

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/784/2015-ICC

ATA/637/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 juin 2017

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Monsieur Patrick Tritten, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
6 juin 2016 (JTAPI/580/2016)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable), né en 1941, ingénieur civil de profession, a acquis en 1979, avec Messieurs B_____ et C_____, une parcelle n° 1_____, sur la commune de Veyrier, à l'adresse_____, chemin des D_____. À la suite de deux actes de partage, intervenus l'un en 1986 et l'autre en 2010, il est devenu le seul propriétaire du bien-fonds.
- 2) Après construction sur le terrain d'une villa, d'un garage et d'un jardin d'hiver en mars 2002, le contribuable a vendu la parcelle précitée pour un prix de CHF 2'600'000.- le 5 mai 2014.
- 3) Par bordereau du 31 octobre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté le montant de l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers (ci-après : IBGI) dû sur le bénéfice réalisé dans l'opération précitée à CHF 530'246.15.

Elle considérait cette vente comme celle d'un bien appartenant au patrimoine commercial du contribuable, ce qui se déduisait du taux de 32.10 % appliqué à la valeur du gain, arrêtée à CHF 1'651'857.-.
- 4) Le 6 novembre 2014, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre de cette décision de taxation. Il contestait que l'immeuble en question ait fait partie de sa fortune commerciale. Le gain immobilier devait être traité comme un gain réalisé au rapport avec un élément de la fortune privée. L'immeuble en question, depuis 1979, avait toujours été loué à des tiers. Il s'agissait d'un objet de rendement.
- 5) Par décision sur réclamation du 10 février 2015, l'AFC-GE a maintenu sa taxation. L'immeuble faisait partie du patrimoine commercial du contribuable. Il s'agissait de l'achat d'un bien immobilier en société simple avec des professionnels de l'immobilier. L'intéressé l'avait mis en valeur en exploitant des connaissances dans le domaine immobilier.
- 6) Le 27 février 2015, l'AFC-GE a adressé une décision de même teneur au notaire, sans reprendre la motivation sur le caractère commercial de la vente immobilière qui figurait dans la décision notifiée au contribuable.
- 7) Le 5 mars 2015, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il développait devant celui-ci les raisons qui le fondaient à considérer que l'immeuble litigieux faisait partie de son patrimoine privé. Son droit d'être entendu avait été violé. Il contestait la valeur fiscale trop élevée qui avait été retenue et proposait une autre valeur.

- 8) Le 13 juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le contribuable a répliqué le 24 juillet 2015 en persistant dans ses conclusions. L'AFC-GE a, le 20 août 2015, persisté dans ses conclusions.
- 9) Par la suite, le TAPI a invité l'AFC-GE à exposer en quoi le contribuable était un professionnel de l'immobilier, demande à laquelle l'AFC-GE a accédé en produisant un document listant quarante-deux opérations immobilières auxquelles le contribuable avait participé.
- 10) Invité à se déterminer, le contribuable a contesté l'appréciation de l'AFC-GE à propos de ces opérations, en développant ses objections.
- 11) Le 26 février 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses considérants et conclusions.
- 12) Le 6 juin 2016, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____. Le droit d'être entendu de ce dernier n'avait pas été violé. Le cas échéant, il avait été réparé dans le cadre de la procédure de réclamation, puis dans celle de recours. Sur le fond, la qualification de l'opération litigieuse comme une vente professionnelle devait être confirmée, de même que le bordereau de taxation.
- 13) Par acte du 21 juin 2016, Monsieur Patrick TRITTEN, mandataire professionnellement qualifié du contribuable, a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) à l'encontre du jugement du TAPI en concluant à la nullité de la « décision » du TAPI, subsidiairement à son annulation.
- Le jugement était nul, dans la mesure où un grief relatif au montant du prix de revient erroné retenu par l'AFC-GE dans sa décision, n'avait pas été traité. Au demeurant, le TAPI avait violé la loi en qualifiant la vente de vente professionnelle. Il ne suffisait pas d'être un promoteur immobilier pour être dans l'impossibilité de détenir des immeubles en fortune privée. Il y avait une violation du principe d'égalité de traitement entre les citoyens contribuables. La participation à de nombreuses opérations immobilières qui lui étaient attribuées était une invention. Le jugement du TAPI violait gravement ses droits constitutionnels.
- 14) Le 27 juin 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 15) Le 28 juillet 2016, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet. Elle se référait à l'argumentation qu'elle avait développée devant le TAPI.

Dans le dossier fiscal qu'elle a transmis avec ses observations, figurait un tableau récapitulatif quarante-deux opérations de ventes immobilières auxquelles

le contribuable avait participé entre 1980 et 2013, dont la dernière était la vente de la parcelle n° 1_____ de la commune de Veyrier.

- 16) Le 10 août 2016, le mandataire de M. A_____ a persisté dans les termes de son recours. La réponse de l'AFC-GE relative à la justification du prix de revient retenu démontrait que celui-ci était faux. Il ne pouvait être de CHF 948'142.-. Il était de CHF 1'085'253.-. Même si la retenue ordonnée était une retenue provisoire, elle devait être calculée de manière exacte.
- 17) Le 27 octobre 2016, le juge délégué a demandé à l'AFC-GE si la taxation ordinaire 2014 du contribuable avait été notifiée.
- 18) Le 4 novembre 2016, le mandataire du contribuable a réagi. Le contenu du courrier précité permettait aisément de comprendre que la chambre administrative avait l'intention de renvoyer le dossier sans jugement, motif pris que le litige devait être tranché dans le cadre du contentieux consécutif à la taxation définitive ordinaire. Il était en total désaccord avec ce dessein. L'AFC-GE avait notifié au contribuable un bordereau définitif le 31 octobre 2014. La somme prélevée par le notaire à la suite de la vente avait bien été versée au service du recouvrement. Le compte d'impôts 2014 avait été soldé. Renvoyée aux calendes grecques, cette affaire constituait un déni de justice. Le contribuable était âgé de septante-cinq ans. Il ne pouvait attendre des années jusqu'à ce que la décision de taxation ordinaire soit définitive.
- 19) Le 16 novembre 2016, l'AFC-GE a répondu. La taxation ordinaire 2014 de M. A_____ était en cours d'instruction. Aucune réclamation n'était en ce moment élevée contre la taxation ordinaire 2014. La chambre administrative, dans un arrêt du 18 octobre 2016 (ATA/875/2016), avait préconisé que ce type de contentieux, lorsque la vente était tenue comme professionnelle, devait être tranché non pas spécifiquement, mais dans le cadre du litige relatif à la taxation ordinaire. Elle demandait l'application de cette jurisprudence.
- 20) Le 5 décembre 2016, le mandataire du contribuable a persisté dans ses conclusions. L'AFC-GE ne connaissait pas à fond le présent contentieux. Celui-ci était totalement différent puisque le TAPI n'avait jamais contesté la recevabilité des procédures de taxation, réclamations et du recours. Toutes les étapes des procédures avaient jusqu'ici été suivies et admises scrupuleusement et chronologiquement. Si la chambre administrative ne statuait pas directement sur le recours, cela signifierait qu'on appliquerait de manière rétroactive son arrêt du 18 octobre 2016.
- 21) Par avis du 9 décembre 2016, les parties ont été informées que la cause était 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) Au niveau fédéral, les gains en capital sur des éléments de la fortune commerciale, parmi lesquels les gains sur des opérations d'aliénation d'actifs immobiliers, sont soumis à l'imposition sur le revenu ou le bénéfice (art. 16 al. 1, 18 al. 1, 58 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). En revanche, les gains en capital sur des éléments de la fortune immobilière privée échappent à l'impôt ordinaire sur le revenu (art. 16 al. 3 LIFD).
- 3) Au plan cantonal, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) impose aux cantons de percevoir un impôt sur les gains immobiliers provenant de l'aliénation d'éléments du patrimoine privé (art. 12 al. 1 LHID). Si le gain immobilier est un bénéfice réalisé sur l'aliénation d'un élément de la fortune commerciale, il doit également être soumis à une imposition mais par le biais de l'imposition ordinaire des revenus ou des bénéfices (art. 8 al. 1 LHID, 12 al. 4 LHID, 24 al. 1 let. b LHID)

Les cantons sont autorisés (art. 12 al. 4 LHID) à opter pour un système d'imposition des gains immobiliers moniste, soit identique pour les immeubles issus du patrimoine privé et ceux du patrimoine professionnel, ou dualiste, frappant d'un impôt spécial les gains immobiliers issus du patrimoine privé et traitant dans le cadre de l'imposition ordinaire sur les revenus ou les bénéfices les gains provenant de la fortune commerciale (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, 2012, p. 295, n. 21). Ils bénéficient ce faisant d'une large marge de manœuvre (Xavier OBERSON, op. cit., p. 296 n. 25).
- 4) a. Dans le canton de Genève, le système d'imposition des gains immobiliers au plan cantonal comporte des particularités.

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

c. D'autre part, l'art. 80 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) instaure un impôt spécial, soit l'IBGI, lequel

a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 LCP).

L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain (art. 80 al. 3 LCP). Le transfert d'un immeuble ou d'une part d'immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale ou l'inverse est considéré comme une aliénation (art. 80 al. 5 LCP). Le mode de détermination du gain immobilier est détaillé à l'art. 82 LCP, notamment la façon dont les valeurs d'acquisition et d'aliénation doivent être déterminées. Le taux de l'impôt figure à l'art. 84 LCP. Ce dernier est dégressif en fonction de la durée de possession.

d. La doctrine qualifie de système mixte le système d'imposition des gains immobiliers en vigueur à Genève. L'IBGI frappe tous les gains résultant de transactions immobilières quel que soit le statut de la fortune (privée ou commerciale) du contribuable. Pour les contribuables agissant à titre privé, l'IBGI représente une charge définitive. En revanche, pour les personnes morales et les autres contribuables agissant à titre professionnel, cet impôt n'est prélevé qu'à titre provisoire, car il pourra être imputé sur l'impôt annuel entier prélevé sur ce gain (art. 42 LIPP ; art. 26 LIPM). À ce titre, l'IBGI ne sert que de garantie. Formellement le système en vigueur à Genève semble moniste mais, matériellement, il est dualiste (Xavier OBERSON, op. cit., p. 299, n. 35).

5) Toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département des finances (ci-après : le département), soit pour lui à l'AFC-GE (art. 4 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17) par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain sur un formulaire établi par celui-ci en y joignant les pièces justificatives (art. 86 LCP).

6) a. L'art. 86A LCP est intitulé « consignation et sûretés ». Ainsi, lors de la passation d'un acte translatif de la propriété d'un immeuble ou de tout autre droit immobilier réel ou personnel, l'aliénateur est tenu de consigner en main du notaire qui instrumente ou du préposé à l'office des poursuites et des faillites la part du bénéfice résultant de l'opération correspondant en pourcent au taux de l'impôt mentionné à l'art. 84 de la LCP, ou des sûretés équivalentes (art. 86A al. 1 LCP).

Sauf accord du département, le notaire doit refuser d'instrumenter tant que la consignation n'est pas effectuée et les fonds destinés à la part de l'impôt sont consignés chez lui, sans intérêts (art. 86A al. 2 LCP). En cas de doute sur la somme à consigner, le département fixe cette somme dans les huit jours à compter de la réception de la requête de l'aliénateur (art. 86A al. 3 LCP).

b. Selon l'art. 86A al. 4 LCP, lorsque le bénéfice résultant de l'opération est soumis à un impôt annuel entier sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des personnes morales, la somme à consigner correspond au montant du

bénéfice résultant de l'opération, multiplié par le taux maximum de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice, compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux. L'aliénateur peut être dispensé de la consignation moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département, soit pour lui par l'AFC-GE.

- 7) À teneur de l'art. 42 LIPP, lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, perçu en application des articles 80 à 87 LCP, est imputé sur l'impôt sur le revenu ou remboursé pour la part qui en excède le montant.
- 8) Dans un arrêt du 18 octobre 2016 (ATA/875/2016), la chambre administrative a eu à se pencher sur un contentieux de même nature que celui qui fait l'objet du présent recours.

Une contribuable avait saisi le TAPI d'un recours contre une décision sur réclamation confirmant un bordereau d'IBGI qui lui avait été notifié. Elle contestait le montant de l'IBGI dans la mesure où il avait été calculé en attribuant un caractère commercial à la vente immobilière objet de la taxation. Dans le cadre de cette cause, le TAPI, dans un jugement antérieur au jugement déféré, avait considéré que l'AFC-GE n'aurait pas dû, au stade de la fixation du montant de l'IBGI, entrer en matière sur une réclamation qui ne portait que sur la question du caractère professionnel ou non de la vente. L'AFC-GE aurait donc dû déclarer irrecevable la réclamation, au motif qu'elle ne portait que sur cette question et devait être traitée dans le cadre de la taxation ordinaire du contribuable.

Dans l'arrêt précité, la chambre administrative a confirmé ce point de vue en se fondant notamment sur les travaux préparatoires à l'adoption de l'art. 86A al. 4 LCP qui allaient dans ce sens (ATA/875/2016 consid. 7b). Pour des raisons d'économie de procédure, il se justifiait de traiter la contestation relative à la nature du gain ne portant pas sur le montant de la sûreté à consigner en vertu de l'art. 86A al. 1 LCP dans le cadre d'un seul contentieux, soit dans celui qui pourrait surgir à ce sujet dans le cadre de la taxation des revenus et de la fortune du contribuable. Au-delà de cela, et suivant le principe de la légalité, dès lors que l'AFC-GE retenait le caractère commercial d'une vente immobilière, la communication au contribuable concerné du montant qu'il lui revenait de consigner en application de l'art. 86A LCP ne pouvait constituer une décision de taxation au sens de l'art. 35 al. 1 LPFisc ; l'art. 86A al. 4 LCP renvoyait aux dispositions de la LIPP ou de la LIPM relatives à la taxation ordinaire, édictées en application de l'art. 12 al. 1 LHID ; la loi ne prévoyait pas que l'IBGI puisse faire l'objet d'une décision spécifique arrêtant définitivement la taxation du gain immobilier réalisé à titre professionnel dans une opération de vente donnée, ceci en dehors de toute taxation ordinaire (ATA/875/2016 précité consid. 14).

- 9) Dans la présente espèce, le TAPI, sans en expliquer la raison et à tort, n'a pas suivi le principe qu'il avait précédemment arrêté dans le jugement confirmé sur ce point par la chambre administrative dans son arrêt du 18 octobre 2016. Il aurait en effet dû constater, comme il l'avait fait dans son jugement antérieur, que l'autorité intimée n'aurait pas dû entrer en matière sur la réclamation contre le bordereau du 31 octobre 2014, dans la mesure où la contestation ne portait que sur le caractère professionnel attribué à la vente immobilière du 5 mai 2014.

Par cohérence et par respect du principe de la légalité dans la conduite des procédures fiscales, la chambre administrative réglera la présente cause selon les principes qu'elle a arrêtés le 18 octobre 2016. Ainsi, le recours sera admis et le jugement du TAPI annulé, mais pour d'autres motifs que ceux avancés par le recourant. Le TAPI aurait ainsi dû admettre le recours, mais en constatant d'une part que la réclamation contre le bordereau de taxation du 31 octobre 2014 était irrecevable, et d'autre part qu'il n'y avait pas lieu à cette date et à ce stade de la procédure d'imposition du gain immobilier, dès lors que l'autorité fiscale retenait le caractère commercial de la vente, de notifier un bordereau de taxation spécifique pour taxer le gain immobilier réalisé, cette question devant être traitée dans le cadre de la taxation ordinaire. Pour les mêmes raisons, la décision sur réclamation sera partiellement annulée, de même que le bordereau de taxation du 31 octobre 2014, en tant qu'il constituerait un bordereau de taxation de l'IBGI, et sera maintenue en tant qu'elle constituerait la communication du montant qui doit rester consigné ou faire l'objet de sûretés, en application de l'article 86A al. 4 LCP, dont le calcul, au-delà du principe, n'est pas remis en question.

- 10) Vu l'issue du recours, aucun émolument de procédure ne sera prélevé (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, le recourant n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 juin 2016 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 juin 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 juin 2016 ;

annule la décision de l'administration fiscale cantonale sur réclamation du 10 février 2015 au sens des considérants ;

annule le bordereau du 31 octobre 2014 en tant qu'il constitue un bordereau de taxation de l'impôt sur le gain immobilier réalisé dans le cadre de la vente immobilière du 5 mai 2014 portant sur la parcelle n° 2_____, commune de Veyrier ;

confirme le bordereau du 31 octobre 2014 en tant qu'il arrête la part du bénéfice à consigner résultant de la vente immobilière du 5 mai 2014 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour taxation au sens des considérants ;

dit qu'il ne sera pas perçu d'émolument, ni 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 ;

communique le présent arrêt à Monsieur A_____, soit pour lui à son mandataire, M. Patrick Tritten, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Rodriguez Ellwanger

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :