demandé la dispense de consignation de l'IBGI, considérant être toutes deux professionnelles de l'immobilier. Quant à la qualité de la construction, l'AFC-GE relevait que Mme D_____ avait travaillé

précédemment comme directrice d'une galerie d'art et cadre dans une banque. « Ceci justifie le fait qu'elle ait accepté que sa sœur investisse dans la qualité des matériaux de construction et dans le design de l'immeuble ce qui leur a permis de maximiser la valeur de l'immeuble et d'obtenir un prix. En tant que cadre bancaire, Mme D_____ connaissait la nature des hypothèques. Elle était parfaitement familière avec cet outil et en connaissait les conditions. Au demeurant, l'on soulignera que toutes les acquisitions successives ont été financées en totalité par des prêts hypothécaires. Dès lors, force est de constater que la totalité des fonds étaient étrangers et que les deux sœurs connaissaient les risques qu'elles encouraient ».

Mme D_____ avait déployé une activité allant au-delà de la simple gestion de sa fortune privée. Elle avait participé aux bénéfices de la société simple. Elle avait exercé une activité lucrative indépendante du seul fait qu'elle s'était associée dans le cadre d'une société simple en vue de réaliser une affaire immobilière, avec une personne au moins qui participait à la société en exerçant sa profession et qui s'occupait de la gestion des affaires d'entente avec la contribuable, pour le compte de la communauté. Ces éléments permettaient d'admettre que Mme D_____ avait agi en qualité de professionnelle de l'immobilier.

De plus, le TAPI avait infligé, à tort, un émolument de CHF 1'000.- à l'AFC-GE, alors qu'en application de l'art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), elle devait en être dispensée. Enfin, le TAPI avait alloué une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Mme D_____. Selon l'art. 87 al. 2 LPA, une telle indemnité ne pouvait être allouée que sur requête. Or, dans son recours du 15 novembre 2010, Mme D_____ n'avait pas conclu à l'octroi d'une telle indemnité de procédure, se bornant à solliciter par le biais de son notaire l'annulation des bordereaux litigieux.

19. Le 31 mai 2012, Mme D_____ a conclu au rejet du recours tout en s'en rapportant à justice sur l'émolument mis à charge de l'AFC-GE par le TAPI. Quant à l'indemnité de procédure, elle avait été réclamée par Mme D_____ à l'occasion de sa réplique du 29 juillet 2011.
20. L'AFC-CH ne s'est pas déterminée.
21. Sur quoi, 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 LPA).

2. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP dispose que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2008. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit.

3. Le litige consiste à déterminer à quelle catégorie de fortune, commerciale ou privée, doit être rattachée l'opération en cause.

4. La distinction entre ces deux catégories est fondamentale dès lors que les gains en capital sur les biens appartenant à la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD), sauf pour les immeubles qui sont frappés d'un impôt cantonal (art. 80 ss LCP), alors que les plus-values sur la fortune commerciale le sont (art. 18 al. 2 LIFD et 3 al. 2 aLIPP-IV).

5. Selon la jurisprudence, il y a commerce professionnel d'immeubles 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. Pour déterminer s'il y a ou non commerce professionnel d'immeubles, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3c et 6a). 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).

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 ; M. 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 ; D. YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative *in* : ASA 59 137 ss ; R. OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss, et la jurisprudence citée).

6. La « gestion commerciale (c'est-à-dire la présence d'un ou de plusieurs des critères admis par la jurisprudence) d'immeubles qui, au départ, pouvaient apparaître comme faisant partie de la fortune privée du contribuable confère un caractère commercial à l'ensemble de l'opération dont le produit devient imposable. C'est évidemment 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. En l'espèce, il est établi par les pièces produites que la parcelle n° _____ de Genève-Plainpalais appartenait à l'origine au grand-père de Mmes D_____ et S_____, qui en ont hérité en partie et qui ont, pour l'autre partie, racheté les parts de leurs tantes.

Le bâtiment avait été édifié en 1897. Une centaine d'années plus tard, soit au début des années 1990, il était, selon la recourante, vétuste, ce qu'à aucun moment l'AFC-GE n'a mis en doute. Situé en pleine zone urbaine et entouré d'immeubles d'habitation, il pouvait être démoli et reconstruit pour aménager des commerces au rez-de-chaussée et des logements. Mme S_____, architecte de profession, pouvait également prévoir d'y abriter son cabinet. Mme S_____ a réalisé une construction qui a été primée pour le respect des standards énergétiques et c'est de manière tout à fait gratuite que l'AFC-GE affirme dans son recours que Mme D_____, ayant travaillé comme directrice dans une galerie d'art, elle aurait de ce fait accepté que sa sœur investisse dans la qualité des matériaux de construction et dans le design de l'immeuble pour maximiser la valeur de celui-ci. Or, Mme D_____ a dû emprunter des montants supplémentaires à ceux prévus initialement, puisqu'elle reproche à sa sœur de n'avoir pas maîtrisé les coûts de construction, de sorte qu'il est douteux que le choix des matériaux de construction ou le design de l'immeuble aient été le fait de Mme D_____. En tout état, une telle assertion n'est nullement prouvée, et ni l'une ni l'autre des contribuables n'ont jamais été entendues à ce sujet.

Quant au fait que Mme D_____ ait travaillé dans une banque et soit au fait du mécanisme des hypothèques, cet élément peut être également le fait d'un architecte, qui connaît non seulement le secteur du bâtiment, mais les modes de financement d'une opération.

Par ailleurs, l'AFC-GE allègue dans son recours que Mme D_____, au même titre que Mme S_____, avait demandé à être dispensée de la consignation du montant de l'impôt éventuel dû au titre de l'art. 86A LCP. Or, tel n'est pas le cas. La lecture attentive du courrier envoyé par leur notaire le 30 octobre 2008 au service des impôts spéciaux de l'AFC-GE (pièce 30 chargé recourante) fait apparaître que cette requête n'était faite que pour Mme S_____, mais non pour Mme D_____.

Enfin, l'opération était pour Mme D_____ une opération isolée, pour laquelle elle s'était certes associée avec sa sœur, constituant ainsi une société simple. Sa sœur était cependant aussi copropriétaire, de sorte que la profession de Mme S_____ et l'existence d'une société simple dans ces conditions ne constituent pas des indices probants du caractère professionnel de l'opération s'agissant de Mme D_____.

Cette dernière a payé, à la requête de l'AFC-GE, un IBGI de quelque CHF 91'000.-, ce qui démontre qu'en 2009, l'AFC-GE ne la considérait pas comme une professionnelle de l'immobilier.

Les divers services de l'AFC-GE ne semblent pas s'être communiqué les documents que Mme D_____ avait pourtant produits dans les délais qui lui avaient été fixés, alors que cette même administration la menaçait d'une taxation d'office. De plus, et comme le notaire de Mme D_____ l'a répété les 12 mai et 10 juin 2010 au service de l'imposition des personnes physiques, tous les éléments nécessaires se trouvaient dans le dossier de Mme S_____, que l'AFC-GE pouvait consulter, cela alors que les deux sœurs n'avaient plus de très bonnes relations.

8. Après avoir détenu ce bien immobilier pendant dix-huit ans, Mmes S_____ et D_____ l'ont vendu pour le prix de CHF 19'000'000.-. Après déduction des montants qui demeuraient dus au titre du prêt hypothécaire, le bénéfice final réalisé par Mme D_____ s'est élevé, comme l'AFC-GE l'a finalement admis, à CHF 987'956,35, ce qui, compte tenu de l'ampleur de l'opération, de la durée de la possession de ce bien immobilier et de l'évolution du marché entre 1990 et 2008 ne constitue pas un montant exorbitant car un professionnel de l'immobilier ou un spéculateur aurait certainement revendu ce bien plus rapidement. Par ailleurs, si le compte de gestion arrêté au 30 novembre 2008 établi par la régie faisait apparaître un amortissement de CHF 10'000.-, l'AFC-GE a fait une mauvaise lecture de cette pièce, s'agissant bien plutôt du remboursement partiel du crédit hypothécaire que d'un amortissement sur un actif commercial, la contribuable n'ayant pas tenu de comptabilité et n'y étant d'ailleurs pas contrainte.

Certes, Mme D_____ n'avait pas d'autres revenus que sa rente AVS et le produit de cette vente. Il est ainsi incontestable que cette dernière avait pour but d'obtenir un gain, ce critère n'étant à lui seul pas décisif (ATA/117/2012 précité).

9. Au vu des éléments qui précèdent, l'AFC-GE, qui supporte le fardeau de la preuve, n'a pas démontré que s'agissant de Mme D_____, l'opération en question serait une opération effectuée à titre professionnel, alors qu'il apparaît bien au contraire qu'il s'agit d'une opération exercée dans le cadre de l'administration de la fortune privée de l'intéressée qui, il faut le rappeler, s'est acquittée pour cette raison de l'IBGI.

10. En conséquence, le recours sera rejeté sur ce point.

Il sera admis en ce sens que l'émolument de CHF 1'000.- mis à la charge de l'AFC-GE par le TAPI sera annulé, vu la nouvelle teneur de l'art. 87 al. 1 LPA, entré en vigueur le 27 septembre 2011. En revanche, l'indemnité de procédure sollicitée par Mme D_____ dans le cadre de la procédure de première instance à l'occasion de sa réplique du 29 juillet 2011 était justifiée au regard de l'art. 87 al. 2 LPA de sorte que sur ce point le recours sera rejeté. Vu l'issue de la présente cause, Mme D_____ a également droit, par application de l'art. 87 al. 2 LPA, à une indemnité de procédure pour celle-ci, comme elle y a conclu en tête de son écriture du 31 mai 2012. Cette indemnité sera fixée à CHF 2'500.-, à charge de l'Etat de Genève.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 avril 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 en ce qu'il a mis un émolument de CHF 1'000.- à charge de l'Etat de Genève ;

confirme ledit jugement pour le surplus ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument pour la présente cause ;

alloue à la recourante, à charge de l'Etat de Genève, une indemnité de procédure de CHF 2'500.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Damien Bonvallat, avocat de Madame D_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :