

GE_GERICHTE ATA/99/2019 vom 29. Januar 2019

GE Cour de justice, 2019-01-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_99_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/99/2019 du 29 janvier 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/99/2019 del 29 gennaio 2019

Regeste

Résumé: Qualification de l'aliénation d'un actif par un contribuable. Rappel des critères et de la jurisprudence permettant de déterminer si ladite aliénation doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée et partant être exonérée ou si elle doit être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante et donc imposée. In casu, la vente de l'immeuble très peu de temps après le départ des anciens locataires et les connaissances du recourant dans le secteur de l'immobilier permettent de penser que l'aliénation excède le simple acte d'administration de la fortune privée. L'aliénation de l'appartement est donc imposable.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

Le recourant invoque dans son acte de recours que le TAPI aurait violé son droit d'être entendu en refusant sa comparution personnelle et l'audition de deux témoins, alors qu'il ne pouvait pas raisonnablement avoir la certitude que leur audition ne le ferait pas modifier son opinion.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinents, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATA/241/2015 du 3 mars 2015 et les références citées).

b. La violation du droit d'être entendu est réparable devant l'instance de recours si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que l'autorité intimée, et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (ATF 138 I 97 consid. 4.1.6.1 ; ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.30/2003 du 2 juin 2003 consid. 2.4 ; ATA/241/2015 précité).

c. En l'espèce, la chambre administrative – qui dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI – a entendu le recourant, ainsi que les deux témoins dont il avait requis l'audition. Par ailleurs, elle a permis aux parties de s'exprimer par écrit à plusieurs reprises et d'exposer leurs arguments. Dans ces circonstances, une éventuelle violation du droit d'être entendu du recourant a été réparée devant la chambre de céans.

- 13/18 - A/1461/2017

Le grief du recourant sera dès lors écarté. 3)

Le litige porte sur la question de savoir s'il se justifiait de qualifier le bénéfice de CHF 1'415'687.-, issu de la vente de l'appartement sis à la rue G _____, de revenu provenant de l'activité professionnelle. 4)

La présente cause concernant la période fiscale 2011, sont applicables la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010, ainsi que la LIFD dans sa teneur en 2011. 5)

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). 6)

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 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 même 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 :

- 14/18 - A/1461/2017 - 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_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 ; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 ; 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 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/593/2011 du 20 septembre 2011

- 15/18 - A/1461/2017 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. Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants (ATF 96 I 655 ; ATF 93 I 285). 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).

Une participation à une collectivité de personnes s'occupant d'affaires immobilières place tous les associés sur le rang de professionnels de l'immobilier et, du même coup, fait de l'immeuble un actif commercial (Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 153 - 154).

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 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). 7)

En l'espèce, le recourant est le directeur et administrateur d'une société d'installations de chauffage. Il est également l'administrateur-président de la

- 16/18 - A/1461/2017 société C_____ fondée en 2004, dont le but est de réaliser des investissements immobiliers. Par ailleurs, tel qu'il ressort de l'audition des parties, il entretient des liens étroits depuis une quinzaine d'années avec MM. I_____ et H_____ qui sont tous deux régisseurs. Ce sont du reste ces deux personnes qui l'ont averti de la vente de l'immeuble de la rue G_____. De par sa profession et ses fonctions d'administrateur dans des sociétés de la branche, il dispose ainsi de contacts privilégiés et de liens étroits avec des acteurs du secteur immobilier. Pour l'acquisition de l'immeuble litigieux, le recourant s'est en effet associé, lui et sa société (C_____), à des professionnels de l'immobilier, formant ainsi une société simple regroupant notamment une agence immobilière et des régisseurs (MM. I_____, H_____ et J_____).

C'est notamment avec ces trois dernières personnes qu'il a participé à l'achat, puis à la vente en 2009, d'une quinzaine d'appartements à la rue L_____, ainsi que de parkings à l'avenue M_____. Lors de ces opérations, il avait bénéficié d'une dispense de consignation relative à l'IBGI, accordée normalement aux professionnels de l'immobilier. Tenant compte de ses ventes, le recourant a ainsi procédé à plusieurs opérations immobilières entre 2009 et 2011.

Le recourant admet que les fonds étrangers investis dans l'immeuble étaient « relativement élevés » lors de l'acquisition et qu'ils représentaient par la suite 80 % de la valeur du bien.

Il soutient que l'achat de l'immeuble était principalement motivé par le souhait de certains membres de la société simple d'habiter dans de magnifiques appartements de grande surface. En pratique, cependant, seule la famille de M. I_____ a pu occuper l'un des appartements pour une durée de six ans. Les autres appartements ont tous été vendus entre 2005 et 2011 à des tiers.

Le recourant explique que la longue procédure devant le TBL et les importantes modifications dans sa situation personnelles l'ont découragé et il avait finalement décidé de vendre son lot en PPE. Malgré la situation personnelle délicate dans laquelle il s'est retrouvé en 2011, le recourant, ainsi que ses associés, professionnels de l'immobilier, pouvaient

s'attendre à ce que les appartements de l'immeuble ne soient pas disponibles immédiatement en raison de procédures en contestation de congé et de prolongations de bail de plusieurs années.

Enfin, lorsqu'il a vendu l'appartement en septembre 2011 – soit le moment déterminant selon la jurisprudence précitée –, le recourant a obtenu un bénéfice substantiel de plus de CHF 1'400'000.- en profitant du départ récent des locataires, ce qui démontre qu'il avait, au-delà de ses circonstances personnelles du moment - lesquelles ne sont pas mises en doute par la chambre de céans -, la volonté de maximiser son bénéfice.

- 17/18 - A/1461/2017 8)

Au vu de ces éléments, c'est à raison que l'AFC-GE a qualifié le bénéfice de la vente de l'appartement comme relevant de l'activité professionnelle de M. A_____. Le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé, de même que la décision de l'AFC-GE sur la réclamation de M. A_____.

Mal fondé, le recours sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- 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.