

GE_GERICHTE A/3329/2013 vom 22. September 2015

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3329_2013

FR: GE_GERICHTE A/3329/2013 du 22 septembre 2015

IT: GE_GERICHTE A/3329/2013 del 22 settembre 2015

Regeste

IMPÔT SUR LE REVENU REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ; IMPÔT SUR LES GAINS IMMOBILIERS ; MOMENT DE LA RÉALISATION ; CALCUL DE L'IMPÔT ; PRINCIPE DE LA BONNE FOI | 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. | LIPP.19 ; LIPP.42 ; LIPP.69 ; LIPP.72.a11 ; LCP.80 ; LIFD.18 ; LHID.7; LHID.8 ; LHID.12

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause Madame et Monsieur A_____ représentés par Me Denis Berdoz, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2014 (JTAPI/1180/2014) EN FAIT 1) Messieurs A_____ et B_____, ingénieurs civils, ont fondé en 1971 la société B_____ ET A_____ SA (ci-après : la société), qui a pour but l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs civils. 2) Jusqu'en 2003, ils ont été administrateurs de la société avec signature collective à deux. M. A_____ a détenu la moitié des actions de la société jusqu'en 2004, puis les a vendues par tranches jusqu'en 2007. M. B_____ a détenu l'autre moitié des actions de la société jusqu'en 2003. 3) Dès 1985, M. B_____ a participé comme promoteur et membre d'une société simple à la construction d'un immeuble comprenant une partie d'immeubles d'habitation à loyers modérés (ci-après : HLM) et une partie destinée à la vente en propriété par étages (ci-après : PPE) sur la parcelle n° 1_____ de la commune de Genève C_____ (ci-après : l'immeuble). 4) Par accord interne, MM. A_____ et B_____ ont convenu de

partager de façon égale les risques et profits liés à cette participation. 5) Par contrat de vente des 13, 25 février et 11 mars 1996, la société est devenue propriétaire d'une part de l'immeuble constituée d'un appartement de 112 m² et d'une place de parking (ci-après : l'appartement) pour un montant de CHF 565'000.-. Elle a aussi repris un emprunt hypothécaire de CHF 451'265.- relatif à cette part. 6) Entre 1996 et 2002, l'appartement a été loué à des tiers pour un loyer annuel de CHF 28'605.-. 7) En 2002, MM. A_____ et B_____ ont racheté, chacun pour moitié, l'appartement pour un prix de CHF 410'000.-. 8) Par acte notarié du 18 novembre 2010, ils l'ont revendu pour un montant de CHF 1'100'000.-. Le bénéfice de CHF 319'048.50 réalisé par M. A_____ lors de cette vente a fait l'objet d'un impôt sur les gains immobiliers (ci-après : IBGI) de CHF 47'857.20. 9) Par bordereaux de taxation de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010 du 8 juillet 2013 adressés à Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a soumis le bénéfice de CHF 319'048.50 précité à l'impôt sur le revenu, considérant qu'il revêtait un caractère professionnel au vu de divers critères. 10) Par réclamation du 17 juillet 2013, les époux A_____ ont contesté ces bordereaux, concluant à leur annulation. Le bien immobilier vendu faisait partie de leur fortune privée et non pas professionnelle. L'appartement avait été acquis en 2002 de la société, alors que M. A_____ était âgé de 65 ans. Il s'agissait d'une acquisition à titre privé et non pas professionnel, dans le cadre de la cessation de ses activités professionnelles. Cette acquisition correspondait à un transfert de la fortune commerciale à sa fortune privée. L'acte de vente correspondant du 12 juillet 2002 mentionnait que « sera à la charge du vendeur un éventuel impôt sur les bénéfices et gains immobiliers ». Dans ses déclarations fiscales 2002 à 2010, ce bien immobilier avait toujours figuré comme partie de sa fortune privée. Sa vente, intervenue huit ans après son acquisition, avait été effectuée pour des motifs successoraux. 11) Par décisions sur réclamation du 19 septembre 2013, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation. L'appartement acheté en 2002 conjointement et solidairement avec M. B_____ à la société faisait partie d'une promotion immobilière dénommée « D_____ ». Lors de l'achat de cet appartement en 2002, aucun transfert du patrimoine commercial au patrimoine privé n'avait été effectué et imposé. Dès lors, le gain réalisé sur la vente de cet appartement devait être imposé comme un produit de l'activité lucrative indépendante. 12) Par acte reçu le 23 octobre 2013, les époux A_____ ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation « sous suite de frais et dépens ». La construction de l'immeuble s'était achevée en 1991, à un moment où le marché de l'immobilier genevois subissait une crise majeure. Malgré ses efforts, la société simple s'était trouvée dans l'impossibilité de vendre les parts de copropriété de l'immeuble. Pour cette raison, ses membres ayant pris part à la construction de l'immeuble avaient été contraints de demeurer propriétaires en mains communes de la partie PPE. Sous la pression de E_____ SA, qui était porteur d'une cédula hypothécaire grevant l'immeuble, tous les participants à la société simple avaient dû signer une promesse de vente et d'achat, par laquelle chacun s'était engagé à racheter à titre personnel sa part dans la copropriété, détenue par le biais de cette société simple. Les participants à la société simple s'étaient engagés également à reprendre à titre personnel la portion de l'emprunt hypothécaire relative à leurs parts de copropriété. Ainsi la société s'était engagée à acquérir l'appartement, pour un montant de CHF 565'000.-, et à reprendre l'emprunt hypothécaire de CHF 451'265.- y relatif. Cette promesse d'achat s'était concrétisée en 1996, la société étant devenue propriétaire de l'appartement litigieux, qu'elle avait loué par la suite pour un loyer

annuel de CHF 28'605.-. À partir de 2002, M. A_____, alors âgé de 65 ans, avait commencé à prendre sa retraite progressivement et cherché à vendre sa participation au sein de la société. Un acquéreur potentiel n'avait pas souhaité reprendre l'appartement, de sorte que la reprise des actions de la société n'avait pas pu intervenir avant que celle-ci n'eût au préalable cédé l'appartement. Pour cette raison, MM. A_____ et B_____ avaient acheté l'appartement chacun pour moitié, en reprenant la dette hypothécaire y afférente, dont le montant résiduel s'élevait à CHF 376'720.-. Ainsi, les différents transferts de propriété de l'appartement n'avaient pas été planifiés à l'avance et ne résultaient pas d'une démarche méthodique dans le but de réaliser un gain. Le prix de la vente à M. A_____ en 2002 avait été soumis au contrôle de l'État compte tenu de la localisation de l'immeuble en zone de développement et fixé à CHF 410'000.- pour tenir compte non seulement de la mauvaise situation du marché, mais également du fait qu'il y avait à cette époque des locataires en place qui s'acquittaient d'un loyer modéré faisant l'objet d'un contrôle par l'État. L'appartement avait été vendu à sa valeur comptable, qui était supérieure à la valeur de marché, laquelle avait été déterminée sur la base de l'état locatif de CHF 28'440.- capitalisé au taux de 7.5 %, soit CHF 379'200.-. Ce prix de vente n'avait pas été contesté par l'AFC-GE. Lors des deux ventes successives de 1996 et 2002, l'appartement avait été acquis au prix du marché, non dans le but d'en retirer un bénéfice mais de le mettre en location à un loyer modéré. En 2002, aucune dette hypothécaire supplémentaire n'avait été contractée par M. A_____ pour l'acquisition de son bien. Il n'avait été procédé à aucun investissement pour mettre en valeur l'appartement. L'appartement et sa place de parking avaient été loués à des particuliers jusqu'en 2010. De 2002 à 2010, M. A_____ avait déclaré l'appartement comme un immeuble faisant partie de sa fortune privée. Les loyers perçus avaient de même été déclarés comme provenant de sa fortune privée. En 2010, M. A_____ avait voulu vendre l'appartement dans « un souci de planification successorale », en vue d'éviter que ses héritiers se retrouvent dans une situation de copropriété potentiellement source de conflits. Ainsi la vente de 2010 ne résultait pas d'une planification financière avec prise de risque. De plus, M. A_____ n'avait pas réinvesti la plus-value réalisée lors de cette vente mais l'avait conservée, ce qui constituait également un indice que cette opération relevait d'un acte de gestion de son patrimoine privé. Dans le passé, certaines ventes immobilières réalisées par M. A_____ avaient été déclarées en tant qu'éléments de sa fortune commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu. M. A_____ faisait donc une distinction entre les biens immobiliers appartenant à sa fortune commerciale et ceux appartenant à sa fortune privée. Il n'avait jamais contesté la qualification de « quasi-commerçant immobilier » en relation avec les bénéfices réalisés lors de sa participation à différentes promotions immobilières. Toutefois en l'espèce, l'acquisition puis la vente de l'appartement avaient été réalisées dans le cadre de la gestion de sa fortune privée. L'appartement avait été détenu par M. A_____ pendant près de neuf ans, ce qui démontrait que ce dernier ne visait pas la réalisation d'un profit immédiat. L'acquisition de l'appartement avait certes été effectuée majoritairement au moyen de fonds étrangers du fait que M. A_____ avait dû reprendre la moitié de la dette hypothécaire y afférente. Ce financement n'était cependant pas un critère pertinent permettant de déterminer le caractère professionnel. Lorsque cet appartement avait appartenu à la société, il avait fait partie de la fortune commerciale de celle-ci et non de celle de M. A_____. Cela n'empêchait pas qu'en 2002, une part de ce même appartement, rachetée par M. A_____, était effectivement passée dans sa fortune privée. L'AFC-GE méconnaissait le fait qu'une société puisse vendre un bien à son actionnaire à titre privé. Ce passage n'avait engendré la perception d'aucun impôt en raison

du fait que la société n'avait pas réalisé de bénéfice sur cette vente. Un cas de réalisation systématique ne pouvait donc pas être créé maintenant au motif qu'aucune imposition n'avait effectivement eu lieu entre les mains de la société du fait du contexte immobilier à Genève en 2002. 13) Dans sa réponse du 31 janvier 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a dressé l'historique de quatorze transactions immobilières auxquelles M. A_____ avait pris part entre 2002 et 2010. Celui-ci avait acquis l'immeuble en cause en 1985 dans le cadre d'une société simple, en association avec des professionnels notoires dans le domaine de l'immobilier ou dans des domaines s'y apparentant. L'acquisition de l'appartement s'inscrivait dès lors initialement dans une logique commerciale. En 2002, MM. A_____ et B_____ avaient racheté l'appartement à un prix inférieur au prix auquel ils l'avaient initialement vendu à leur propre société. Ce fait était constitutif d'une prestation à l'actionnaire reflétant une volonté lucrative. L'affirmation de M. A_____ selon laquelle l'acheteur des actions de la société n'aurait pas souhaité reprendre cet appartement, raison pour laquelle il l'avait lui-même acheté, n'était absolument pas étayée. En 2010, MM. A_____ et B_____ avaient vendu cet appartement, réalisant un bénéfice de CHF 319'048.-, alors qu'en 2001, une perte commerciale de CHF 6'314.- sur ce même bien avait été déclarée et prise en considération par l'AFC-GE pour l'établissement de l'assiette fiscale. L'activité du recourant avait toutes les caractéristiques de celle d'un promoteur immobilier. Au-delà des connaissances acquises tout au long de ses activités professionnelles au sein de la société, ses différentes associations avec d'autres professionnels de l'immobilier corroboraient ce constat. M. A_____ ne contestait d'ailleurs pas sa profession de commerçant en immobilier. Contrairement à ce qu'affirmait M. A_____, il n'était pas possible, d'un point de vue fiscal, de transférer des biens faisant partie de la fortune commerciale à la fortune privée, sans qu'un calcul de l'impôt sur le revenu des réserves latentes existantes sur les immeubles concernés ait été préalablement effectué. Or, le recourant n'avait pas annoncé ce transfert à l'AFC-GE, et il ne pouvait prétendre ne pas avoir connaissance de cette obligation. Selon la jurisprudence, le fait que l'appartement en cause avait été loué n'était pas déterminant pour la qualification de son appartenance à la fortune commerciale. À l'origine, M. A_____ n'avait pas acheté cet immeuble pour ses besoins purement privés. Preuve en était que ni lui, ni son copropriétaire, ni leurs familles, ne l'avaient habité. Le fait d'avoir acquis ce bien en copropriété avec un autre professionnel de l'immobilier constituait un élément supplémentaire plaidant en faveur d'une acquisition commerciale. Quant à la période de détention de l'appartement, la jurisprudence avait considéré que même une période de détention de dix-sept ans pouvait être qualifiée de commerciale, dès lors qu'elle était justifiée par le fait que le contribuable conservait l'immeuble juste assez de temps pour attendre la fin de la crise immobilière et le revendre avec un bon profit. C'est précisément ce que M. A_____ avait fait en l'espèce, de sorte que la durée de détention de neuf ans dans le cas d'espèce ne permettait pas de conclure à une détention de type privé. S'agissant du critère du financement, il n'était pas contesté que celui-ci avait été majoritairement effectué au moyen de fonds étrangers, M. A_____ n'ayant investi que CHF 16'640.-. Il découlait de ce qui précède que M. A_____ avait agi, depuis de nombreuses années, dans une logique commerciale. De par son cursus, son activité professionnelle et ses relations, il possédait les connaissances nécessaires et utiles pour être qualifié de professionnel de l'immobilier. Il avait réalisé à plusieurs reprises, entre 2000 et 2010, des ventes immobilières avec d'autres professionnels de l'immobilier. La fréquence élevée de ces transactions immobilières relevait d'une activité commerciale bien plus que de la simple gestion de patrimoine privé. De surcroît, le contexte de faits dans

lesquels s'était déroulée l'acquisition de l'appartement, à la valeur comptable, l'absence de toute annonce à l'AFC-GE en vue de l'imposition des réserves latentes, puis la vente de ce bien, permettait de conclure qu'il s'agissait d'un bien de nature commerciale. 14) Par jugement du 27 octobre 2014, le TAPI a rejeté le recours du 23 octobre 2013. M. A_____ ne contestait pas être un professionnel de l'immobilier. Le dossier contenait de nombreux éléments constitutifs d'une activité commerciale, en particulier, la fréquence élevée des transactions immobilières, le lien de ces opérations avec sa profession, l'engagement d'importants fonds étrangers pour les financer et l'association avec d'autres personnes actives dans l'immobilier pour les réaliser. Le contexte de faits dans lesquels s'était déroulée la construction de l'appartement en cause, en association avec d'autres professionnels de l'immobilier, puis son acquisition à la valeur comptable auprès de sa propre société au moyen de fonds étrangers, l'absence de toute annonce à l'AFC-GE en vue de l'imposition des réserves latentes, puis la vente de ce bien avec un important profit, permettait de conclure à une opération orchestrée de manière commerciale. Il ressortait en effet du dossier que M. A_____ avait géré cette opération comme une entreprise impliquant notamment un important investissement personnel et une mise de fonds étrangers importants, avec une grande prise de risques. Ces différents faits et indices concluants plaidaient en faveur de la nature commerciale de ce bien et de l'intention lucrative de M. A_____. Celui-ci ne contestait pas que jusqu'à 2002, il avait géré l'appartement en cause comme s'il avait fait partie de sa fortune commerciale. À partir de cette année-là, il avait loué cet appartement comme s'il avait relevé de sa fortune privée et l'avait signalé à tort à l'AFC-GE sous cette qualification dans ses déclarations fiscales, sans que cette autorité ne contestât cette façon de procéder. Cependant, cela ne signifiait pas que, d'un point de vue fiscal, ce bien avait passé dans sa fortune privée. Pour qu'un tel transfert eût fiscalement eu lieu, il aurait fallu que M. A_____ eût manifesté sa volonté de sortir ce bien de sa fortune commerciale en sollicitant auprès de l'AFC-GE l'imposition des réserves latentes correspondantes, ce qui n'avait pas été le cas. 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 autorisaient l'AFC-GE à corriger cette erreur malgré les apparences créées à l'égard du recourant. Les conditions d'application du principe de la bonne foi n'étaient pas réunies en l'espèce, notamment à défaut d'une promesse de l'AFC-GE de considérer le bien en cause comme partie de sa fortune privée. Par conséquent, le bénéfice immobilier réalisé par le recourant sur la vente de l'appartement en cause en 2010, dont le montant n'était pas contesté, constituait 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. 15) Par acte posté le 28 novembre 2014, Mme et M. A_____ ont interjeté recours contre ce jugement devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative ou la chambre de céans), concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'AFC-GE en vue de l'émission d'une nouvelle décision de taxation, sous suite de frais et dépens. Il a réitéré les motifs et arguments de son recours de première instance. Il a joint une déclaration de Monsieur F_____ du 12 novembre 2014, lequel confirmait que l'une des conditions pour acquérir à l'époque les actions de la société était que celle-ci ne détînt plus d'actifs immobiliers. La vente de l'immeuble par la société à MM. A_____ et B_____ en 2002 pour le prix de CHF 410'000.- ne représentait pas une prestation appréciable en argent, car ce prix avait correspondu à la valeur réelle de l'immeuble. L'AFC-GE n'avait jamais remis en question les provisions pour perte de valeur comptabilisées sur l'appartement dans les actifs de la société et avait ainsi admis que sa valeur vénale ne pouvait excéder CHF

410'000.- au moment de sa vente en 2002. De plus, s'il y avait effectivement eu prestation appréciable en argent, celle-ci aurait dû être imposée à l'époque de la vente. L'AFC-GE ne pouvait pas revenir sur cette transaction plus de dix ans après pour en tirer la conclusion qu'il n'y avait pas eu transfert dans la fortune privée de MM. A_____ et B_____. Il y avait effectivement eu transfert de la fortune commerciale de la société à la fortune privée de M. A_____ lors de la vente de l'immeuble en 2002. Une annonce spontanée à l'AFC-GE au moment de cette vente afin que celle-ci imposât d'éventuelles réserves latentes aurait été nécessaire seulement si MM. A_____ et B_____ avaient été les propriétaires directs de l'appartement. Dans le cas d'espèce, une réelle vente avait eu lieu entre la société, qui était un contribuable distinct, et MM. A_____ et B_____. Le TAPI niait ainsi la personnalité juridique distincte de la société. Si des réserves latentes avaient existé dans le cas d'espèce, elles auraient été reconnues dans la compatibilité de la société et dûment imposées. Il n'y avait en l'occurrence pas eu de telles réserves latentes car la valeur réelle de l'immeuble avait correspondu à l'époque à sa valeur comptable, ce que l'AFC-GE avait accepté en ne contestant pas le prix de sortie. M. A_____ n'avait donc pas eu à solliciter l'imposition des réserves latentes. La séquence des faits ressortant de la cause ne faisait pas ressortir une volonté systématique et planifiée de réaliser un bénéfice. L'historique des transactions immobilières fournies par l'AFC-GE était sans pertinence pour le cas d'espèce. Il s'agissait de transactions d'acquisition, et non de vente, qui devaient permettre de respecter la parité entre MM. A_____ et B_____. Le caractère professionnel de ces autres opérations n'avait jamais été remis en cause par M. A_____. Le fait que ce dernier eût participé à titre professionnel à certaines promotions ne signifiait pas que cette activité indépendante dût avoir un effet d'attraction générale. Chaque opération devait être qualifiée de commerciale ou de privée de manière individuelle. 16) Le 8 décembre 2014, le TAPI a indiqué ne pas avoir d'observations à formuler sur le recours. 17) Le 13 février 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a réitéré les arguments de sa réponse de première instance. Rien n'avait obligé M. A_____ à racheter l'appartement à la société de manière anticipée en 2002. Il était vraisemblable qu'entre le 12 juillet 2002 et l'année 2003, MM. A_____ et B_____ auraient pu, s'ils l'avaient vraiment souhaité, vendre cet appartement à un tiers. Le prix payé pour ce bien en 2002 n'avait pas correspondu à la valeur vénale de celui-ci. M. A_____ n'avait versé aucun élément au dossier qui pouvait laisser penser que l'AFC-GE s'était engagée à considérer la valeur de vente comme une valeur vénale et que c'était en toute connaissance de cause qu'elle n'avait pas imposé de réserves latentes. Les conclusions qu'il entendait tirer de la taxation de la société ne pouvaient être admises. Dans la mesure où le prix de l'appartement vendu à MM. A_____ et B_____ en 2002 avait correspondu à sa valeur comptable, on ne pouvait raisonnablement admettre que la valeur de revente du bien, soit CHF 410'000.-, avait été représentative d'une valeur de transaction sur un marché libre. M. A_____ ne pouvait prétendre avoir exprimé de manière claire à l'administration qu'il entendait que l'appartement fût attribué à sa fortune privée. Entre 2002 et 2010, il avait simplement indiqué l'appartement sous la rubrique « immeubles locatifs » de sa déclaration. Il devait considérer que l'affectation de l'appartement par ses soins à sa fortune privée avait pu ne pas être tout à fait claire pour l'AFC-GE, puisqu'il avait cru bon de spécifier dans la rubrique « remarque » de sa déclaration fiscale 2010 que cet appartement faisait partie de sa fortune privée. M. A_____ n'avait pas été en mesure de démontrer que l'appartement était passé dans sa fortune privée, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. Il aurait dû avoir un comportement actif auprès de l'AFC-GE, en lui signifiant expressément sa volonté d'opérer

à un tel transfert, afin que l'AFC-GE soit en mesure de déterminer l'existence d'éventuelles réserves latentes à imposer. 18) Le 23 février 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 20 mars 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger. 19) Aucune des parties ne s'est manifestée. EN DROIT 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). 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 1^{er} 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 1^{er} 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. c. En ce qui concerne l'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} 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).

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 ; 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 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 1^{er} 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 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 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). * * * * *

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