

# **GE\_GERICHTE ATA/983/2015 vom 22. September 2015**

GE Cour de justice, 2015-09-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_983\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_983_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/983/2015 du 22 septembre 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/983/2015 del 22 settembre 2015

## **Regeste**

Résumé: Le bénéfice immobilier réalisé par le recourant sur la vente d'un appartement doit être qualifié de revenu de l'activité lucrative soumis à l'impôt sur le revenu et non pas de revenu soumis à l'impôt sur le gain immobilier. En l'espèce, le recourant a participé à de multiples transactions immobilières sur plusieurs années en tant que professionnel de l'immobilier à titre indépendant. Aucun élément ne commande de qualifier l'appartement litigieux autrement que les biens concernés par ces transactions. Compte tenu de ces circonstances, une affectation de l'appartement litigieux à la fortune privée du recourant aurait exigé qu'il en fasse l'annonce explicite à l'AFC. Peu importe à cet égard que le bien litigieux ait figuré comme relevant de la fortune privée du contribuable dans les déclarations d'impôts des années précédentes. L'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux autorisant l'AFC à corriger une éventuelle erreur de sa part malgré les apparences créées. Les conditions d'application du principe de la bonne foi - restrictives en droit fiscal - ne sont en effet pas réunies en l'espèce, l'AFC n'ayant à aucun moment explicitement signalé au recourant qu'elle considérait l'appartement litigieux comme faisant partie de sa fortune privée. Recours rejeté.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Il convient de déterminer le droit applicable, étant précisé que tant l'ICC (y compris l'IBGI) que l'IFD sont en cause dans la présente procédure. 3) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, s'agissant de l'ICC, le recours concerne la période fiscale 2010. Il s'ensuit que la présente cause est régie sur ce point par les dispositions de la nouvelle LIPP dans sa teneur en 2010.

- 11/18 - A/3329/2013

c. En ce qui concerne l'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 14**

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable, dans sa teneur en 2010.

d. S'agissant de l'IBGI, la présente cause est régie par la loi générale du canton de Genève sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur de 2002, année de la vente de l'appartement litigieux par la société au recourant et à M. B\_\_\_\_\_.

e. L'ICC et l'IFD, dont les bases légales prévoient les mêmes critères d'application en l'espèce, seront traités conjointement dans la présente cause, comme la jurisprudence le permet (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). 4)

Le recourant soutient que le bénéfice réalisé sur la vente de l'appartement en 2010 doit être qualifié de gain en capital faisant partie de sa fortune privée. Cet appartement aurait appartenu à la fortune commerciale de la société jusqu'à sa vente en 2002. Par l'effet de cette vente, l'appartement serait passé dans la fortune privée du recourant. 5) a. Dans le canton de Genève, outre les biens directement affectés à l'exercice de l'activité commerciale (immeubles utilisés comme bureaux, fonds de commerce, etc.), sont considérées comme relevant d'une activité lucrative indépendante, les opérations (et notamment les ventes) portant sur des éléments de la fortune, en particulier sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 19 al. 1 LIPP).

b. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 19 al. 3 LIPP). Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale sont imposables au titre du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). 6)

En matière d'IFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. 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).

- 12/18 - A/3329/2013 7) a. Les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable sont en revanche exonérés de l'impôt ordinaire sur le revenu (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). Les cantons doivent toutefois percevoir un impôt sur les gains immobiliers privés. Celui-ci 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). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 LHID).

b. Les cantons peuvent, en dérogation à l'art. 8 al. 1 LHID, 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 les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID). 8) a. L'impôt genevois sur les bénéfices et gains immobiliers 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). En ne limitant pas l'aliénation imposable aux seuls immeubles ou parts d'immeubles faisant partie de la fortune privée du contribuable et en prévoyant que « le transfert d'un immeuble ou part d'immeuble (...) de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation » (art. 80 al. 5 LCP), le canton de Genève a fait usage de la faculté pour les cantons de percevoir l'impôt sur les gains immobiliers privés également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale (art. 12 al. 4 LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 6.2 in RDAF 2009 II 531).

b. Pour les personnes agissant à titre privé, l'impôt genevois sur les bénéfices et gains immobiliers représente une charge définitive. Pour les personnes morales et les autres contribuables agissant à titre professionnel, il n'est en revanche prélevé qu'à titre provisoire, avant de pouvoir être imputé sur l'impôt annuel entier prélevé également sur ce gain. Ceci permet de qualifier le système genevois de matériellement dualiste, dans la mesure où il frappe les gains immobiliers privés d'un impôt spécial et les gains commerciaux de l'impôt général ordinaire sur le revenu (art. 19 al. 2 LIPP et art. 42 LIPP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_164/2009 précité). 9) a. La notion d'activité lucrative indépendante en matière fiscale s'interprète largement, de telle sorte que si l'activité du contribuable est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante (ATA/672/2014 du 26 août 2014 consid. 2d ;

- 13/18 - A/3329/2013 ATA/55/2014 du 4 février 2014 et les références citées). Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire ponctuelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_455/2011 du 5 avril 2014 et 2C\_456/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/55/2014 précité).

b. Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles constituent le revenu d'une activité lucrative et les démarches qui leur sont liées doivent être qualifiées de commerce professionnel d'immeubles lorsque ces activités dépassent la simple administration de la fortune privée ou que le bénéfice n'est pas réalisé en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement, mais que l'activité dans son ensemble est orientée sur l'obtention d'un gain (ATF 125 II 113 = RDAF 1999 p. 385 consid. 3c ; 122 II 446 consid. 3 ; 112 Ib 79 consid. 2a). Pour distinguer entre l'administration de la fortune privée et l'activité lucrative (indépendante), la doctrine et la jurisprudence ont développé divers critères. Déterminer si l'on est en présence d'une activité lucrative doit toujours être apprécié selon l'ensemble des circonstances du cas.

c Sont notamment considérés comme des 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 réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. Chacun de ces indices peut, à lui seul ou combiné avec un autre, suffire dans un cas d'espèce, selon les circonstances, pour faire admettre que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative.

d. Il convient donc d'admettre être en présence d'une activité lucrative lorsqu'un contribuable acquiert un bien patrimonial non pas seulement aux fins d'investir sa fortune privée ou pour profiter d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais dans l'intention manifeste de le revendre si possible rapidement avec un bénéfice. Il en va de même lorsqu'il s'efforce, comme un entrepreneur indépendant agissant dans le cadre d'une activité principale ou accessoire, d'utiliser le développement d'un marché pour réaliser un bénéfice. Un autre indice en faveur d'une activité lucrative au sens de la jurisprudence est le fait que le contribuable constitue, pour une transaction immobilière déterminée, une société simple (consortium de construction) avec une personne qui y participe dans l'exercice de sa profession et qui, à ce titre, dirige l'entreprise pour le compte des deux partenaires et d'entente avec lui. Un contribuable qui, dans un tel cas, ne participe qu'avec une mise de fonds à la réalisation du but lucratif commun doit se

- 14/18 - A/3329/2013 laisser imputer les activités effectuées à titre professionnel par le directeur des travaux pour le compte de tous les participants, comme s'il s'était agi de sa propre activité lucrative.

e. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. 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. 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\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 ; 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 ; 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 2.3 et 2.4 ; 2C\_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 ; 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.3 et 2.4). 10) a. Lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante, les éléments de la fortune commerciale du contribuable perdent leur caractère commercial et sont, fiscalement, transférés dans sa fortune privée. Le moment auquel interviennent respectivement la cessation de l'activité et le transfert des biens de la fortune commerciale à la fortune privée peut parfois s'avérer délicat à déterminer. Tel est notamment le cas en matière de commerce d'immeubles, où la limite entre l'exercice d'une véritable activité lucrative indépendante et la simple administration de la fortune privée est souvent floue. Dans ce cadre, la jurisprudence a précisé que les éléments entrant dans la fortune commerciale d'un commerçant d'immeubles y demeurent, en principe, aussi longtemps que le contribuable n'a pas expressément déclaré à l'autorité fiscale qu'il entendait procéder à un décompte fiscal ou qu'il n'a pas exprimé, d'une autre manière, sa volonté nette de retirer un bien de sa fortune commerciale. Le transfert d'un élément de la fortune commerciale dans la fortune privée n'intervient au surplus pas par le simple écoulement du temps (ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 consid. 5c ; ATF 140 V 241 consid. 4.2 ; 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 du 19 octobre 2010). En d'autres termes, le moment déterminant pour le passage de la fortune

commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1 ; 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2 ; 2C\_276/2010 précité consid. 3.3).

b. Par ailleurs, lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage

- 15/18 - A/3329/2013 d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que le contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (ATF 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_977/2013 précité consid. 3.1). 11) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2 et la jurisprudence citée). 12) Enfin, l'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux autorisent l'autorité fiscale à corriger la déclaration fiscale du contribuable, malgré les apparences créées par ce dernier dans ses déclarations antérieures, et acceptées par erreur par le fisc, les conditions d'application dans ce cas du principe de la bonne foi – très restrictive en droit fiscal – n'étant pas réunies (absence de promesse donnée dans un cas concret, notamment ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3). 13) En l'espèce, le bien litigieux, avant sa vente par la société au recourant en 2002, n'appartenait pas à la fortune commerciale de ce dernier mais à la fortune de la société. C'est pourquoi on ne saurait déduire de la seule absence d'annonce à l'autorité fiscale par le recourant au moment de cette vente que le bien litigieux est entré dans sa fortune commerciale, pas plus qu'on ne peut en déduire qu'il est entré dans sa fortune privée.

La question litigieuse doit être tranchée à la lumière des critères distinguant l'activité lucrative de l'indépendant de son activité de gestion privée. En l'espèce, il apparaît qu'entre 2002 et 2010 le recourant a participé à sept acquisitions et six ventes immobilières en tant que professionnel de l'immobilier à titre indépendant. Aucun élément ne commande de qualifier l'appartement litigieux autrement que les biens concernés par ces transactions. Ce bien est issu d'une promotion immobilière à laquelle le recourant a participé dès l'origine. Depuis la vente de la

- 16/18 - A/3329/2013 société, il l'a conservé sans que lui-même ni aucun membre de sa famille l'utilisent de façon effective.

Compte tenu de ces circonstances, une affectation de l'appartement litigieux à la fortune privée du recourant aurait exigé qu'il en fasse l'annonce explicite à l'AFC-GE. Entre 2002 et 2010, le recourant s'est abstenu d'effectuer une telle annonce. Il a attendu 2010 pour le mentionner dans la rubrique « remarque » de sa déclaration fiscale. En outre, le fait que le recourant ait attendu que le contrôle de l'État sur l'appartement fût échu et que le marché de l'immobilier se soit redressé avant de le revendre en 2010 prouve qu'il a visé à utiliser le développement d'un marché pour réaliser un bénéfice. Enfin, le fait que les deux transactions relatives à l'appartement, celles de 2002 et 2010, aient été effectuées de manière synchronisée avec M. B \_\_\_\_\_ tend à indiquer qu'elles constituaient des actions planifiées et coordonnées visant l'obtention d'un gain.

Pour le reste, le fait que le recourant ait loué entre 2002 et 2010 le bien litigieux comme s'il relevait de sa fortune privée et l'ait signalé à l'AFC-GE sous cette qualification dans ses déclarations fiscales, sans que cette autorité conteste cette façon de procéder, n'est pas de nature à remettre en cause cette conclusion. En effet, si l'on devait considérer que l'AFC-GE a commis une erreur en omettant de demander au recourant la correction des déclarations fiscales antérieures – question qui pourra souffrir de rester ouverte en l'espèce – l'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux l'autorisent toutefois à corriger cette erreur malgré les apparences créées. Les conditions d'application du principe de la bonne foi – restrictives en droit fiscal – ne sont en effet pas réunies en l'espèce, l'AFC-GE n'ayant à aucun moment explicitement signalé au recourant qu'elle considérait l'appartement litigieux comme faisant partie de sa fortune privée.

Par conséquent, le bénéfice immobilier réalisé par le recourant sur la vente de l'appartement en 2010, dont le montant n'est pas contesté, constitue bel et bien un revenu de l'activité lucrative soumis à l'impôt sur le revenu et non pas un revenu soumis à l'impôt sur le gain immobilier. Le grief sera écarté. 14) Mal fondé, le recours sera rejeté. 15) En application des art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, sera condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.-. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

- 17/18 - A/3329/2013

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