

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4337/2018-ICC

ATA/464/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 mai 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 octobre 2019 (JTAPI/871/2019)**

EN FAIT

1. Madame A_____ est domiciliée à Genève, où elle est contribuable.

Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), Mme A_____ a été domiciliée à B_____ à compter du _____ 1993, date de son arrivée en Suisse, puis à l'avenue C_____ dès le _____ 2005. Son époux, Monsieur A_____, a également été domicilié à B_____ à compter du _____ 1982, puis à l'avenue C_____ dès le _____ 2005.

2. M. A_____ est actif dans l'immobilier pour avoir été ou être, depuis le milieu des années 1980, administrateur de plusieurs sociétés, seul ou aux côtés de son père, Monsieur D_____, inscrites au registre du commerce de Genève (ci-après : RC), ayant pour but statutaire ce domaine, telles que E_____, F_____ (désormais en liquidation), G_____, H_____, I_____ (désormais radiée), J_____, K_____ (désormais en liquidation), L_____ (désormais en liquidation) ainsi que M_____.

3. Le 10 octobre 1983, M. A_____ a acquis la parcelle n° 1_____, devenue par la suite la parcelle n° 2_____, aux lieux-dits « N_____ », « O_____ » et « P_____ », sise chemin P_____ à Q_____ (ci-après : la parcelle ou l'immeuble), au prix de CHF 4'485'000.-, contractant pour ce faire un prêt hypothécaire de CHF 3'000'000.-. Sur cette parcelle est érigée une villa d'habitation.

Il a également acquis, en 1988, la propriété, en société simple avec ses deux sœurs et son père, des parcelles adjacentes n° 3_____ et 4_____ au lieu-dit « N_____ », ainsi que 5_____, 4_____ et 6_____ aux lieux-dits « N_____ » et « O_____ ».

4. Le 17 novembre 1987, M. A_____ a constitué sur la parcelle deux cédules hypothécaires au porteur, l'une de CHF 7'000'000.- en premier rang, l'autre de CHF 4'500'000.- en deuxième rang, transférées à la Fondation de valorisation des actifs de la Banque cantonale de Genève (ci-après : la fondation) au début des années 2000.

5. Entre 2004 et 2007, Mme A_____ et son époux ont fait l'objet de taxations d'office pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Pour 2007, leur revenu et fortune imposables ont été arrêtés à respectivement CHF 440'000.- et CHF 700'000.- pour l'ICC 2007 et leur revenu imposable à CHF 409'500.- pour l'IFD.

6. Par acte notarié du 1^{er} février 2007, M. A_____ a fait donation à Mme A_____ de la parcelle, d'une valeur brute de CHF 16'000'000.-.
7. Par acte notarié du 15 mai 2018, Mme A_____ a vendu la parcelle à la fondation R_____ au prix de CHF 29'500'000.-.
8. Le 31 mai 2018, Mme A_____ a rempli la déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI), déclarant un montant de CHF 0.- à consigner. Il y était indiqué une acquisition à titre de « donation (prépossession) » à la date du 12 octobre 1983.
9. Le 13 juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sollicité du notaire en charge de la vente de la parcelle la consignation d'un montant de CHF 870'000.- à titre d'IBGI, représentant le gain immobilier de CHF 8'700'000.- au taux de 10 %, la date d'acquisition de la parcelle étant fixée au 1^{er} février 2007.
10. Le 18 juin 2018, Mme A_____ a contesté le montant à consigner ainsi que les explications lui ayant été données par l'AFC-GE à ce sujet, selon lesquelles la donation effectuée le 5 février 2007 par son époux aurait provoqué un transfert de la fortune commerciale à sa fortune privée, en l'absence de toute taxation relative audit transfert. Il convenait dès lors de retenir une durée de possession de la parcelle de trente-quatre ans.
11. Le 29 juin 2018, l'AFC-GE a informé Mme A_____ que l'attestation du montant à consigner à titre d'IBGI ne pouvait être contestée.
12. Le 9 juillet 2018, Mme A_____ a transmis à l'AFC-GE une nouvelle formule de déclaration pour l'IBGI, indiquant une durée de possession de la parcelle de trente-quatre ans, sollicitant la libération du montant consigné de CHF 870'000.-, et expliquant que la donation faite par son époux n'avait pas donné lieu à un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, dès lors que la villa sise sur la parcelle était une résidence familiale.
13. Par bordereaux et avis de taxation du 24 août 2018, l'AFC-GE a fixé l'IBGI dû par Mme A_____ à CHF 870'000.-, retenant une durée de possession de onze ans.
14. Mme A_____ a élevé réclamation à l'encontre de cette taxation, concluant à son annulation et à la restitution du montant consigné.

Son droit d'être entendue n'avait pas été respecté, dès lors que la décision litigieuse n'avait pas été motivée et ne répondait pas aux arguments qu'elle avait exposés. À cela s'ajoutait que, lors de la donation, aucune taxation n'était intervenue, de sorte qu'il ne pouvait être préjugé d'un hypothétique passage de la fortune commerciale à la fortune privée.

15. Par décision du 16 novembre 2018, confirmée par décision similaire du 10 décembre 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La parcelle faisait partie de la fortune commerciale de M. A_____ jusqu'à sa donation en 2007, acte ayant impliqué son passage préalable dans la fortune privée du donateur. Dans ces conditions, la date du 1^{er} février 2007 devait être prise en compte dans le calcul de la durée de propriété.

16. Par acte du 10 décembre 2018, confirmé par réplique du 28 mai 2019, Mme A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation.

La décision n'était pas suffisamment motivée, puisqu'elle n'indiquait pas en quoi la parcelle faisait partie de la fortune commerciale de son époux, l'AFC-GE n'ayant apporté aucun élément probant à ce propos, alors même que le fardeau de la preuve lui appartenait. En 1983, la parcelle avait été acquise par M. A_____ dans un but privé et elle y avait vécu de juillet 2003 à avril 2005 avec sa famille, la villa ayant précédemment constitué leur résidence secondaire. La parcelle n'avait ainsi jamais procuré aucun revenu et, lors de la donation, aucune taxation n'était intervenue, alors même que l'AFC-GE était au fait de tous les éléments, puisque l'acte notarié avait été soumis à son service de l'enregistrement et que la valeur fiscale de l'immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation. L'AFC-GE ne pouvait ainsi revenir, plus de dix ans après les faits, sur une opération dont elle avait connaissance, sous peine de porter atteinte au principe de la bonne foi, ce d'autant que le droit de taxer était à présent prescrit et que M. A_____ n'avait pas non plus été entendu à ce sujet.

17. a. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Tous les biens de M. A_____ pouvaient être considérés comme faisant partie de sa fortune commerciale, au regard de son expérience professionnelle et du fait qu'il avait constitué avec son père, promoteur immobilier notoire, une société simple pour acquérir divers biens immobiliers. Tous deux formaient un groupe économique et étaient solidairement responsables à l'égard de la fondation d'un montant de CHF 24'990'311.80 garanti par des cellules hypothécaires grevant la parcelle. Par ailleurs, en finançant l'acquisition de la parcelle par d'importants fonds étrangers à hauteur de CHF 3'000'000.- et en la grevant de deux cédules hypothécaires dépassant largement sa valeur d'acquisition peu après celle-ci, M. A_____ avait agi comme s'il investissait dans son entreprise. À cela s'ajoutait que la villa sise sur la parcelle n'avait jamais été habitée par Mme A_____ et sa famille. Ainsi, la durée de possession de l'immeuble avait commencé à courir dès la donation à Mme A_____, indépendamment de l'existence d'un prélèvement d'impôt, acte ayant impliqué un transfert du bien litigieux dans la fortune commerciale à la fortune privée du donateur. Même si c'était à tort qu'à l'époque aucune taxation n'était intervenue, Mme A_____ ne

pouvait en tirer argument, puisque, pendant plusieurs années, elle avait, ainsi que son époux, fait l'objet de taxations d'office, à défaut d'avoir déposé de déclaration fiscale, de sorte qu'elle ne pouvait se prévaloir de ses propres manquements.

b. L'AFC-GE a notamment produit :

- un article du magazine Bilan du _____ 2018 intitulé « S_____ pourra s'agrandir », dont il ressortait que lors de l'acquisition par M. A_____ de la parcelle, sur laquelle était érigée une villa imprégnée par le mouvement brutaliste, l'idée était soit de la démolir pour valoriser la parcelle, soit de l'agrandir, la famille A_____ n'y ayant jamais habité ;
- une convention conclue le 22 mai 2001 entre M. D_____ et la fondation, aux termes de laquelle MM. D_____ et A_____ étaient débiteurs solidaires d'une créance de CHF 24'990'311.80 selon le contrat du 30 juillet 1987, la dette étant garantie par trois cédules hypothécaires respectivement sur les parcelles n° 1_____ pour CHF 7'000'000.-, 3_____ et 1934 pour CHF 38'000.- et 5_____ pour CHF 10'461'900.-. Tous deux étaient aussi débiteurs solidaires de CHF 6'896'989.65, dette garantie par une cédule hypothécaire de CHF 4'500'000.- sur la parcelle n° 1_____ . Lesdites parcelles, indiquées comme étant sises au chemin P_____, étaient également mentionnées comme étant propriété de M. D_____.

18. Par jugement du 7 octobre 2019, le TAPI a rejeté le recours.

La décision litigieuse était motivée par l'appartenance de la parcelle au patrimoine commercial de M. A_____ et, même si l'AFC-GE n'avait pas mentionné les divers critères jurisprudentiels sur lesquels elle s'était fondée, Mme A_____ avait été en mesure d'en comprendre les motifs et de recourir en connaissance de cause. Quant à M. A_____, son droit d'être entendu n'avait pas été violé, puisqu'il n'était pas partie à la procédure.

En raison des manquements respectifs des parties, la question de la nature privée ou professionnelle de la parcelle n'avait jamais été traitée. Il ressortait toutefois du dossier que M. A_____ était administrateur de plusieurs sociétés actives dans l'immobilier et avait participé avec son père, professionnel notoire du domaine, à une société de personnes dans le cadre de l'administration de la parcelle, tous deux étant débiteurs solidaires de créances d'un montant total de CHF 24'990'311.- garanties par des cédules hypothécaires grevant ledit bien-fonds, soit un procédé qui permettait d'obtenir des prêts importants afin de financer de nouveaux investissements. Il avait ainsi cherché à réaliser un revenu, en investissant le minimum de fonds propres et en obtenant des crédits importants dépassant largement son propre investissement par la suite, tout en s'associant avec son père à cette fin, et non pas à placer sa fortune privée de manière à la

sécuriser et à la faire fructifier au moyen d'investissements. Au regard de ce cadre général, la parcelle était présumée appartenir à la fortune commerciale de M. A_____, son épouse n'ayant pas démontré le contraire, ses allégations, selon lesquelles elle y avait résidé, n'étant pas convaincantes. En outre, même si l'AFC-GE n'avait pas agi plus tôt, elle n'avait pas pour autant renoncé à percevoir un impôt lors de la donation en 2007.

M. A_____ ayant procédé en 2007 à la donation de la parcelle qu'il détenait dans sa fortune commerciale, c'était à cette date au plus tard que ladite parcelle était passée dans sa fortune privée, ce qui représentait sa dernière aliénation avant sa vente en 2018 par Mme A_____, de sorte que le pourcentage de 10 % appliqué par l'AFC-GE pour calculer le montant de l'impôt exigible n'était pas critiquable.

19. Par acte expédié le 8 novembre 2019, Mme A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions et bordereaux de taxation de l'AFC-GE.

Le TAPI avait violé la maxime inquisitoire et le droit d'être entendu en ne tenant pas compte des faits qu'elle avait exposés, en particulier que la villa n'avait jamais été habitée en permanence par son propriétaire jusqu'en 2007, sauf entre juillet 2003 et avril 2005. S'il n'était pas convaincu par ses explications, il devait lui donner la possibilité de les prouver, notamment en sollicitant l'audition de témoins.

Rien ne permettait de rattacher l'acquisition de la parcelle à la fortune commerciale de M. A_____, son inscription au RC en tant que dirigeant de plusieurs sociétés actives dans le domaine de l'immobilier n'étant pas suffisante. À cela s'ajoutait l'absence de taxation de la donation du 1^{er} février 2007, à présent prescrite, alors même que l'AFC-GE était en présence de tous les éléments sur la base desquels elle se fondait maintenant pour l'IBGI, ce qui constituait un autre élément pour dénier la nature commerciale de la parcelle, le fait qu'elle ait été taxée d'office en 2007 n'y changeant rien.

Le TAPI avait également violé les principes élémentaires du droit administratif, puisque M. A_____ n'avait jamais été en mesure de se prononcer sur des faits que lui seul connaissait, à défaut d'être partie à la procédure. Pour les mêmes raisons, il avait aussi violé les principes de la bonne foi et de la sécurité du droit, étant précisé que si elle avait su que la transaction était taxée, elle aurait réexaminé son choix de vendre ou non la parcelle.

20. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle reprenait les arguments figurant dans ses précédentes écritures, précisant qu'il ressortait du registre de l'OCPM que la famille A_____ n'avait jamais été domiciliée au chemin P_____ et, si tel avait bien été le cas comme le prétendait Mme A_____, celle-ci aurait été en mesure de le démontrer.

Le dossier contenait suffisamment d'indices démontrant que M. A_____ avait géré l'immeuble de manière professionnelle jusqu'à sa donation en 2007. Le fait qu'elle n'ait pas procédé à l'imposition des réserves latentes lors de la réalisation systématique de l'immeuble ne valait pas renonciation au droit de taxer, cette question étant du reste sans incidence sur l'issue du litige, puisqu'indépendamment du prélèvement d'un impôt, une donation entraînait le passage de biens de la fortune commerciale à la fortune privée et faisait courir une nouvelle durée de possession. Le fait que l'acte de donation n'ait pas été transmis au service compétent ne suffisait pas à retenir une négligence grave à l'encontre de l'autorité de taxation, dans la mesure où les époux A_____ avaient violé leurs obligations en ne remettant pas de déclaration fiscale, ce qui avait eu pour conséquence leur taxation d'office en 2007.

21. Mme A_____ a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de son recours. Elle requérait en outre l'audition de M. A_____ et précisait que des photographies de sa famille prises entre 1994 et 2004 démontraient qu'elle avait bien résidé dans la villa.

Elle a produit des photographies de sa famille dans une villa et dans une piscine datées de 1994, 1999, 2003 et 2004.

22. Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté également dans les termes de ses précédentes écritures. Elle précisait que les photographies produites n'étaient pas pertinentes, dès lors qu'elles ne permettaient pas d'attester qu'elles avaient bien été prises sur la parcelle, ni, en tout état de cause, que Mme A_____ et sa famille avaient habité dans la villa.

23. Le 4 mars 2020, la chambre de céans a informé les parties que la cause serait gardée à juger dès le 20 mars 2020.

24. Le 20 mars 2020, Mme A_____ a requis l'audition de différents témoins afin de démontrer que la famille avait habité dans la villa pendant un certain temps et que celle-ci avait été, avant et après cette période, utilisée comme résidence secondaire.

Elle a en outre produit un courrier d'un médecin intervenu d'urgence le 16 février 2004 au chemin P_____.

25. Sur quoi, les parties ont été informées les parties 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2.
 - a. La recourante reproche au TAPI d'avoir violé la maxime inquisitoire et le droit d'être entendu, requérant au surplus l'administration de nouvelles preuves.
 - b. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 143 III 65 consid. 3.2 ; 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2D_42/2019 du 25 mars 2020 consid. 3.1).
 - c. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 ; 2C_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1). Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1156/2018 du 12 juillet 2019 consid. 3.3).
 - d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/369/2020 du 16 avril 2020 consid. 5a et les références citées).

3. En l'espèce, l'on peine à comprendre en quoi le droit à la preuve de la recourante aurait été violé, l'intéressée ne soutenant pas que des offres de preuve lui auraient été refusées par le TAPI, à qui elle n'a du reste présenté aucune réquisition de preuve. C'est également à tort qu'elle fait grief aux premiers juges de ne pas avoir procédé à l'instruction de la cause, puisque, conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve, comme ci-dessus rappelé, il lui appartenait d'apporter la preuve des faits qu'elle alléguait.

S'agissant des actes d'instruction sollicités pour la première fois devant la chambre de céans, au demeurant dans les écritures de réplique et de triplique de la recourante seulement, outre le fait qu'ils apparaissent tardifs, ils ne sont pas non plus de nature à apporter des éléments supplémentaires pertinents pour l'issue du litige en raison, d'une part, de faits anciens et, d'autre part, des liens de parenté unissant la recourante aux personnes dont l'audition est sollicitée, en particulier son époux. Il s'ensuit que ces réquisitions de preuves seront rejetées.

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

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

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

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

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 bénéficiaires d'une personne morale (art. 12 al. 1 let. a ou j de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

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

6. a. De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital dépend des circonstances concrètes du cas (ATA/300/2019 du 19 mars 2019 consid. 5 et les références citées).
- b. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire ponctuelle. Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux.
- c. C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les

bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations ; la fréquence élevée des transactions ; la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente ; la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable ; l'utilisation de connaissances spécialisées ; l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations ; le réinvestissement du bénéfice ou encore la constitution d'une société de personnes.

Peuvent être mentionnés également l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 ; ATA/300/2019 précité consid. 5 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 18 ad art. 18 LIFD).

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

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

d'une opération professionnelle. En revanche, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble des opérations immobilières réalisées par les personnes concernées et les apprécier dans leur globalité. Le Tribunal fédéral a ainsi retenu que trois opérations immobilières sur des lots de PPE en l'espace de sept ans dépassaient la simple gestion de la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1).

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

g. Le gain réalisé lors de la vente représente le produit de l'activité lucrative non seulement lorsqu'on est en présence de nombreux achats et ventes d'immeubles, mais également lorsqu'il est obtenu dans le cadre d'une opération isolée (ATF 93 I 285 ; ATF 92 I 121). Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre l'opération et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité indépendante principale ou accessoire (ATA/300/2019 précité consid. 5).

Ainsi, les opérations immobilières d'un contribuable peuvent être d'emblée considérées comme commerciales lorsqu'elles sont en relation avec sa profession. Cette relation est directe lorsque l'opération a pour but de procurer du travail au contribuable ou à son entreprise ou que celui-ci utilise les connaissances qu'il a acquises dans sa profession principale. C'est le cas de personnes qui exercent l'un des métiers du bâtiment, c'est-à-dire des entrepreneurs, des architectes, des gypsiers-peintres, des installateurs de chauffage et autres maîtres d'état, ainsi que celles dont la profession est en rapport direct avec l'exploitation d'immeubles, telle que les gérants d'immeubles. Il est indifférent que l'opération ait effectivement procuré un travail au contribuable ou que celui-ci ait revendu l'immeuble sans transformation (ATA/300/2019 précité consid. 5).

Par ailleurs, les actifs de la fortune commerciale du commerçant d'immeuble ou de titres demeurent commerciaux malgré l'écoulement du temps (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.4).

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

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

Il résulte de l'ensemble de ces éléments que le cadre général dans lequel s'est inscrite l'acquisition de la parcelle relevait de l'administration de la fortune commerciale de M. A_____, et non de sa fortune privée. L'intéressé s'était au demeurant associé avec son père, également professionnel de l'immobilier, afin d'obtenir des prêts importants au moyen de cédulas hypothécaires grevant la parcelle pour des montants dépassant largement son prix d'acquisition. Le fait qu'il se soit associé à son père à cette fin et que ce dernier ait même été mentionné comme propriétaire de la parcelle dans la convention conclue avec la fondation va également dans ce sens, tout comme l'investissement initial minime du recourant par rapport à son endettement par la suite. L'acquisition de la parcelle a ainsi permis à M. A_____ de la valoriser et de bénéficier d'importants prêts hypothécaires, de sorte qu'il n'est pas déterminant qu'il ne s'en soit pas dessaisi à court ou moyen terme, mais seulement en 2007, à la suite de la donation effectuée en faveur de son épouse.

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

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

Dans ce cadre, la recourante se prévaut de l'absence de taxation intervenue, soutenant que l'autorité intimée, alors au courant de l'ensemble des éléments du dossier, aurait renoncé à son droit de taxer, qui serait à présent périmé. Elle perd toutefois de vue que le litige n'a pas trait au fait de savoir si la taxation en lien avec cette transaction est ou non prescrite, puisqu'elle ne fait pas l'objet de la présente procédure. Au contraire, rien n'indique qu'en 2007 l'autorité intimée ait été au courant de l'ensemble des éléments du dossier, au vu de la taxation d'office dont la recourante et son époux ont fait l'objet en 2007. Il est de surcroît précisé que le fait que le service de l'enregistrement ait été au courant de la donation ne saurait être imputable au service de la taxation, conformément à la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1). L'on ne saurait ainsi voir dans l'absence de taxation intervenue en 2007 une renonciation de la part de l'autorité intimée.

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

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

Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 novembre 2019 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 octobre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Jean-Jacques Martin, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

N. Deschamps

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :