

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4527/2010-ICCIFD

ATA/543/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 21 août 2012**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_**

représentés par Michel de Preux & Associés S.A., Société Fiduciaire, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
5 décembre 2011 (JTAPI/1426/2011)**

---

## EN FAIT

1. Madame X\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1920, est domiciliée à Y\_\_\_\_\_. En 1956, elle a hérité, en copropriété pour moitié et en indivision avec son frère, Monsieur Z\_\_\_\_\_, des deux tiers de la parcelle n° A\_\_\_\_\_ de la commune de B\_\_\_\_\_, sise \_\_\_\_\_, rue D\_\_\_\_\_. Le tiers restant a été acquis par les conjoints Z\_\_\_\_\_ en 1989, aussi par succession.
2. Le 26 avril 2004, cette parcelle a été divisée, et la parcelle n° C\_\_\_\_\_ qui en est issue a été soumise au régime de la propriété par étages (ci-après : PPE). La parcelle a été mise en valeur avant construction d'un immeuble de 15 appartements en PPE mis en vente par la suite (Promotion « E\_\_\_\_\_ »).
3. Le 29 septembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait parvenir à la contribuable et à son mari, Monsieur X\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1915 (ci-après : les contribuables), un bordereau d'impôt sur les gains immobiliers (ci-après : IBGI) d'un montant de CHF 23'289.- (soit un montant imposable de CHF 232'890.- taxé à un taux de 10 %).
4. Le 13 décembre 2006, les contribuables ont fait parvenir à l'AFC-GE leur déclaration fiscale 2005.
5. Le 8 juin 2007, le service des indépendants de l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui remettre le bilan et le compte de pertes et profits concernant l'activité indépendante de M. X\_\_\_\_\_ pour l'exercice 2005.  
  
S'en est ensuivi un échange de courriers et de pièces entre l'AFC-GE et le mandataire des contribuables.
6. Le 1<sup>er</sup> octobre 2007, l'AFC-GE a fait parvenir aux contribuables leur bordereau 2005 concernant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), pour un montant de CHF 24'185,55 (sur la base d'un revenu imposable de CHF 27'609.- au taux de CHF 28'424.- et d'une fortune imposable de CHF 3'049'609 au taux de CHF 3'108'102.-), et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), pour un montant de CHF 381.- (sur la base d'un revenu imposable de CHF 53'000.- au taux de CHF 53'000.-).
7. Le 15 octobre 2007, les contribuables ont élevé réclamation auprès de l'AFC-GE contre la taxation précitée.

L'AFC-GE avait modifié l'état des titres concernant les actions des sociétés immobilières (ci-après : SI) F\_\_\_\_\_ A et B, et avait tenu compte de 50 actions pour chaque société. Selon un tableau établi par la régie Simonin, M. X\_\_\_\_\_ possédait 7'307,88 / 200<sup>èmes</sup> des SI F\_\_\_\_\_ A, B et D.

8. Le 30 juillet 2010, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), à laquelle a succédé dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), a statué sur un litige opposant, à propos des ventes intervenues en 2005 sur la parcelle n° C\_\_\_\_\_ de B\_\_\_\_\_, l'AFC-GE à M. Z\_\_\_\_\_.

La CCRA a admis le caractère professionnel de l'opération, les parties s'étant accordées sur ce point, et a retenu que la promotion avait débouché sur un prix de vente total de CHF 9'253'064.-, permettant ainsi de dégager un bénéfice total de CHF 1'326'056.-, soit CHF 663'028.- pour chaque copropriétaire.

9. Le 15 septembre 2010, l'AFC-GE a fait savoir aux contribuables qu'elle entendait, sur réclamation, rectifier leur taxation 2005 en leur défaveur, et leur a donné un délai pour se prononcer à ce sujet.

Les ventes immobilières survenues en 2005 relatives à la parcelle n° C\_\_\_\_\_ de la commune de B\_\_\_\_\_ devaient être prises en compte fiscalement, sur la base d'un bénéfice de la promotion de CHF 1'326'056.-, soit CHF 663'028.- pour chaque promoteur. Le montant de CHF 23'829.- déjà payé au titre de l'IGBI serait déduit.

10. Le 6 octobre 2010, les contribuables ont pris position. L'AFC-GE avait considéré qu'ils avaient agi dans le cadre des ventes immobilières intervenues en 2005 sur la parcelle n° C\_\_\_\_\_ de la commune de B\_\_\_\_\_ en tant que promoteurs immobiliers, ce qui était contesté.

La parcelle en cause avait appartenu depuis des générations à la famille Z\_\_\_\_\_. Eux-mêmes n'avaient jamais participé auparavant à une opération immobilière. Ils n'avaient pas eu une part active à l'opération de promotion en question, vu notamment leur grand âge. Le pilotage de l'opération avait été intégralement assuré par la régie F\_\_\_\_\_, et la partie technique et architecturale par le cabinet M\_\_\_\_\_ à B\_\_\_\_\_, en lien avec la régie précitée. Ces professionnels de l'immobilier avaient également mené toutes les discussions avec le département compétent. En conséquence, l'impôt payé au titre des bénéfices sur les gains immobiliers devait être libératoire.

11. Ayant obtenu un délai pour se prononcer de manière définitive, les contribuables ont confirmé et précisé le 2 novembre 2010 la prise de position précitée.

12. Par deux décisions sur réclamation du 18 novembre 2010, l'AFC-GE a rectifié la taxation 2005 pour partie en faveur des recourants, en ce sens que la valeur des actions des SI F\_\_\_\_\_ était réévaluée à CHF 135'080.- ; et pour partie en leur défaveur, en ce sens que le montant de CHF 663'028.- perçu à titre de

bénéfice de la promotion immobilière relative à la parcelle n° C\_\_\_\_\_ de B\_\_\_\_\_ devait être pris en compte comme revenu imposable.

Le bordereau était donc ramené, concernant l'ICC, à un montant de CHF 180'250,65 (sur la base d'un revenu imposable de CHF 627'544.- au taux de CHF 629'101.- et d'une fortune imposable de CHF 1'270'758.- au taux de CHF 1'320'782.-), et, concernant l'IFD, à un montant de CHF 72'854,20 (sur la base d'un revenu imposable de CHF 651'400.- au taux de CHF 651'300.-).

13. Par acte du 17 décembre 2010, les époux X\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès de la CCRA contre les décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation et à la rectification de leur taxation 2005, pour les motifs déjà indiqués dans leur réclamation.

14. Par jugement du 5 décembre 2011, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation conforme aux considérants.

Mme X\_\_\_\_\_ avait acquis la parcelle en cause par succession, prétendant sans être contredite que celle-ci appartenait à sa famille depuis des générations, et qu'elle-même n'avait jamais pris part à une opération immobilière. Elle n'avait en outre pas participé activement à l'opération litigieuse, mais avait chargé des professionnels de cette tâche au vu de son grand âge et de son manque d'expérience. Elle n'avait jamais procédé de manière systématique ou planifiée à l'achat et à la vente de biens immobiliers, ni n'avait de connaissances professionnelles en la matière.

Il ressortait ainsi de l'analyse de l'ensemble des circonstances que Mme X\_\_\_\_\_ avait seulement exploité l'occasion qui s'était présentée à elle en raison d'une circonstance fortuite, à savoir l'acquisition de la parcelle par voie successorale. Il s'agissait d'une opération isolée. Celle-ci relevait donc de la gestion de la fortune privée des époux X\_\_\_\_\_. L'élément avancé par l'AFC-GE, selon lequel le frère de Mme X\_\_\_\_\_, M. Z\_\_\_\_\_, n'avait pas contesté la qualification d'opération commerciale, n'était pas décisif, Mme X\_\_\_\_\_ n'ayant pas été partie à la procédure qui avait conduit la commission à statuer dans ce sens le 30 juillet 2010, et cette dernière n'ayant pas analysé la question vu l'accord des parties ; il n'était quoi qu'il en soit pas exclu de retenir, en fonction des circonstances et en particulier des caractéristiques propres au contribuable lui-même, une qualification différente pour deux contribuables ayant participé à la même opération.

15. Par acte déposé le 13 janvier 2012, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et au rétablissement de la décision de taxation 2005 des contribuables.

Une opération unique pouvait parfaitement revêtir un caractère commercial, lorsque par son ampleur, sa complexité ou les moyens mis en œuvre, elle excédait largement les capacités d'un simple particulier en matière de gestion de fortune. Si le fait d'avoir hérité antérieurement de la parcelle pouvait éventuellement être qualifié d'événement fortuit, il n'en allait pas de même de la décision des frère et sœur de participer à la promotion immobilière. L'opération, même si elle était unique, dépassait les limites de la simple administration de fortune privée, raison du reste pour laquelle les contribuables avaient dû faire appel à des professionnels pour la mener à bien.

Par ailleurs, le TAPI aurait dû, dans la mesure où il s'agissait de la même opération immobilière, développer son analyse et préciser en quoi la situation concrète de Mme X\_\_\_\_\_ différait de celle de son frère, telle que déjà jugée par la CCRA.

Enfin, deux arrêts récents, l'un du Tribunal fédéral et l'autre de la Cour fiscale fribourgeoise, concernaient des faits très similaires, et les deux instances judiciaires précitées avaient dans les deux cas tranché dans le sens d'un rattachement à la fortune commerciale.

16. Le 1<sup>er</sup> mars 2012, les contribuables ont conclu à la confirmation du jugement attaqué et à une participation aux honoraires de leur mandataire.

Plusieurs lots de PPE de l'immeuble objet de la promotion en cause avaient été conservés ou repris par des membres des familles X\_\_\_\_\_ et Z\_\_\_\_\_, ce qui démontrait que l'un des buts de l'opération était de permettre à plusieurs membres de la famille de disposer d'un logement.

L'AFC-GE ne pouvait se prévaloir de la décision de la CCRA du 30 juillet 2010, qui concernait M. Z\_\_\_\_\_ et non les contribuables, et n'était dès lors pas opposable à ces derniers, qui ne pouvaient pas subir de préjudice du fait d'une position adoptée par des contribuables tiers.

Les deux arrêts cités par l'AFC-GE ne pouvaient être transposés à la présente cause, dans la mesure notamment où les époux X\_\_\_\_\_ n'avaient aucunement constitué pour l'opération immobilière de société de personnes, et qu'au surplus ils n'avaient pas eu de part active dans ladite opération. Par rapport aux critères posés par la jurisprudence, on devait souligner notamment la très longue durée de la possession ; l'absence d'activité personnelle en raison de leur manque d'expérience et de leur grand âge ; l'absence d'opération systématique ou planifiée ; l'absence, en ce qui les concernait, de connaissances professionnelles en matière immobilière ; et enfin l'absence de réinvestissement du bénéfice dans d'autres opérations immobilières.

17. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; 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. Une nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques a été adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil et acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, elle ne s'applique toutefois qu'aux impôts dus à partir de la période fiscale 2010 (art. 71 et 72 al. 1 LIPP) et n'est pas pertinente en l'espèce.

Les dispositions applicables pour l'ICC 2004 prévoient les mêmes principes que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu - revenu imposable - du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Sont également considérées comme activités lucratives indépendantes, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 9 al. 1 aLIPP-IV).

La jurisprudence développée par le Tribunal fédéral sur la question litigieuse s'applique donc également pour l'ICC. En outre, le Tribunal fédéral a jugé que la pratique développée sous l'empire de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) garde sa validité pour la LIFD (Archives 67, 644).

3. La seule question litigieuse est celle de la qualification, en ce qui concerne les contribuables, des ventes immobilières intervenues en 2005 sur la parcelle de B\_\_\_\_\_ dont ils étaient copropriétaires.
4. La délimitation entre gestion de la fortune privée et transaction professionnelle a fait l'objet d'une abondante jurisprudence du Tribunal fédéral (voir notamment les Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les nombreux arrêts cités). Celle-ci retient que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement. En matière de transactions immobilières, il est admis qu'il peut y avoir activité lucrative indépendante même si le contribuable n'a pas de lien initial avec le secteur de l'immobilier. Pour déterminer la frontière entre activité lucrative

indépendante et gestion de patrimoine privé, la pratique a posé une série d'indices : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (*ibid.* ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012 consid. 5 ; ATA/541/2011 du 30 août 2011 consid. 3), étant précisé que les actifs de la fortune commerciale du commerçant d'immeubles ou de titres demeurent commerciaux malgré l'écoulement du temps (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4).

5. a. En l'espèce, l'opération litigieuse a été unique ; elle a porté sur un immeuble dont la recourante a été propriétaire pendant pas moins de quarante-neuf ans. Mme X\_\_\_\_\_ ne disposait pas d'une formation technique ou professionnelle la prédestinant à une activité indépendante de professionnelle de l'immobilier, et en tout état, elle a atteint en 1982 déjà - soit vingt-trois ans avant l'année 2005 - l'âge légal de la retraite. L'immeuble en cause lui a été remis à titre successoral et elle n'a pas engagé personnellement de fonds étrangers en vue de la valorisation du terrain reçu à titre gratuit. En outre, les contribuables n'ont pas réinvesti le bénéfice réalisé au travers de la vente des parcelles litigieuses. Enfin, aucune société de personnes n'a été constituée par les contribuables dans le cadre de l'opération immobilière en cause. Seule la vente assez rapprochée des différents appartements constitue un indice allant dans le sens d'une activité commerciale, et encore ce dernier est-il tempéré par le fait que plusieurs membres de la famille Z\_\_\_\_\_ ont acquis des appartements lors de cette opération. Dans leur ensemble, les circonstances d'espèce telles qu'elles se présentaient en 2005 accréditent donc la thèse des contribuables, reprise par le TAPI, selon laquelle on ne se trouve pas en présence d'un commerce professionnel d'immeubles relevant d'une activité lucrative indépendante.

b. La jurisprudence citée par l'administration recourante ne permet pas d'inverser ce constat. En effet, dans les deux arrêts qu'elle cite (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2010 du 16 mai 2011 ; Arrêt de la Cour fiscale fribourgeoise 607 2008-45 du 19 juillet 2010), une société de personnes avait été constituée. Dans l'arrêt fédéral en outre, le recourant n'avait acquis la parcelle que pour moitié par succession, et avait acheté l'autre moitié.

Un parallèle peut en revanche être tracé entre les circonstances d'espèce et celles de l'Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 précité, étant précisé toutefois que même dans ce dernier cas, le caractère de gestion du patrimoine privé avait été reconnu par le Tribunal fédéral alors qu'une société de personnes avait été constituée, tandis que cet élément fait défaut dans la présente espèce.

c. Quant au jugement de la CCRA du 30 juillet 2010 concernant le frère de la contribuable, le raisonnement du TAPI à cet égard ne prête nullement le flanc à la critique.

Une décision de justice ne lie en effet que les parties qu'elle concerne (autorité ou force matérielle de chose jugée ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 869 ; R. RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht - Grundlagen und Bundesrechtspflege, 2<sup>e</sup> éd., 2010, n. 955), ce qui est du reste le fondement de l'institution de l'appel en cause, qui permet justement de rendre opposable à un tiers ledit jugement (art. 71 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA). En l'occurrence, le seul fait que la CCRA se soit contentée de considérer le point comme acquis sur la base de l'accord des parties permettait au TAPI, qui a quant à lui examiné la question sur le fond, d'adopter une solution différente ; qui plus est, l'analyse de la chambre de céans, en tant qu'autorité de deuxième instance, prévaut sur celle à laquelle procède la CCRA ou le TAPI, quelle qu'elle soit.

6. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera en revanche allouée aux contribuables, qui y ont conclu et se sont fait assister d'un mandataire (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 13 janvier 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 décembre 2011 ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

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 Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_, représentés par Michel de Preux & Associés S.A., Société Fiduciaire, mandataire, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

J. Dentella Giauque

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :