

# **GE\_GERICHTE ATA/371/2020 vom 16. April 2020**

GE Cour de justice, 2020-04-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_371\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_371_2020)

FR: GE\_GERICHTE ATA/371/2020 du 16 avril 2020

IT: GE\_GERICHTE ATA/371/2020 del 16 aprile 2020

## **Regeste**

Résumé: L'impôt sur les gains immobiliers privés a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée d'un contribuable, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement. Il y a transaction immobilière imposable au titre de revenu de l'activité indépendante lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune, ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite.

## **Erwägungen**

### **E. 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. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD). 2) a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/1790/2019 du 10 décembre 2019 ; ATA/1199/2019 du 30 juillet 2019 ; ATA/313/2019 du 26 mars 2019).

b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions. Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/1790/2019 précité ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019).

c. En l'espèce, le recourant, qui comparait par le biais d'un mandataire, n'a pas, lors de son recours du 10 janvier 2020, pris de conclusions formelles en annulation du jugement attaqué. On comprend toutefois de son écriture qu'il le conteste, en tant que celui-ci confirme la qualification des ventes immobilières en cause comme commerciales.

- 10/16 - A/4446/2018

Le recours est ainsi recevable de ce point de vue également.

En revanche, les conclusions nouvelles formulées par le recourant dans sa réplique du 24 février 2020 l'ont été hors du délai de recours et sont par conséquent tardives. Elles seront déclarées irrecevables. 3)

Le litige porte sur la question de savoir si la vente des immeubles en cause a été réalisée dans le cadre de l'administration ordinaire du patrimoine du recourant, auquel cas le bénéficiaire serait exclusivement soumis à l'IBGI, ou dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, alors imposable comme revenu. 4) a. Les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable, notamment lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée, sont exonérés de l'impôt sur le revenu (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

Sont imposables tous les revenus provenant notamment de l'exploitation d'une entreprise commerciale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD).

À Genève, au titre de revenu imposable, sont également considérées comme une activité lucrative indépendante 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. 19 al. 1 LIPP). Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). L'art. 19 al. 3 LIPP reprend la teneur de l'art. 18 al. 2 LIFD précité.

b. Depuis le 1er janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID ; art. 129 Cst.). Ainsi, l'impôt sur les gains immobiliers privés 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 ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses ; art. 12 al. 1 LHID). 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

- 11/16 - A/4446/2018 les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID).

À Genève, l'IBGI, qui a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, est réglé aux art. 80 ss LCP. 5) a. La coexistence des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 et 2 LIFD autorise l'autorité de taxation à requalifier de gains provenant d'activités indépendantes, des bénéfices réalisés par des contribuables lors de l'aliénation d'éléments annoncés par ceux-ci, comme appartenant à leur fortune privée (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, LIFD, Commentaire romand, 2ème éd., 2017, n. 66 et 71 ad art. 16 LIFD).

La question de savoir si l'aliénation d'un de ses actifs par un contribuable doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée laquelle est exonérée, ou si elle doit être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante, a suscité une abondante jurisprudence dont la tendance a été de restreindre progressivement le champ d'application de l'art. 16 al. 3 LIFD au profit de l'extension de la notion d'activité indépendante. Sur ce point spécifique, cette jurisprudence ne fait que confirmer celle plus générale de prêter à l'art. 18 LIFD, par la double adoption de ses alinéas 1 et 2, l'objectif d'étendre la notion d'activité indépendante en y intégrant les gains en bénéfice, l'exonération des bénéfices en capital privés restant limitée à la simple administration de la fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 3c = RDAF 1999 II 385, p. 396 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 10 et 11 ad art. 18 LIFD).

b. Pour déterminer si un gain généré par la vente d'un élément de la fortune d'un contribuable doit être qualifié de produit d'une activité indépendante ou de gain privé en capital, le Tribunal fédéral a jugé que différents indices, déjà développés dans le cadre de l'ancien arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aIFD) lors de l'exercice d'une activité indépendante pouvait être repris sans autre dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 précité consid. 3c ; 122 II 446 consid. 3 = RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 2.2 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 10 ad art. 18 LIFD).

Il y a ainsi transaction immobilière imposable au titre de revenu de l'activité indépendante lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune, ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. La détermination de l'élément subjectif de l'intention d'obtenir un gain implique

- 12/16 - A/4446/2018 de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ; 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 précité consid. 2.3).

Peuvent entrer en ligne de compte pour établir une telle activité, la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agisse de manière à accroître son capital, ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (ATF 122 II 446 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 précité consid. 2.3 ; RDAF II 2001 41 ; ASA 1997-1998 (66) 232, p. 236 consid. 3a et les références citées ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 17 ad art. 18 LIFD et la jurisprudence citée, ainsi que p. 245 pour une casuistique par indice).

Chacun de ces indices peut – mais ne doit pas nécessairement – permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (ATF 125 II 113 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 précité consid. 2.4 ; RDAF II 2001 41 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 18 ad art. 18 LIFD ; Raoul

OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss et la jurisprudence citée ; Martin ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in ASA 1998-1999 (67) 593, p. 598 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 1990-1991 (59) 137 ss).

c. Dans le commerce d'immeubles, un comportement par trop actif d'un contribuable ou de ses mandataires dans la gestion d'un bien est fréquemment qualifié d'activité lucrative indépendante, même si l'intéressé n'apparaît pas comme tel aux yeux de tiers. Tel est spécialement le cas lorsqu'un contribuable, qui exerce déjà une activité indépendante, vend des biens appartenant à sa fortune privée, ces biens étant requalifiés en éléments de la fortune commerciale (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 71 ad art. 16 LIFD). Sera également qualifiée d'activité indépendante celle d'un contribuable portant sur un immeuble hérité, lorsque celle-ci dépasse la simple administration de la fortune.

Ainsi, le Tribunal fédéral a confirmé un arrêt de la chambre de céans retenant que les conditions permettant d'admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante étaient réunies dans le cas d'un

- 13/16 - A/4446/2018 particulier ayant revendu un bien qu'il avait acquis, partiellement en s'associant avec deux tiers, et avait occupé lui-même à titre privé. Le bien en question n'avait pas été acheté initialement dans le but de satisfaire des besoins purement privés, mais afin d'accueillir le siège de son employeur, dans un contexte immobilier particulier. L'intéressé avait également rentabilisé le bien immobilier en question en le louant. Il n'y avait logé que sept ans, alors qu'il l'avait détenu pendant dix-sept ans, afin de le revendre au terme de la période de crise immobilière avec un bon profit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5 ss et les références citées ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012).

d. C'est au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2012 précité consid. 5 ss ; ATA/117/2012 du 28 février 2012 ; Danielle YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in ASA 1998-1999 (67) 97 ss).

e. En l'espèce, le recourant soutient que le TAPI a retenu la qualification de vente commerciale de ses deux biens immobiliers en raison du seul critère de sa profession d'ingénieur civil.

Les premiers juges, après avoir examiné les critères qui pourraient rattacher les ventes en cause à une gestion privée de patrimoine, ont relevé plusieurs indices en faveur de la reconnaissance d'une opération réalisée à titre commercial par le recourant notamment sa profession d'ingénieur civil, ses nombreuses activités dans le domaine de l'immobilier, notamment sa cogestion de J\_\_\_\_\_, société ayant pour but, entre autres, la promotion immobilière, son activité à titre fiduciaire dans le cadre de ventes immobilières, quarante-deux opérations immobilières auxquelles il a pris part. De plus, le recourant admettait avoir « fait partie du consortium ». Ses partenaires en affaires étaient deux professionnels de l'immobilier qui possédaient l'un des compétences techniques en génie civil, construction, bâtiments et industrie, l'autre en architecture, et exerçaient des activités dans ces domaines à titre d'indépendants.

Il ressort du dossier que le recourant a acquis la parcelle n° 4 \_\_\_\_\_ de L \_\_\_\_\_ en 1978. Il y a construit une maison d'habitation et un garage en 1981 qui ont été loués à des tiers par l'intermédiaire d'une régie. Une hypothèque à hauteur de 53 % de la valeur de l'immeuble grevait celui-ci. En 1980, il était devenu propriétaire en mains communes de ce bien dans le cadre d'un partage avec son partenaire. Le bien immobilier a été vendu en 2016 pour un prix de CHF 2'870'000.-. S'agissant de la parcelle n° 6 \_\_\_\_\_ de C \_\_\_\_\_, elle a été acquise en 1979 en mains communes avec ses partenaires. En octobre 1987, une villa, un jardin d'hiver et un garage pour un coût de CHF 681'365.- grevés d'une hypothèque de CHF 650'000.- y ont été construits et en mars 2002, une piscine, un local de filtration et un vestiaire pour un coût de CHF 124'038.-. Le recourant est devenu le seul propriétaire du bien-fonds à la suite de deux actes de partage,

- 14/16 - A/4446/2018 intervenus l'un en 1986 et l'autre en 2010. Le bien immobilier a été vendu en 2014 pour un prix de CHF 2'600'000.-.

Il ressort en outre des déclarations fiscales 2014 et 2016 du recourant et de son courrier du 18 septembre 2018 à l'autorité intimée qu'il était propriétaire à titre individuel ou en copropriété d'un studio à Zermatt, de vignes à P \_\_\_\_\_, de deux terrains à S \_\_\_\_\_ en France, d'une maison située au 11 \_\_\_\_\_, chemin N \_\_\_\_\_ et d'une maison jumelle au 8 \_\_\_\_\_, chemin N \_\_\_\_\_, à C \_\_\_\_\_, louées à des tiers par le biais d'une régie, de deux maisons mitoyennes de village situées au 9 \_\_\_\_\_ et 1 \_\_\_\_\_, chemin B \_\_\_\_\_, à C \_\_\_\_\_ aussi, louées à des tiers à travers d'une régie également, d'un immeuble locatif situé au 10 \_\_\_\_\_, rue R \_\_\_\_\_, à Q \_\_\_\_\_, loué à des tiers à travers d'une régie aussi. Certains de ces biens immobiliers ont bénéficié de prêts hypothécaires pour leur acquisition ou leur rénovation.

L'importance des investissements nécessaires aux travaux de construction effectués dans le cadre des deux biens immobiliers dont les ventes sont en cause et l'endettement hypothécaire respectivement de 53 % portant sur le bien immobilier de L \_\_\_\_\_ et de CHF 650'000.- portant sur celui de C \_\_\_\_\_ qui en découlait pour le recourant sont comparables à un investissement effectué par un contribuable dans sa propre entreprise. Le recourant avait, en raison de cet endettement hypothécaire, pris un risque qui relève plutôt d'une gestion commerciale que d'une gestion privée de la fortune. La durée de la détention de ces biens immobiliers, respectivement de trente-cinq ans pour celui situé à C \_\_\_\_\_ et de trente-six ans pour celui de L \_\_\_\_\_ doit par ailleurs être relativisée et apparaît dans les circonstances précitées compatible avec la gestion d'une fortune commerciale, soit un investissement de longue durée, dans la mesure où ceux-ci étaient, durant cette période, loués et que le recourant en percevait des loyers à travers des régies avant leurs ventes avec une plus-value significative, estimée par l'autorité intimée à 1'009'262.- pour le bien immobilier de L \_\_\_\_\_, sur une valeur d'acquisition de CHF 329'922.-, et à CHF 1'496'426.- pour celui de C \_\_\_\_\_, sur une valeur d'acquisition de CHF 940'151.-.

Par ailleurs, l'activité du recourant au sein de la société J \_\_\_\_\_ apparaît comme une activité planifiée de nature commerciale. Celui-ci était administrateur secrétaire de celle-là qui avait, avant sa radiation en 2010, pour but plusieurs activités dans le domaine de l'immobilier allant de la démolition à la promotion immobilière, en passant par le génie civil, le transport de sable, du gravier et des matériaux de construction, l'achat, la vente, la gérance et la location de biens immobiliers.

À cet égard, le recourant se contente d'affirmer que la société J\_\_\_\_\_ avait été constituée après les acquisitions des immeubles en cause. Ce faisant, il se contente d'opposer sa propre appréciation de la situation à celle du TAPI sans faire valoir de réels motifs indiquant que les biens immobiliers en cause faisaient

- 15/16 - A/4446/2018 effectivement partie de son patrimoine privé, le fait de les avoir annoncés comme éléments de la fortune privée n'étant pas, selon la doctrine précitée, fiscalement pertinent pour retenir cette qualification-ci. En outre, le recourant ne peut être suivi lorsqu'il soutient que le TAPI s'est fondé sur le seul critère d'exercer une profession proche de l'immobilier pour classer les ventes en cause dans son revenu imposable selon le droit commun, les premiers juges ayant retenu ce critère-ci aux côtés d'autres indices probants susrappelés. Par ailleurs, la jurisprudence invoquée par le recourant à l'appui de son recours (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_987/2010 du 26 juin 2011) n'est pas pertinente en l'espèce, les faits notamment les profils des contribuables concernés étant différents.

Dans ces circonstances, le jugement du TAPI est conforme au droit. Le grief du recourant doit dès lors être écarté, étant précisé qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant le grief de violation du secret fiscal dans la mesure où il ne ressort pas du dossier que l'autorité intimée ait communiqué à un tiers les données fiscales du recourant, mais que des éléments fiscaux relatifs à un contribuable tiers ont été versés dans la cause sous le couvert du secret fiscal.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (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.