

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_550/2016; 2C_551/2016

Arrêt du 8 mars 2017

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A. _____,
représentée par Me Michel Lambelet, avocat,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Impôt fédéral direct, cantonal et communal,
taxation 2008,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice
de la République et canton de Genève,
Chambre administrative, 4ème section, du 3 mai 2016.

Faits :

A.

En 2008, A. _____ exerçait, dans le canton de Genève, une activité d'architecte. Ses bureaux se situaient dans le bâtiment érigé sur la parcelle n° xxx de la commune de U. _____, dont elle est devenue copropriétaire avec sa soeur, B. _____, par succession et acquisition entre 1980 et 1986, la parcelle ayant été dès la fin du XIXème siècle propriété de leur grand-père qui, en 1897, y avait construit des bâtiments. Ayant hérité d'une partie des droits sur l'immeuble, elles ont racheté successivement leur part aux autres héritiers pour des prix respectifs de 330'000 fr., 111'000 Francs. et 420'420 fr., jusqu'à devenir propriétaire chacune du tiers du bien-fonds. Par la suite, A. _____ a encore acquis le tiers restant d'une façon qui n'est pas documentée.

Entre 1984 et 1988, A. _____, pour son compte et celui de sa soeur, a conduit, au titre d'architecte mandataire, intervenant par le biais de son bureau d'architecture, un chantier aux fins de démolir les bâtiments édifiés sur la parcelle n° xxx et de les remplacer par un immeuble d'habitation avec arcades au rez-de-chaussée, pour lequel elle a obtenu un prix. Afin de mener à bien cette opération, les deux soeurs ont contracté un emprunt de 15'000'000 fr. La parcelle et le bâtiment ont été soumis au régime de la propriété par étage, la contribuable et sa soeur détenant dès 1987 des droits de copropriété sur les 1'000 millièmes constituant les parts de l'immeuble en PPE, à concurrence respective de deux-tiers pour la première et d'un tiers pour la seconde. En 2008, le coût initial des constructions tel que calculé en 1987 ayant explosé, la décision de vendre la copropriété a été prise.

Le 30 octobre 2008, le notaire a écrit au service des impôts spéciaux de l'AFC-GE pour le compte de la contribuable que celle-ci et sa soeur allaient vendre la totalité des parts de PPE relatives à l'immeuble, pour un montant de 19'000'000 Francs. Compte tenu de «la qualité de la contribuable», il demandait à pouvoir instrumentaliser l'acte sans avoir à fournir de garanties et sans avoir à consigner le montant de l'éventuel impôt sur les bénéficiaires et gains immobiliers en ce qui la concernait.

Le 28 novembre 2008, la contribuable et sa soeur ont vendu la totalité des parts de PPE sur

l'immeuble à une compagnie d'assurance, pour un montant de 19'000'000 Francs.

Dans la déclaration fiscale 2008 (annexes D1), la parcelle a été déclarée par la contribuable comme faisant partie de sa fortune privée à l'instar de l'autre immeuble dont elle était propriétaire à V. _____ mais aussi des biens immobiliers sis l'un sur la commune de X. _____ et l'autre sur la commune de W. _____ qui faisaient l'objet de promotions qu'elle a déclarées comme relevant de son activité indépendante.

S'agissant de B. _____, la Cour de justice du canton de Genève a, par arrêt du 28 mai 2013 (ATA/331/2013), rejeté le recours interjeté par l'Administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève ayant annulé la décision de l'Administration fiscale cantonale de soumettre à l'impôt sur le revenu le bénéfice de la vente immobilière perçu par celle-ci : compte tenu de toutes les circonstances, il y avait lieu d'admettre que la vente relevait de la gestion de la fortune privée de B. _____.

B.

Le 10 septembre 2013, l'Administration fiscale cantonale a adressé à la contribuable les décisions de taxation relatives à l'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2008. Elle a notamment ajouté aux revenus mobiliers déclarés, le produit de la vente immobilière pour un montant de 1'853'332 Francs. L'impôt fédéral direct s'élevait à 201'158 fr. et l'impôt cantonal à 564'907 fr. 70. Par décisions du 12 mars 2015, l'Administration fiscale cantonale a admis partiellement les réclamations formées par la contribuable concernant les décisions de taxations relatives tant à l'impôt fédéral direct et cantonal et communal, mais a retenu que la vente de l'immeuble constituait une vente professionnelle dont le bénéfice constituait un revenu.

Par jugement du 26 octobre 2015, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours de la contribuable et annulé les décisions sur réclamation du 12 mars 2015.

Le 23 novembre 2015, l'Administration fiscale cantonale a interjeté recours contre le jugement du 26 octobre 2015 du Tribunal administratif de première instance.

C.

Par arrêt du 3 mai 2016, la Cour de justice a admis le recours de l'Administration fiscale cantonale et confirmé les décisions sur réclamation du 12 mars 2015. Eu égard à sa formation et aux activités de promotrice immobilière qu'elle déployait encore en 2008, l'intéressée avait mené une activité de professionnelle de l'immobilier en vendant la parcelle en cause. Celle-ci faisait certes partie depuis plus de vingt ans du patrimoine familial. Il fallait néanmoins retenir que la contribuable avait conduit personnellement le projet de démolition-reconstruction du bâtiment qui se trouvait sur la parcelle grâce à ses qualités professionnelles et à ses propres risques, en faisant appel à un très important financement bancaire immédiatement après avoir acquis l'entier des droits de propriété sur ce bien immobilier dans les années quatre-vingt. La décision, dès le départ, de soumettre le bâtiment au régime de la PPE montrait qu'elle avait envisagé dès ce moment une opération de revente, même si celle-ci n'était intervenue que bien plus tard. La qualification d'un gain en capital devait être tranchée en fonction de la situation particulière de chaque contribuable. La situation de la contribuable étant différente de celle de sa soeur, un traitement fiscal distinct s'imposait, sans que cela n'enfreigne le principe de l'égalité de traitement.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 3 mai 2016 par la Cour de justice du canton de Genève et de confirmer le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 octobre 2015. Elle se plaint de violations du droit constitutionnel et fédéral.

La Cour de justice renonce à déposer des observations. L'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

A. _____ a répliqué.

Considérant en droit :

1.

Le recours est dirigé contre un arrêt final (cf. art. 90 LTF), rendu dans une cause de droit public ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF, par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). La décision attaquée concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible lorsque les problèmes juridiques qui se posent sont identiques pour les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Interjeté en temps utile et dans la forme prescrite (art. 42 LTF)

par la contribuable qui a un intérêt digne de protection à modifier la décision attaquée et par conséquent qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF en relation avec l'art. 73 al. 2 LHID et 146 LIFD), le recours est en principe recevable.

Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les causes 2C_550/2016 et 2C_551/2016 seront jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

2.

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause. (art. 97 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.).

En l'espèce, la recourante présente une nouvelle fois les faits à l'origine de l'arrêt attaqué sans exposer en quoi les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF seraient remplies (mémoire de recours, titres " En faits " et " Préambule "). Il n'est dès lors pas possible de s'écarter des faits retenus par l'instance précédente.

I. Impôt fédéral direct

3.

3.1. Selon la jurisprudence, la notion d'activité indépendante de l'art. 18 LIFD doit être comprise dans un sens large, de sorte que les bénéfices provenant d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée sont considérés comme un revenu imposable d'une activité lucrative indépendante et que les éléments patrimoniaux utilisés pour cette activité sont qualifiés d'actifs commerciaux, même s'il n'y a pas d'activité organisée sous la forme d'une entreprise (ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d et 5e p. 122 ss). Ainsi, le commerce d'immeubles doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD et entraîne l'imposition comme revenu du bénéfice en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial (arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.3 in Archives 83 65; 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2).

En matière d'aliénation d'immeubles, sont notamment des indices en faveur d'une activité excédant la simple administration de la fortune privée, le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées, la fréquence des opérations immobilières, le rapport étroit entre l'opération réalisée et l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances spéciales, la durée de possession, la proportion des fonds étrangers investis dans l'opération, ainsi que le réinvestissement des produits de la vente dans de nouvelles acquisitions immobilières. Ces indices peuvent, considérés dans leur ensemble ou même isolément selon les circonstances, conduire à admettre l'existence d'une activité lucrative au sens de l'art. 18 LIFD (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a p. 124). Ainsi, l'architecte ou l'entrepreneur, qui, dans l'exercice de sa profession, acquiert systématiquement des propriétés immobilières, est imposable au titre de commerçant d'immeubles (arrêt 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.3 in Archives 83 65; ATF 112 Ib 79 consid. 2a p. 81; Archives 47 p. 418 et les références citées).

3.2. En l'espèce, nombres d'indices conduisent à confirmer que la vente de l'immeuble sis à Y._____ a revêtu un caractère professionnel et généré un revenu d'activité indépendante de commerçant d'immeubles dans le chapitre fiscal 2008 de la recourante. En effet, la recourante a certes acquis les premières parts de copropriété par voie d'héritage et est restée copropriétaire de l'immeuble pendant de nombreuses années jusqu'à sa vente en 2008. C'est toutefois de manière systématique que, dès 1981, elle a acquis des parts de copropriétés supplémentaires, afin de compléter le tiers dévolu pour cause de mort par un autre tiers de droit de copropriété. C'est également de manière immédiate qu'elle a entrepris la mise en valeur de l'immeuble par la construction d'une oeuvre architecturale d'envergure, en démolissant les petits bâtiments qui y étaient érigés. A cela s'ajoute que la recourante exerçait une activité d'architecte durant les années pendant lesquelles la construction du nouveau bâtiment a eu lieu, que c'est elle-même qui s'est chargée d'en dessiner les plans et de déposer les demandes de permis de construire et que c'est elle encore qui a fait appel à des fonds étrangers en vue de la réalisation du projet et obtenu un emprunt bancaire élevé de 15'000'000 Francs. Trois autres indices appuient encore le caractère professionnel de l'opération : la constitution sur l'immeuble d'un régime de propriété par étage facilitant une vente future, dont les éléments n'ont toutefois pas été attribués, puisque les 1'000 millièmes sont restés en copropriété pour deux tiers de la recourante et pour un tiers de sa soeur;

l'installation dans le bâtiment construit des bureaux d'architecte de la recourante; et enfin, la requête formulée par le notaire de la recourante en 2008 demandant l'autorisation de ne pas consigner un montant en relation avec l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers, mais de considérer qu'il s'agissait d'un revenu d'activité lucrative, ce qui lui a du reste été accordé par l'autorité intimée. Ces trois derniers indices démontrent, d'une part, la volonté de la recourante dès le début de l'opération de faciliter des aliénations de parts de propriété par étage et, d'autre part, sa conscience de procéder à une opération commerciale en lien avec son activité d'architecte qui lui permettait à la fois de réaliser sans encombre, puisqu'elle était propriétaire majoritaire de l'immeuble en cause, une oeuvre architecturale lui assurant une

reconnaissance professionnelle et de répondre à ses besoins en locaux professionnels, puisqu'elle y a installé ses bureaux. Dans ces circonstances, le souhait, certainement réel, de la recourante et de sa soeur de conserver un bien de famille passe néanmoins au second plan, en particulier parce que la réalisation d'un tel souhait ne nécessitait pas, de la part de la recourante, qui s'y est pourtant bien employée, d'acquiescer activement, dès les origines de l'affaire, soit dès 1981, un deuxième tiers de l'immeuble, dès lors qu'ensemble au moment de la dévolution successorale, les deux soeurs étaient déjà copropriétaires majoritaires.

4.

Invoquant l'existence de la société simple (art. 530 CO), le principe de la généralité de l'imposition (art. 8 Cst.), le droit à l'égalité de traitement et à l'interdiction de l'arbitraire (art. 8, 9 et 127 Cst.), la recourante entend obtenir un régime d'imposition identique à celui de sa soeur avec qui elle formait une société simple en vue de la construction en 1986 du nouveau bâtiment, c'est-à-dire la reconnaissance d'une gestion purement privée de l'immeuble dévolu en 1980.

4.1. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215; 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 s.); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; arrêt 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1, RDAF 2006 II 109). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215). En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. aussi ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 136 II 120 consid. 3.3.2 p. 127; 133 I 249 consid. 3.3 p. 254 s.; 131 I 1 consid. 4.2 p. 6 s.; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125, 346 consid. 6 p. 357 ss). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 1 consid. 3 p. 3, 346 consid. 6 p. 357 ss; 127 I 185 consid. 5 p. 192; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et les références citées).

4.2. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est vrai qu'il y a lieu de présumer une activité lucrative de la société simple lorsque le contribuable, aux fins de réaliser une affaire immobilière déterminée (par exemple dans un consortium de construction), se lie avec une autre personne en profitant de ses connaissances professionnelles et en s'entendant avec elle sur le résultat à réaliser. Dans un tel cas, l'associé qui a contribué à atteindre le but visé par la société par le biais d'un apport en capital exerce une activité lucrative propre en faisant appel aux capacités d'un expert (ATF 125 II 113 consid. 3c p. 119; 122 II 446 consid. 3b, p. 450; 96 I 655 consid. 2, p. 659 ss).

La recourante perd de vue que cette jurisprudence n'est d'aucune utilité pour constater, comme cela a été exposé ci-dessus, qu'elle a agi à titre de commerçante d'immeubles en l'espèce, puisque c'est bien elle, et non pas sa soeur, qui détient des connaissances professionnelles dans le domaine immobilier et qu'elle n'a eu nul besoin de faire appel aux capacités d'un expert aux fins de réaliser la

promotion en cause en l'espèce. La qualification de l'opération et l'éventuelle méconnaissance de la jurisprudence rappelée ci-dessus dans la procédure de taxation de la soeur de la recourante ne font pas l'objet du présent litige et ne peuvent par conséquent pas être revues ici. Pour le surplus, la recourante ne peut tirer aucun bénéfice de la taxation de sa soeur, puisqu'en exerçant la profession d'architecte, elle ne se trouve pas dans la même situation que celle-ci.

En jugeant que la situation des deux soeurs était différente et en leur appliquant un régime fiscal différent, l'instance précédente n'a violé ni les droits constitutionnels à l'égalité de traitement et à l'interdiction de l'arbitraire ni le principe de la généralité de l'imposition. Les griefs de la recourante doivent être écartés.

II. Droit cantonal et communal

5.

5.1. 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 LHID), 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, tandis qu'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 art. 8 al. 2bis et 2quater LHID n'étaient pas encore en vigueur pour les périodes fiscales 2004 et 2005 en cause en l'espèce (RO 2008 2893; FF 2005 4469).

Selon la jurisprudence, la notion d'activité indépendante de l'art. 18 LIFD est identique à celle de l'art. 8 al. 1 et 2 LHID (arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.3 in Archives 83 65; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 8 et les références citées).

5.2. Il s'ensuit que les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent également en matière d'impôt cantonal et communal, tant en ce qui concerne la qualification de l'activité immobilière qu'en ce qui concerne les droits constitutionnels, et les griefs de la recourante doivent être écartés.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public. Succombant, la recourante doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C_550/2016 et 2C_551/2016 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 11'500 fr., sont mis à la charge de la recourante.

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 8 mars 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey