

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2314/2008-ICC

ATA/541/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 30 août 2011**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Madame B \_\_\_\_\_**

représentée par Me Laurent Kyd, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
28 mars 2011 (JTAPI/251/2011)**

---

## EN FAIT

1. Madame B\_\_\_\_\_, domiciliée dans le canton de Vaud, exerce la profession de secrétaire à mi-temps auprès de la société C\_\_\_\_\_ S.A., dont elle détient cinq actions. Son père est le président du conseil d'administration, et sa mère en est la secrétaire.

Mme B\_\_\_\_\_ était propriétaire de la parcelle n°\_\_\_\_\_ du cadastre de la commune de Vernier, en 5<sup>ème</sup> zone de construction, dans le canton de Genève. Ce terrain, d'une surface d'environ 1300 m<sup>2</sup>, a une longueur de plus de 100 mètres et une largeur variant entre 10 et 15 mètres.

2. Dans sa déclaration fiscale 2004, remise à l'autorité le 16 août 2005, Mme B\_\_\_\_\_ a annoncé être propriétaire de la parcelle de Vernier. Sa valeur en capital, selon l'estimation fiscale, était de CHF 192'000.-.

3. Le 16 janvier 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a écrit à Mme B\_\_\_\_\_, afin de lui demander de transmettre les renseignements concernant les ventes, durant l'année 2004, des parcelles n°\_\_\_\_\_, n°\_\_\_\_\_ et n°\_\_\_\_\_ de la commune de Vernier. Elle devait communiquer le détail du prix de revient global de la promotion (prix d'achat du terrain, décompte de la construction etc.), le nom de chaque acheteur avec le prix de vente, le détail des frais de vente et des commissions versées, le montant du bénéfice intermédiaire ou définitif dégagé par l'opération, ainsi que la part en pourcents revenant à chaque co-promoteur.

4. Le 12 février 2007, Mme B\_\_\_\_\_ a indiqué qu'elle avait hérité de la parcelle n°\_\_\_\_\_, inconstructible, à Vernier. Afin de pouvoir la valoriser, C\_\_\_\_\_ S.A. avait acheté la parcelle n°\_\_\_\_\_, mitoyenne de son terrain. Les parcelles n°\_\_\_\_\_, n°\_\_\_\_\_ et n°\_\_\_\_\_ étaient le résultat du morcellement de la parcelle héritée, après réunion avec une partie de la parcelle n°\_\_\_\_\_. Mme B\_\_\_\_\_ était secrétaire auprès de C\_\_\_\_\_ S.A. et n'était pas de ce fait apte à réaliser un projet de cette envergure.

A ce courrier était jointe la copie d'un acte notarié selon lequel C\_\_\_\_\_ S.A. avait acheté la parcelle n°\_\_\_\_\_ du cadastre de Vernier pour le prix de CHF 1'500'000.- ainsi que des décomptes concernant la vente par C\_\_\_\_\_ S.A. et Mme B\_\_\_\_\_ de trois parcelles, respectivement aux époux L\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_.

5. Le 26 février 2007, l'AFC a indiqué à Mme B\_\_\_\_\_ que les renseignements communiqués n'étaient pas satisfaisants. Pour déterminer le caractère professionnel des ventes des trois parcelles de la commune de Vernier,

l'AFC retenait l'association avec des professionnels de l'immobilier et la mise en valeur des terrains (viabilisation des parcelles, morcellement et revente). Un délai était imparti à l'intéressée pour transmettre la part du bénéfice de l'opération qui lui était revenue.

6. Le 15 mars 2007, Mme B\_\_\_\_\_ s'est déterminée.

Elle avait hérité de la parcelle n°\_\_\_\_\_ et cette dernière avait été vendue à trois acquéreurs. Elle n'avait jamais acheté d'autres parcelles. Ces opérations ne revêtaient pas de caractère professionnel.

A ce courrier étaient annexés trois actes de vente à terme aux époux L\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_, ainsi qu'un projet de division.

Il ressortait de ce dernier que deux parcelles avaient été réunies puis divisées en six, trois des nouvelles parcelles étant propriétés de C\_\_\_\_\_ S.A., et les trois autres copropriétés de la même société et de Mme B\_\_\_\_\_. Ces trois derniers terrains avaient été vendus aux époux susmentionnés.

7. Le 24 avril 2007, l'AFC a remis à Mme B\_\_\_\_\_ ses bordereaux d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2004. Elle avait réalisé un revenu de CHF 543'035.- imposable au taux de CHF 568'181.-. Sa fortune était de CHF 88'043.- imposable au taux de CHF 824'846.-. Le total des impôts et taxes dus étaient de CHF 165'297,30.

8. Le 23 mai 2007, Mme B\_\_\_\_\_ a saisi l'AFC d'une réclamation concernant uniquement l'ICC.

L'opération immobilière qu'elle avait réalisée n'avait aucun lien avec son activité professionnelle principale, puisqu'elle était aide de bureau/secrétaire à temps partiel auprès de C\_\_\_\_\_ S.A. Son salaire annuel brut s'était élevé à CHF 19'045.- en 2004. Elle n'avait pas procédé à d'autres opérations immobilières que la vente des parcelles litigieuses. Elle avait reçu en donation de son père la parcelle n°\_\_\_\_\_ en 1994 et elle l'avait conservée pendant dix ans. L'opération s'était faite sans recours à des fonds étrangers et le produit de la vente n'avait pas été réinvesti dans un autre projet immobilier.

La parcelle n°\_\_\_\_\_ avait été viabilisée et rendue constructible avant son morcellement et sa revente mais cette mise en valeur était exclusivement le fait de C\_\_\_\_\_ S.A. sans l'intervention de la contribuable. L'intéressée ne s'était pas associée avec la société et la parcelle litigieuse avait toujours été comptabilisée dans sa fortune privée.

Au regard de la jurisprudence, la promotion en question n'allait pas au-delà de la simple gestion de la fortune privée.

9. Le 24 avril 2008, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu le bordereau du 24 avril 2007.

Les ventes des trois parcelles, en tenant compte de leurs particularités et de leurs structures, de l'association avec des professionnels de l'immobilier, de la mise en valeur des terrains, du morcellement et de la réunion des parcelles, devaient être qualifiées de ventes professionnelles. Mme B\_\_\_\_\_ était employée par C\_\_\_\_\_ S.A. et détenait des actions de cette société, ce qui confirmait cette manière de voir.

10. Le 28 mai 2008, Mme B\_\_\_\_\_ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôt, devenue par la suite la commission de recours en matière administrative, puis le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), d'un recours, en reprenant et développant les éléments contenus dans sa réclamation.

11. Le 12 décembre 2008, l'AFC s'est opposée au recours.

La vente des trois parcelles avait été réalisée en association avec la société C\_\_\_\_\_ S.A. à trois acquéreurs distincts et à des moments différents. La parcelle n°\_\_\_\_\_ avait été acquise par C\_\_\_\_\_ S.A. en vue de cette opération et les parcelles avaient été équipées et viabilisées pour les rendre constructibles. La parcelle n°\_\_\_\_\_ avait été donnée par le père de Mme B\_\_\_\_\_ à cette dernière deux jours après la rédaction des statuts de C\_\_\_\_\_ S.A., dont le but était "exploitation d'une entreprise de bâtiment et d'une entreprise générale de construction".

La recourante et C\_\_\_\_\_ S.A. avaient unis leurs efforts et leurs ressources pour atteindre un but commun, soit la vente des trois parcelles. L'intéressée avait des connaissances professionnelles dans le domaine de l'immobilier du fait de son emploi et de la possession d'actions de la société C\_\_\_\_\_ S.A.

12. Le 27 février 2009, Mme B\_\_\_\_\_ a maintenu sa position et ses conclusions. L'opération réalisée ne pouvait être qualifiée de professionnelle au vu de la jurisprudence et de l'ensemble des circonstances.

13. Le 4 mars 2009, l'AFC a maintenu ses conclusions.

A la demande de la commission, l'administration a précisé, concernant la vente aux époux S\_\_\_\_\_, qu'elle avait retenu la date du 13 avril 2004 en se fondant sur l'acte de vente à terme, l'acte de prorogation du droit d'emption et l'extrait du Registre foncier du Canton de Genève, ce dernier indiquant cette date.

14. Par jugement du 28 mars 2011, le TAPI a rejeté le recours. Mme B\_\_\_\_\_ avait reçu la parcelle litigieuse à titre d'avance d'hoirie en 1994, ce qui ne permettait pas d'exclure l'exercice d'une activité indépendante. Les immeubles

avaient été vendus en 2003 et 2004, soit neuf et dix ans après leur acquisition. Mme B\_\_\_\_\_ n'avait pas, à la connaissance du TAPI, participé à une autre opération ni eu recours à des fonds étrangers. Elle exerçait une fonction subalterne dans l'entreprise C\_\_\_\_\_ S.A.

Toutefois, les ventes litigieuses n'avaient pas porté sur la parcelle de la contribuable, mais sur des autres objets, dès lors que C\_\_\_\_\_ S.A. avait acquis une parcelle voisine, ce qui avait eu pour effet de rendre la parcelle n°\_\_\_\_\_ constructible alors que jusque là elle ne pouvait être valorisée. Des travaux avaient été entrepris pour viabiliser les terrains puis les parcelles avaient été réunies et enfin, morcelées. Le fait de s'être associée avec un tiers pour réaliser une opération relativement complexe permettait de conclure que l'intéressée avait agi comme un professionnel de l'immobilier.

15. Par acte mis à la poste le 18 mai 2011, Mme B\_\_\_\_\_ a saisi la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), d'un recours contre le jugement précité.

Aucun des indices développés par la jurisprudence pour qualifier une vente immobilière de vente professionnelle n'était réalisé. L'intéressée n'avait eu qu'un rôle négligeable dans l'affaire et s'était limitée à signer les trois actes de vente sans participer, activement ou passivement, à la mise en valeur des parcelles en question. Les opérations de viabilisation, de réunion et de morcellement avaient été réalisées par C\_\_\_\_\_ S.A. L'intéressée n'avait dès lors pas réalisé d'activité excédant la gestion privée de son patrimoine.

16. Le 14 juin 2011, le TAPI a transmis son dossier sans émettre d'observations.

17. Le 17 juin 2011, l'AFC s'est opposée au recours. Mme B\_\_\_\_\_ était propriétaire de cinq actions de la société, soit 5 % du capital. Son père était administrateur-président et sa mère administratrice-secrétaire.

C\_\_\_\_\_ S.A. avait acquis la parcelle n°\_\_\_\_\_ en 2003, et ces terrains avaient été réunis puis divisés, équipés et viabilisés. Les parcelles ainsi créées avaient été vendues les 12 janvier, 13 avril et 16 avril 2004 pour CHF 460'000.-, CHF 360'000.- et CHF 419'700.-. Le bénéfice de Mme B\_\_\_\_\_ était de CHF 308'890.- pour la première opération, CHF 220'334,25 pour la seconde et CHF 215'374,05 pour la troisième, en tenant compte des parts de propriétés respectives et des commissions de vente.

Le comportement de Mme B\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_ S.A. démontrait une commune intention d'unir leurs efforts et leur ressources en vue d'atteindre un but commun final. L'intéressée s'était associée avec des professionnels de l'immobilier. Elle avait déployé une activité allant au-delà de la simple gestion de

---

sa fortune privée et avait participé au bénéfice de la société simple qui avait été constituée.

18. Le 21 juillet 2011, Mme B\_\_\_\_\_ a exercé son droit à la réplique. Avant de lui être donnée, la parcelle n°\_\_\_\_\_ avait été acquise par son père le 23 janvier 1976, puis occupée par sa grand-mère. Elle n'avait jamais servi à l'exploitation commerciale de C\_\_\_\_\_ S.A. ni figurée dans les comptes de cette société.

L'AFC se limitait à répéter sa position antérieure sans prendre en compte sa réelle activité et les caractéristiques de l'espèce.

19. Le 29 juillet 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

20. Il ressort de la consultation du Registre foncier cantonal et de la base de données des autorisations de construire en ligne (<http://etat.geneve.ch/sadconsult>) que :

- la vente aux époux S\_\_\_\_\_ a été enregistrée le 13 avril 2004 ; la requête en autorisation de construire une villa sur ce terrain a été déposée le 10 février 2004 ;
- la vente aux époux D\_\_\_\_\_ a été enregistrée le 16 avril 2004 ; la requête en autorisation de construire une villa sur ce terrain a été déposée le 29 avril 2004 ;
- la vente aux époux L\_\_\_\_\_ a été enregistrée le 5 novembre 2004 ; la requête en autorisation de construire une villa sur ce terrain a été déposée le 29 janvier 2004.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 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 LIFD. 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 son entière et pleine validité pour la LIFD (Archives 67, 644).

3. a. La question de savoir si l'on a affaire à un gain privé en capital non imposable ou à un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante imposable, dépend de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.2 ; ATF 122 II 446 consid. 3b p. 449).

La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, seuls sont 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_893/2008 précité, consid. 2.2 et les références). En revanche, il est admis que la gestion de la fortune privée ne doit pas aspirer au simple maintien de sa valeur mais à l'obtention d'un rendement convenable (P. AGNER; A. DIGERONIMO ; H.-J. NEUHAUS ; G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, 2001, p. 34).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_403/2009 du 1er mars 2010, et les références citées) on se trouve en présence d'un commerce professionnel d'immeubles à chaque fois que le contribuable n'effectue pas uniquement des transactions sur des immeubles dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée, soit en profitant d'occasions se présentant à lui fortuitement, mais s'il le fait systématiquement avec l'intention d'en retirer des bénéfices. Il faut que l'activité dans son ensemble vise à ce but. Les indices suivants peuvent entrer en ligne de compte :

- La manière de procéder systématique ou planifiée (comportement actif visant à générer un profit par la création de parcelles, la construction, la publicité etc.; acquisition dans le but manifeste de revendre l'immeuble

le plus rapidement possible avec un profit; exploitation du développement du marché),

- la fréquence des transactions immobilières,
- le lien étroit entre une transaction et l'activité professionnelle du contribuable,
- l'utilisation de connaissances spécialisées,
- la brève durée de possession,
- l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les transactions,
- le réinvestissement du bénéfice réalisé
- l'exécution de celle-ci dans le cadre d'une société de personnes.

Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres, voire même - exceptionnellement - isolément, s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (ATF 125 II 113 consid. 3c p. 118 et 6a p. 124 ; 122 II 446 consid. 3c p. 450). L'absence d'un ou plusieurs indices dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances qui revêtent une intensité particulière (RDAF 2003 II 611).

L'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation constituent, en plus des critères habituels, des indices importants (RDAF 2006 II 221).

4. En l'espèce, la chambre administrative retiendra que, même unique, l'opération à laquelle Mme B\_\_\_\_\_ a procédé a été planifiée avec soin. Ainsi qu'elle l'indique elle-même, la parcelle dont elle était propriétaire était inconstructible du fait de sa faible largeur. La mise en valeur du terrain a donc nécessité l'acquisition par C\_\_\_\_\_ S.A. de la parcelle voisine et la viabilisation des nouvelles parcelles avant que lesdits terrains puissent être vendus. De plus, pour deux des parcelles, les requêtes en autorisation de construire avaient été déposées avant la vente. L'opération a eu lieu dans le cadre d'une société simple constituée entre C\_\_\_\_\_ S.A. et Mme B\_\_\_\_\_, la première ayant engagé des fonds conséquents pour acquérir la parcelle ayant permis à l'opération de se réaliser. C\_\_\_\_\_ S.A. et la recourante ont manifestement des liens dépassant le cadre d'un simple contrat de travail de secrétaire dès lors que le père et la mère de la recourante sont animateurs de la société, dont la recourante possède un certain nombre d'actions.

A juste titre, l'AFC et le TAPI ont considéré que ces éléments permettaient d'admettre que l'intéressée avait agi en qualité de professionnelle de l'immobilier,

même en l'absence de certains critères. Il n'est en effet pas contesté que cette opération ait été unique, que Mme B\_\_\_\_\_ ait été propriétaire du terrain concerné pendant dix ans et qu'elle n'ait pas une formation technique ou professionnelle la prédestinant à cette activité.

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, et tant la décision initiale que le jugement du TAPI seront confirmés. Un émolument de procédure, de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Mme B\_\_\_\_\_, qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 mai 2011 par Madame B\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mars 2011 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Mme B\_\_\_\_\_ ;

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 Laurent Kyd, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président ségeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :