

## **GE\_GERICHTE ATA/300/2019 vom 19. März 2019**

GE Cour de justice, 2019-03-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_300\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_300_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/300/2019 du 19 mars 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/300/2019 del 19 marzo 2019

### **Erwägungen**

#### **E. 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

#### **E. 4**

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et 3 LIFD ; art. 17 LIPP).

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés ; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée (art. 27 let. j LIPP).

#### **E. 5**

De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital dépend des circonstances concrètes du cas. 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

- 9/13 - A/1433/2017 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'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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 ; 2C\_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.1 et 2.2 ; 2C\_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1 ; 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 ; 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 18 ad art. 18 LIFD).

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

- 10/13 - A/1433/2017 d'ensemble reflétée par l'activité soit axée sur l'obtention d'un gain (ATF 125 II 113 consid. 3c ; Archives 69 788 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.425/2001 du 12 novembre 2002 consid. 3.3 = RDAF 2003 II 611 et les références citées ; 2A.205/2001 du 12 décembre 2001 consid. 2 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA, 1990/1991, p. 137ss).

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. Dans sa jurisprudence, 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 et 2C\_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1 ; RF 2014 p. 50 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 22 ad art. 18 LIFD).

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 (Danielle YERSIN, op. cit. , p. 141).

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

- 11/13 - A/1433/2017 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 (Danielle YERSIN, ibid., p. 143-144).

## **E. 6**

En l'espèce, la recourante était la fondatrice et l'administratrice d'une société fournissant des prestations en lien avec l'entretien des immeubles, et qui avait notamment pour buts statutaires la gérance et le courtage immobiliers. L'achat de l'immeuble a été entrepris en lien avec l'activité commerciale de la recourante, et la vente de celui-ci a eu lieu de manière concomitante à la décision de revendre les parts de son entreprise, la première ayant du reste un lien direct avec la seconde.

Comme l'a relevé à juste titre l'instance précédente, il ressort en outre du dossier que, pour acquérir et transformer l'immeuble, la recourante a contracté, conjointement avec son associé, des emprunts totalisant CHF 3'993'624.34, alors qu'elle n'y a investi qu'environ CHF 450'000.- de sa fortune. Le coût des travaux entrepris (CHF 3'147'292.-), dépassant largement le prix d'acquisition de l'immeuble (CHF 1'960'000.-), a été entièrement financé par des fonds étrangers. En s'endettant de la sorte, la recourante a agi comme si elle investissait dans son entreprise.

Par ailleurs, l'opération liée à l'immeuble a bien été, au moins en partie, planifiée ; il paraîtrait du reste déraisonnable d'emprunter autant pour mettre à niveau un immeuble commercial du type de celui en cause sans avoir aucune perspective de développement ou de revente. Dans ce cadre, la remarque faite par le TAPI, selon laquelle la recourante et M. D\_\_\_\_\_ avaient géré l'immeuble comme si celui-ci était une entreprise, ce que démontraient les bilans et les comptes de « produits et charges » qu'ils avaient établis pour chaque année de détention de leur bien, est pertinente et ne relève nullement d'une « mesquinerie ». Cela étant, il ne s'agit pas du critère ayant pesé le plus lourd dans le jugement attaqué.

Face à ces éléments, la recourante fait grand cas de ce que la vente de l'immeuble considéré ait été une opération unique, et que l'on ne puisse dès lors pas parler d'une fréquence élevée de transactions. Mais comme le rappelle la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que de la

chambre de céans, une opération unique peut parfaitement remplir les conditions d'une gestion commerciale, ce qui est le cas en l'espèce au vu des éléments concrets ressortant du dossier.

Au vu de ce qui précède, c'est à raison que l'AFC-GE a qualifié le bénéfice de la vente de l'immeuble comme relevant de l'activité professionnelle de Mme A\_\_\_\_\_. Le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé.

- 12/13 - A/1433/2017

Mal fondé, le recours sera rejeté.

#### **E. 7**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.