

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1129/2015-ICC

ATA/875/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 octobre 2016

dans la cause

Madame A _____

représentée par ACTAPlus SA, soit pour elle Monsieur Claudio Pisani, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 janvier 2016 (JTAPI/14/2016)**

EN FAIT

1. En 1988, la parcelle n° 1_____, commune de Cartigny était détenue en copropriété par parts égales par Messieurs B_____, C_____ et D ainsi que par Madame E_____.
2. Le 21 novembre 1988, M. B_____ a fait donation à Madame A_____, sa fille, de la propriété de son quart de la parcelle 1_____, conservant à cette époque, avec son épouse, l'usufruit du bien immobilier. La valeur des droits immobiliers cédés a été arrêtée par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) à CHF 152'000.-.
3. En 1999, les copropriétaires ont construit un bâtiment de neuf logements sur la parcelle précitée, qu'ils ont soumis au régime de la propriété par étages (ci-après : PPE).
4. À l'issue de la construction, cinq des neuf lots ont été vendus à des tiers, Mme E_____ en a acquis un et un autre a été acquis en nue-propiété par Mesdames F_____ et G_____, sœurs de Mme A_____.
5. Le 14 octobre 1999, Mme A_____ a acquis de ses copropriétaires les trois quarts des droits de copropriété qu'ils détenaient sur les deux derniers lots de la PPE, composant le feuillet 1_____ n° 1 et représentant 168 millièmes des droits de copropriété sur la parcelle, donnant le droit exclusif d'utiliser un appartement aménagé sur deux étages (rez-de-chaussée et premier étage). Le prix de l'acquisition était de CHF 481'750.-.
6. En 2011, en prévision d'une vente à des tiers des droits de PPE liés à l'appartement précité, le notaire a transmis au service des impôts spéciaux de l'AFC-GE l'attestation du montant à consigner au titre de l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers (ci-après : IBGI) qu'il avait complétée. La valeur du bien estimée dix ans avant la vente, majorée de 30 % et augmentée des droits de mutation, était déclarée à un montant de CHF 770'605.85 (CHF 575'079.- + 172'523.- + 23'003.15) et le gain immobilier imposable s'élevait à CHF 779'394.15.

Il ressort de la copie dudit document produit par Mme A_____ (ci-après : la contribuable) que celui-ci a été retourné au notaire le 3 novembre 2011, signé de la main de la collaboratrice du service des impôts spéciaux, corrigé ou complété par diverses mentions manuscrites. Il ressortait de la mention apposée par la collaboratrice du service des impôts spéciaux : le montant de l'IBGI à consigner retenu s'élevait à « CHF 311'277.15 ». Le gain était lié à un « patrimoine professionnel ». La valeur d'acquisition s'élevait à « CHF 598'082.- », [soit CHF 575'079.- + CHF 23'003.15]. Le gain immobilier imposable était de « CHF 951'918.- » [soit CHF 1'550'000.- ./ CHF 575'079.-].

7. Le 9 février 2012, la contribuable a vendu lesdits droits de PPE pour le prix de CHF 1'550'000.-.
8. Le 26 mars 2012, par l'intermédiaire d'un mandataire professionnellement qualifié, la contribuable a écrit au service de bénéfices et gains immobiliers de l'AFC-GE. Elle était désireuse d'une perception équitable d'impôts et exposait des éléments conduisant à la conclusion d'une taxation du gain immobilier à effectuer conformément aux art. 89 et ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), s'agissant d'un bien immobilier qui faisait partie de son patrimoine privé. Elle a rappelé l'origine de la propriété, et l'historique des faits, tel que rappelé ci-dessus, qui l'avait conduite à devenir propriétaire des parts de PPE liées à l'appartement précité. Par une argumentation détaillée qu'il n'y a pas lieu de résumer dans le présent arrêt, elle a développé les raisons qui présidaient à sa demande de considérer l'aliénation comme étant celle d'un bien privé.
9. a. Le 7 janvier 2015, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau d'IBGI émis par le service des impôts spéciaux d'un montant de CHF 291'657.20 à payer jusqu'au 9 février 2015.

Selon l'« avis de taxation » annexé, l'impôt avait été calculé en fonction des éléments suivants :

	Déclaré	Retenu
Prix de vente total en CHF	1'550'000.-	1'550'000.-
Commission à déduire	60'000.-	60'000.-
Prix de vente net	1'490'000.-	1'490'000.-
Prix d'achat ou valeur comptable	0.-	575'079.-
Valeur fiscale 10 ans avant aliénation majorée de 30 %	936'350.-	0.-
Droits de mutation et émoluments	23'003.-	23'003.-
Total	959'353.-	598'082.-
Gain immobilier	530'457.-	891'918.-
Gain immobilier dont l'imposition est différée	0.-	0.-
Gain immobilier imposable	530'457.-	891'918.-
Taux d'imposition *		32.70 %
IBGI exigible		291'657.20

*déterminé en fonction de la durée de possession de douze ans : du 22 octobre 1999 (date d'acquisition) au 9 février 2012 (date d'aliénation) déclarée par la contribuable.

Une réclamation pouvait être adressée à l'AFC-GE à l'encontre de cette décision de taxation.

b. Dans la lettre accompagnant le bordereau précité, l'AFC-GE a rendu la contribuable attentive à la nécessité de faire figurer le résultat de la vente dans la déclaration fiscale 2012, en précisant que le montant de l'IBGI serait imputé ou remboursé pour la part excédentaire.

10. Le 26 janvier 2015, Mme A_____ a formé une réclamation contre la décision de taxation pour l'IBGI 2012 du 7 janvier 2015 précitée. Elle renvoyait à son courrier du 7 mars 2012 [recte : 26 mars 2012] dont elle reprenait les motifs, en apportant d'autres éléments relatifs à sa situation personnelle, sa qualité de non professionnelle de l'immobilier, l'historique de ses droits sur l'objet immobilier, sa famille et la vente du bien immobilier. Tous ces éléments concordaient pour que le gain réalisé soit taxé comme un gain privé.
11. Le 9 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la recourante du 26 janvier 2015. La taxation de l'IBGI était maintenue telle qu'elle avait été établie. La détermination de la nature de l'opération était conforme aux dispositions de l'art. 19 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). La vente intervenue en 2012 « faisait partie du patrimoine professionnel du vendeur », compte tenu de la promotion immobilière effectuée sur la parcelle reçue en donation. Plusieurs ventes issues de la même promotion avaient été réalisées et taxées comme professionnelles, chez chacun des copropriétaires dont faisait partie la contribuable.
12. Par acte posté le 8 avril 2015, Mme A_____ a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation précitée en concluant à son annulation. La vente de l'appartement précitée devait être considérée comme une vente privée, taxable à titre privé.

Elle reprenait l'argumentation développée dans sa détermination du 26 janvier 2015 et dans le courrier du 7 mars 2012 à l'adresse de l'AFC-GE. Elle faisait valoir une inégalité dans le traitement fiscal de l'opération immobilière qui la concernait, au regard de celui réservé à une opération concernant ses sœurs.
13. Le 17 août 2015, l'AFC-GE a répondu en concluant au rejet du recours. La vente intervenue constituait un revenu de l'activité lucrative indépendante, que ce soit sur le plan de l'imposition fédérale ou cantonale.
14. Le 8 septembre 2015, la contribuable a répliqué en persistant dans sa position et dans ses conclusions. L'AFC en a fait de même le 30 septembre 2015.

La recourante s'est encore exprimée le 6 octobre 2015 en persistant dans ses conclusions.

15. Le 1^{er} décembre 2015, l'AFC-GE a transmis à la recourante et à son mari deux bordereaux ICC et IFD 2012. Ceux-ci prenaient en compte dans le calcul de chacun de ces impôts, en les attribuant à la contribuable, un bénéfice net de CHF 913'738.- correspondant au bénéfice sur la parcelle n° 1_____, selon le décompte suivant :

Prix de vente	CHF 1'550'000.-
./. Prix d'achat	CHF 575'079.-
./. Commission de vente	CHF 60'000.-
./.Frais fiduciaire démarche	CHF 1'183.35
Bénéfice imposable	CHF 913'738.-

Dans les remarques générales des documents explicatifs relatifs à l'ICC, l'AFC-GE expliquait à l'adresse des contribuables : la vente de la parcelle n° 1_____, à la connaissance du service de taxation des personnes physiques, avait été considérée comme une vente professionnelle. Le montant de l'IBGI versé par la recourante, soit CHF 291'657.20, avait été transféré au crédit de leur compte ICC auprès de l'autorité fiscale.

16. Par acte du 14 décembre 2015, les contribuables ont formé une réclamation auprès de l'AFC-GE contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2012 précités, dont l'instruction est suspendue dans l'attente de l'issue de la présente cause.
17. Par jugement du 11 janvier 2016, le TAPI a admis le recours en annulant la décision du 9 mars 2015 « au sens des considérants ».

L'AFC-GE n'aurait pas dû entrer en matière sur la question de la qualification du caractère privé ou commercial de la vente, car cette question n'avait pas à être abordée au stade du calcul de l'IBGI, pour lequel elle n'était pas pertinente. La contribuable n'avait pas d'intérêt actuel à ce que l'autorité fiscale traite cette question à ce stade et l'AFC-GE aurait dû déclarer la réclamation irrecevable pour cette raison. La contribuable ne disposait pas davantage d'un tel intérêt en recourant devant le TAPI, néanmoins son recours devait être déclaré recevable pour des raisons similaires à celles que le Tribunal fédéral avait retenu dans un recours sur une problématique de report de perte commerciale, en prenant en considération le fait que l'instance inférieure était entrée en matière.

Cela étant, le recours devait être admis partiellement pour éviter que la décision sur réclamation n'entre en force en tant qu'elle constatait que la vente

présentait un caractère professionnel, la recourante pouvant faire valoir ses moyens au cours de la procédure ordinaire de taxation (ICC et IFD), la contribuable ne contestant ni le montant de l'IBGI en tant que tel, ni le gain imposable, ni la durée de la possession, ni le taux d'imposition.

Si le bordereau du 7 janvier 2015 devait être confirmé quant au montant de l'impôt, la décision du 9 mars 2015 devait être annulée, en tant qu'elle constatait que la vente du 9 février 2012 présentait un caractère commercial.

18. Par acte posté le 9 février 2016, la contribuable a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre du jugement du TAPI du 11 janvier 2016 précité, en concluant à ce qu'il soit constaté que le montant de l'IBGI, le gain imposable, la durée de la possession et le taux d'imposition étaient contestés. Partant, elle concluait à l'annulation du jugement en tant qu'il confirmait le montant d'impôt consigné dans le bordereau du 7 janvier 2015. Il devait être également constaté que l'acquisition de la propriété immobilière s'était opérée en deux temps (donation en 1988 et achat en 1999), constat qui devait faire admettre que l'intégralité de sa propriété immobilière appartenait à son patrimoine privé (taxable aux taux prévus par l'art. 84 LCP) ou, à tout le moins, qu'il y avait lieu de traiter de manière différente le terrain et le bâtiment et qu'il soit constaté l'absence de réalisation des éléments constitutifs d'une activité lucrative indépendante.

Elle reprenait les faits exposés devant l'instance précédente.

Elle précisait qu'elle avait reçu un bordereau de taxation 2012, tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). Contre cette décision du 1^{er} décembre 2015 qui retenait que le gain de la vente immobilière du 9 février 2012 était un revenu issu d'une activité lucrative indépendante, elle avait formé une réclamation auprès de l'AFC-GE. Le TAPI se trompait lorsqu'il affirmait qu'elle n'avait pas contesté les éléments sur lesquels avait été calculé l'IBGI. Sa contestation ne se référait pas seulement au caractère commercial de la vente, mais également à la façon dont l'IBGI avait été calculé.

19. L'AFC-GE a répondu le 10 mars 2016. Elle persistait dans l'argumentation développée devant le TAPI, la recourante n'ayant rien changé à la sienne.

Au sujet de la question de l'intérêt actuel d'une contribuable à contester la qualification de la vente immobilière au stade de la réclamation contre le bordereau IBGI, elle constatait que la présente cause était la première où le TAPI avait soulevé d'office cette question. Le TAPI avait dénié la qualité de la recourante à réclamer, partant à recourir, en relevant que le montant de l'IBGI n'était aucunement influencé par la nature de l'aliénation, qui devait être

examinée au cours de la procédure de taxation ordinaire relative à l'ICC et à l'IFD. Toutefois, selon l'art. 86A al. 4 LCP dans sa teneur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, lorsque le bénéfice résultant de l'opération était soumis à un impôt annuel entier sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des personnes morales, la somme à consigner correspondait 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. Partant, le montant de l'impôt consigné entre les mains du notaire selon l'art. 86A al. 1 et 2 LCP, était différent, suivant que l'opération était préalablement qualifiée de privée ou de commerciale.

L'existence d'un intérêt strictement juridique à recourir pouvait se discuter. Jusqu'au présent jugement du TAPI, la pratique de l'AFC-GE était d'entrer en matière sur la qualification de la vente immobilière dès le stade de la réclamation contre le bordereau d'IBGI, cela même si, dans le cadre d'une vente professionnelle, le montant de cet impôt ainsi consigné ne constituait qu'une garantie provisoire en vue de son paiement final, dont le montant définitif ne serait confirmé que postérieurement, lors de la procédure ordinaire de taxation en ICC et IFD. En revanche, d'un point de vue pratique, cette entrée en matière immédiate sur la qualification de la vente représentait un certain avantage pour le contribuable, d'une part en raison des effets potentiels sur la trésorerie de ce dernier en raison des différences de montants consignés selon la qualification de la vente. En outre, la pratique en question avait pour avantage que la qualification de la vente était tranchée plus rapidement.

20. Le 27 juin 2016, le juge délégué a procédé à l'audition des parties.
- a. Celles-ci ont persisté dans leur position, le représentant de l'AFC-GE confirmant que la décision sur réclamation qui faisait l'objet du contentieux était celle du 9 mars 2015 et non une 2^{ème} notifiée le 27 mars 2015 en raison d'une erreur. De son côté, le représentant de la contribuable a confirmé que la taxation ICC et IFD 2012 avait fait l'objet d'une réclamation de la part de sa mandante qui portait sur la même problématique.
 - b. Selon les représentants de l'AFC-GE, la question du moment où la qualification privée/professionnelle devait être traitée, avait un intérêt relatif dans le présent cas, puisque les bordereaux de taxation ICC/IFD avaient également été contestés. Sur un plan général, l'AFC-GE préférerait que ce débat intervienne dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire et non pas déjà au stade de l'IBGI. La question de la qualification de la vente immobilière revêtait une certaine importance dans le calcul du montant de celui-ci au niveau des éléments de base déterminants et des taux applicables. Toutefois, la contribuable avait un intérêt à ce que les fonds consignés chez le notaire n'y restent pas jusqu'à droit jugé car ils ne portaient pas intérêts, contrairement aux fonds versés à l'AFC-GE s'ils venaient à être restitués. Dans l'hypothèse où l'AFC-GE retenait au stade de

l'IBGI une vente professionnelle, et que, par la suite les services s'occupant de la procédure ordinaire arrivaient à la conclusion inverse, il conviendrait de réémettre un bordereau IBGI.

L'IBGI était un impôt garanti destiné à permettre le blocage des fonds lorsqu'un bien était détenu dans la fortune commerciale.

Les parties se sont également exprimées sur le fond du litige en persistant dans leurs positions et en fournissant des précisions supplémentaires au sujet des faits

21. À l'issue de l'audience, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction de recours contre les jugements du TAPI, 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).

- a. Aux termes de l'art. 60 al. 1 LPA, ont qualité pour recourir les parties à la procédure ayant abouti à la décision attaquée (let. a), ainsi que toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. b). Les lettres a et b de cette disposition doivent se lire en parallèle. Ainsi, le particulier qui ne peut faire valoir un intérêt digne de protection ne saurait être admis comme partie recourante, même s'il était partie à la procédure de première instance (ATA/623/2016 du 19 juillet 2016 consid. 4 ; ATA/602/2016 du 12 juillet 2016 consid. 1b).

- b. Selon la jurisprudence, le recourant doit avoir un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; 137 II 30 consid. 2 ; 137 II 40 consid. 2.6.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_152/2012 du 21 mai 2012 consid. 2.1 ; ATA/684/2016 du 16 août 2016 consid. 2b). En outre, un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 138 II 42 consid. 1 ; 137 I 23 consid. 1.3 ; 135 I 79 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_495/2014 du 23 février 2015 consid. 1.2).

En l'espèce, la recourante s'en prend à un jugement du TAPI qui admet son recours. Toutefois, il s'agit d'une admission « au sens des considérants », qui certes dénie à l'AFC-GE le droit de statuer à ce stade sur le caractère privé ou professionnel de la vente, mais maintient la décision du 7 janvier 2015 en tant que décision de taxation et confirmant le bordereau d'impôt notifié. La recourante, qui conteste le montant de l'impôt, conserve un intérêt digne de protection à

l'annulation du jugement et par conséquent du bordereau de taxation. Malgré le libellé de son dispositif, le jugement du TAPI n'aboutissait en réalité qu'à une annulation partielle de la décision de taxation, décision contre laquelle la recourante reste en droit de recourir.

2. Le contrôle de la conformité au droit du jugement déferé, voire des décisions fiscales antérieures, implique de rappeler préalablement le dispositif légal applicable à l'imposition des gains immobiliers.
3. 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).
4. 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 cependant d'une large marge de manœuvre (Xavier OBERSON, op. cit., p. 296 n. 25).
5. 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).

6. 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).

7. 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.

L'art. 86A al. 4 LCP a été modifié lorsqu'a été adoptée, le 26 juin 2008, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP D 3 18). Dans sa teneur originelle, l'art. 86A al. 4 LCP disposait : « Lorsque le bénéfice lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à un impôt annuel entier sur le revenu, l'aliénateur peut, à sa demande, être dispensé du versement de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département.

La teneur actuelle de l'art. 86A al. 4 LCP a été adoptée sur proposition du département faite dans le cadre des travaux de la commission du Grand Conseil chargée d'examiner le PL 10039). À propos du principe général énoncé à l'art. 86A al. 4 LCP, le directeur général de l'AFC-GE a expliqué aux commissaires : « Il faut différencier l'immeuble qui appartient au patrimoine privé d'une personne physique de celui qui appartient au patrimoine commercial d'une personne physique ou d'une personne morale. Le but de cet article 86A (modifié) est que le montant de la consignation soit aussi proche que possible du montant de l'impôt finalement dû. Dans le premier cas (PP, fortune privée), il faut se baser sur les taux de l'impôt spécial sur les gains immobiliers qui sont dégressifs ; le taux est effectivement de 50 % durant les deux premières années et il descend à 0 % après vingt-cinq ans. Si en revanche le contribuable est un indépendant (PP, patrimoine commercial) ou une personne morale, il est logique de se baser sur le taux de l'impôt général sur le revenu ou le bénéfice. Dès lors, ce n'est pas le taux de 50 % qui sera appliqué, mais celui de l'impôt sur le revenu ou celui de l'impôt sur le bénéfice selon le statut fiscal du contribuable. » (MGC 2007/2008/XA8694).

8. 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 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, est imputé sur l'impôt sur le revenu ou remboursé pour la part qui excède le montant.
9. Le droit fiscal est fortement marqué par la nécessité de respecter le principe de la légalité garanti par les art. 5 al. 1 mais surtout 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Sous cet angle, il s'agit de déterminer le cadre juridique dans lequel s'inscrit, au regard du dispositif de perception de l'IBGI rappelé ci-dessus, le bordereau du 7 janvier 2015 transmis à la recourante accompagné d'une annexe intitulée « avis de taxation » et comportant un délai de paiement.

10. En l'occurrence, le 3 novembre 2011, le service des impôts spéciaux de l'intimée a communiqué au notaire une attestation de consignation d'un montant de CHF 311'277.15 correspondant à l'IBGI devant être acquitté. Il ressort de ce document que le montant à consigner avait déjà été déterminé par application de l'art. 86A LCP pour la vente d'un actif professionnel. Conformément à cette disposition légale, une telle communication devait être interprétée comme signifiant que la taxation définitive de cette opération se ferait dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire de la contribuable.

Le courrier du 26 février 2012 de la contribuable, représentée par un mandataire professionnellement qualifié, ne visait pas à former une réclamation contre l'attestation de consignation précitée. Il ne répondait à aucune requête de l'autorité fiscale. Il s'agissait, pour la contribuable, de faire valoir ses moyens auprès de l'AFC-GE, après la vente, pour que l'opération immobilière soit traitée comme la vente d'un actif privé.

Le courrier en question n'appelait pas, notamment plusieurs années après sa réception par l'autorité fiscale, que celle-ci adresse une réponse sous la forme d'une décision de la teneur de celle du 7 janvier 2012 destinée à taxer spécifiquement la vente immobilière du 9 février 2015. Un tel procédé de taxation partielle n'est pas prévu par la LCP ou la LIPP. Dès lors, en tant que cette décision vise à imposer spécifiquement ladite opération, elle n'est pas conforme au droit.

Dans ses écritures, l'AFC-GE expose qu'un tel procédé comporte l'avantage de permettre de trancher à titre préalable une question litigieuse spécifique relative au caractère professionnel ou non de la vente. Au-delà du constat que cette procédure n'est pas prévue par la loi, on doit également constater que ce procédé présente le désavantage de multiplier les situations de contentieux judiciaire, ce qui n'est pas souhaitable, la volonté du législateur étant de regrouper l'entier de celui-ci dans le cadre d'une seule et même procédure de recours.

En prenant la décision du 7 janvier 2015, l'AFC-GE a certes réduit le montant de l'IBGI de CHF 311'277.- à CHF 291'157.20. Toutefois, ce nouveau calcul restait fondé sur l'art. 86A LCP. Dès lors, si tout caractère de décision de taxation doit être dénié à cette communication, elle peut encore être qualifiée comme constituant un nouveau calcul du montant à consigner à titre provisoire à la suite de la vente, communiqué à la contribuable après celle-ci, en application de l'art. 86A al. 3 LCP.

Selon l'AFC-GE, la prise d'une décision de taxation intermédiaire permettrait au contribuable de transférer à l'AFC-GE les montants consignés chez le notaire, ce qui présente pour lui l'avantage qu'en cas de restitution fondée sur l'art. 42 LIPP, le montant versé serait productif d'intérêts, ce qui n'est pas le cas des montants restant consignés chez le notaire. Ce motif n'est pas suffisant pour admettre la recevabilité du procédé de taxation intermédiaire. Rien n'empêcherait l'AFC-GE, lorsqu'elle communique le montant à consigner en application de l'art. 86A LPA, de permettre au contribuable de transférer ce montant à l'AFC-GE dans le cadre d'une procédure de nouveaux calculs des acomptes provisionnels au sens de la LPGIP. En effet, celle-ci intervient dans le cadre de l'imposition ordinaire du contribuable sur le revenu et la fortune, dans le cadre de laquelle il est possible de demander la modification de la facture d'acompte (art. 5 al. 3 LPGIP).

11. Il faut également déterminer dans quelle mesure, dans le cas d'espèce, la communication d'un montant à consigner en application de l'art. 86A al. 4 LPA par pli du 7 janvier constituerait une décision susceptible de réclamation et partant, de recours.
12. Dans le canton de Genève, les règles de procédures fiscales concernant les impôts régis par la LIPP, la LIPM et la LCP sont contenues dans la LPFisc (art. 1 LPFisc). Sont réservées les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois cantonales genevoises (art. 2 al. 1 LPFisc). La LPA est applicable à titre subsidiaire (art. 2 al. 2 LPFisc).
13. En matière de contentieux fiscal cantonal, peuvent faire l'objet d'une réclamation les décisions en matière d'assujettissement ou de taxation (art. 39 al. 1 LPFisc). Par décisions en matière d'assujettissement, on vise celles de l'autorité fiscale relatives à la soumission à l'impôt dans le canton au sens de l'art. 35 al. 1 LPFisc. Par décision de taxation, on entend une décision de taxation faite sur la base d'une déclaration d'impôt et de justificatifs (art. 36 al. 1 LPFisc), décision qui « fixe les éléments imposables », les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pendant laquelle l'impôt est prélevé (art. 36 al. 2 LPFisc). Les décisions sur réclamation relatives à de telles décisions peuvent faire l'objet d'un recours devant le TAPI (art. 49 LPFisc), puis devant la chambre administrative (art. 53 LPFisc).
14. Selon le système de perception de l'IBGI instauré par les art. 80 et suivants LCP, dans la mesure où l'aliénation d'un bien immobilier porte sur un élément du patrimoine privé d'un contribuable, le bordereau de taxation définitif relatif à l'IBGI établi par l'autorité fiscale constitue une décision de taxation au sens de l'art. 35 LPFisc, susceptible ainsi de faire l'objet d'une procédure de réclamation puis de recours.

La question se pose en d'autres termes lorsqu'il s'agit de qualifier la communication faite par l'autorité fiscale cantonale à un contribuable du montant qu'il lui revient de consigner au titre de l'IBGI en application de l'art. 86A LCP. Dans la mesure où l'art. 86A LCP renvoie 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 prévoit 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 donnée en dehors de toute taxation ordinaire. Ainsi que la doctrine précitée l'a rappelé, elle n'a qu'un effet de garantie pour le recouvrement de la créance fiscale dont le montant définitif sera établi dans le cadre ultérieur de la taxation ordinaire du contribuable en application, au plan cantonal, des dispositions de la LIPP ou de la LIPM (Xavier OBERSON, op. cit. p. 299 n. 35).

N'étant pas prévue par la loi, une telle communication, malgré son libellé, ne peut être assimilée à une décision de taxation au sens de l'art. 35 LPFisc. Elle n'est dès lors pas susceptible de réclamation. Dès lors, l'autorité fiscale n'avait pas à la notifier à la contribuable et n'avait pas à mentionner la possibilité de former une réclamation à son encontre. Elle n'avait pas non plus à entrer en matière sur celle-ci en traitant le courrier de la contribuable du 26 février 2012 comme une réclamation. C'est ce que le juge de première instance a constaté et cette appréciation doit être confirmée.

15. Dans le jugement déféré, le TAPI a annulé la décision sur réclamation parce qu'elle tranchait la question du caractère professionnel ou non de l'opération immobilière. Il l'a maintenue pour le surplus afin de pouvoir confirmer le bordereau du 7 janvier 2015 « quant au montant de l'impôt ». Ce jugement sera partiellement annulé et confirmé pour le surplus par substitution de motifs. Non seulement la décision sur réclamation du 9 mars 2015 doit être annulée mais aussi celle du 7 janvier 2015 en tant qu'elle vaudrait décision de taxation sur les gains immobiliers réalisés par la recourante suite à la vente du 9 février 2012. Le recours sera admis très partiellement, mais pour des motifs autres que ceux développés par la recourante. Le jugement du TAPI sera ainsi partiellement annulé dans le sens précité.
16. Vu l'issue du recours, un émolument réduit d'un montant de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, mais aucun émolument ne sera mis à celle de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA). Compte tenu des motifs d'admission, aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 février 2016 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2016 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule partiellement le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2016 en tant qu'il constate que la décision de l'administration fiscale cantonale, service des impôts spéciaux du 7 janvier 2015 vaut décision de taxation ;

le confirme pour le surplus ;

met un émolument de procédure de CHF 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 ACTAPlus SA, mandataire de Madame A_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, MM. Dumartheray, Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :