

# GE\_GERICHTE A/3885/2023 vom 4. November 2025

GE Cour de justice, 2025-11-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3885\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3885_2023)

FR: GE\_GERICHTE A/3885/2023 du 4 novembre 2025

IT: GE\_GERICHTE A/3885/2023 del 4 novembre 2025

## Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT;IMPÔT SUR LE REVENU;IMPÔT SUR LES GAINS IMMOBILIERS;FORTUNE PRIVÉE ET COMMERCIALE(DROIT FISCAL);FORTUNE IMMOBILIÈRE;VENTE D'IMMEUBLE;ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE;GAIN EN CAPITAL;GAIN IMMOBILIER;CRÉDIT HYPOTHÉCAIRE;CONNAISSANCE SPÉCIALE;PROFESSION;PROPRIÉTÉ PAR ÉTAGES;INGÉNIEUR;SOCIÉTÉ SIMPLE | Vente d'un immeuble par trois copropriétaires, dont le recourant (ingénieur civil), considérée par l'administration fiscale cantonale comme ayant été réalisée dans le cadre d'une activité lucrative indépendante, dont le bénéfice devait entrer dans le revenu imposable du recourant. Examen des indices permettant de 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. Les indices du cas d'espèce (notamment constitution d'une société simple avec les copropriétaires pour acquérir l'immeuble, haut degré de financement pour son acquisition et le fait que le recourant, en tant qu'ingénieur civil, possède des capacités professionnelles et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles) commandent de retenir que la vente de l'immeuble excédait la simple administration de la fortune privée et qu'elle a ainsi été réalisée dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. Rejet du recours. | LIFD.16.al3; LIFD.18.al1; LIFD.40; LHID.7.al4.letb; CO.530; CO.531; LIPP.19

## Erwägungen

### E. 4

Il convient de déterminer le droit matériel applicable.

#### E. 4.1

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

#### E. 4.2

En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD du recourant pour l'année 2021. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Pour le surplus, la question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF

135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C\_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.3 ; 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

## **E. 5**

Le recourant estime que le gain qu'il a réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble devrait être exonéré de l'impôt sur le revenu, en tant qu'il s'agirait d'un élément de sa fortune privée.

### **E. 5.1**

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 LHID). Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt fédéral direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (ATF 133 II 420 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral consid. 5.1 9C\_90/2023 et 9C\_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.1 ; 9C\_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1 ; 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références citées).

### **E. 5.2**

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). 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).

### **E. 5.3**

Depuis le 1<sup>er</sup> 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 et 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst - RS 101). 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 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 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

#### **E. 5.4**

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 ( ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.1 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 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 était exonérée, ou si elle devait 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 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 al. 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 , 396 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit.* , n. 10 et 11 ad art. 18 LIFD). 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, pouvaient être repris dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 consid. 5b ; 122 II 446 consid. 3 = RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 du 31 octobre 2010 consid 2.2 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit.* , n. 10 ad art. 18 LIFD).

#### **E. 5.5**

De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), 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 de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. 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 cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (ATF 125 II 113 consid. 5e ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de

la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, 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 (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_81/2023 précité consid. 5.2 ; 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées). 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 9C\_90/2023 , 9C\_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.3 ; 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées).

### **E. 5.5.1**

S'agissant de l'aspect particulier de l'existence d'une société simple, la jurisprudence considère que la création d'une telle société peut constituer en soi un indice de commerce professionnel d'immeubles. En effet, une activité lucrative indépendante doit être présumée lorsque, pour une opération immobilière déterminée, plusieurs personnes s'associent dans un consortium de construction et que, parmi elles, certaines participent dans le cadre de leur profession et s'occupent de la gestion pour le compte commun en accord avec les autres. Il n'est alors pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité lucrative pour le compte commun. Il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble. Même l'associé qui se contente d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci doit alors se faire imputer les efforts entrepris par le spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés comme une activité lucrative propre (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.3 et les références citées ; 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 3.1.1 et les références citées in StE 2012 B 23.2 n° 40). Dans ce contexte, il se justifie également d'imputer aux associés non spécialisés de la société simple les connaissances spécifiques au domaine des associés spécialisés (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_81/2023 précité consid. 5.3 ; 2C\_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.2 et les références citées). La jurisprudence pose ainsi une présomption selon laquelle la constitution d'une société simple constitue un indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_81/2023 précité consid. 6.1). La société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun et qui ne présente pas les caractères distinctifs d'une autre société prévue par la loi (art. 530 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220). La société simple consiste en un contrat multilatéral, et non synallagmatique, dans la mesure où les prestations fournies par les parties ne sont pas échangées mais réunies en vue du but commun. Les apports ne profitent pas à chacun des autres associés individuellement, mais à la communauté en tant que telle (Adrien GABELLON/Mehdi TEDJANI, La fin de la société simple [1/2] – La dissolution et ses conséquences, SJ 2016 II p. 209 ss). Deux éléments caractérisent ainsi la société simple : l'apport, soit la prestation que chaque associé doit faire au profit de la société (art. 531 al. 1 CO) et le but commun ( *animus societatis* ), qui rassemble les efforts des associés et

suppose la volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé (Pierre TERCIER/Pascal G. FAVRE, *Les contrats spéciaux*, 2009, n. 7528). Les indices qui militent en faveur de la société simple peuvent être résumés ainsi : participation effective à la prise des décisions communes ; existence d'un droit de contrôle sur l'activité commune à l'aune de l'art. 541 CO ; participation aux pertes communes ; existence de liens personnels entre les parties (François CHAIX, in Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*., ad art. 530, n. 12). Une société simple peut être constituée à l'occasion d'une opération isolée. La réalisation du but commun de la société simple implique la réunion des efforts ou des ressources des associés (François CHAIX, in Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*., ad art. 530 n. 1 et 17). Le contrat de société simple ne requiert, pour sa validité, l'observation d'aucune forme spéciale : il peut donc se créer par actes concluants, voire sans que les parties en aient conscience (ATF 124 III 363 consid. II/2a). Pour autant qu'elles reposent sur une décision commune, les autres communautés se distinguent de la société simple dans la mesure où leur but vise uniquement le maintien et l'administration conservatoire des biens concernés ; dans une société simple, en revanche, la détention de biens ne se conçoit qu'en tant que moyen d'atteindre un (autre) but, par exemple la promotion immobilière du terrain en copropriété. Puisqu'elle n'est qu'un type particulier de copropriété, la propriété par étages (CC 712a-712t) connaît les mêmes principes, auxquels s'ajoute le caractère limité des biens mis en commun (François CHAIX, in Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*., ad art. 530 n. 15).

### **E. 5.5.2**

S'agissant du haut degré de financement par fonds étrangers, le Tribunal fédéral a jugé qu'un immeuble acquis (par un contribuable exerçant la profession de plâtrier-peintre) moyennant des fonds empruntés à hauteur de 95% du prix d'acquisition faisait partie de sa fortune commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2021 du 18 février 2022). Il en va de même lorsque ce pourcentage s'élève à 89.72% (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_81/2023 précité).

### **E. 5.5.3**

Dans son arrêt 9C\_90/2023 et 9C\_120/2023 précité, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il ne suffit pas, pour remettre en cause le caractère commercial d'une opération mobilière, que les contribuables opposent leur propre interprétation d'une transaction à celle de la juridiction cantonale, sur la base de certains critères certes établis par la jurisprudence mais limités à ceux qu'ils estiment être déterminants. Au demeurant, chacun de ces éléments, considérés dans leur ensemble ou isolément, pourrait conduire à ce que la vente intervenue soit qualifiée de commerciale ou d'activité lucrative indépendante. Il y a bien plus lieu, pour déterminer la prépondérance privée ou commerciale de la transaction immobilière, de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (consid. 6.1).

### **E. 5.6**

Dans le commerce d'immeubles, un comportement jugé 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 exerce déjà une activité indépendante et qu'il 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, *op. cit.*.,

n. 71 ad art. 16 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 fait de l'immeuble un actif commercial ( ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.3 ; Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 153 s.). 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 ( ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.3 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 137 ss, p. 143 s.).

### **E. 5.7**

Selon les cas, une opération unique peut même être assimilée à une activité lucrative indépendante 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, ou encore les limites d'un mandat de gestion de fortune de type traditionnel ( ATA/593/2011 du 20 septembre 2011 consid. 5 : réhabilitation d'un immeuble suivie de la revente de la plus grande partie des appartements issus de la transformation). Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable (ATF 96 I 655 ; 93 I 285 ). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que la constitution d'une propriété par étages (ci-après : 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 (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).

### **E. 5.8**

Le Tribunal fédéral a confirmé que les bénéfices résultant de la vente d'immeubles détenus durant 35 ans et plus par le justiciable devaient être imposés au titre de revenus de l'activité lucrative indépendante, en raison du rôle très actif de celui-ci dans l'immobilier, de son partenariat avec d'autres professionnels de l'immobilier pour les projets en question, ainsi que de ses capacités professionnelles et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, attestées par sa formation d'ingénieur civil, sa participation à un grand nombre d'opérations immobilières, de même que son activité en tant qu'administrateur-secrétaire au sein de la société qui avait pour but notamment la promotion immobilière. En outre, dans cette affaire, le recourant n'avait pas participé à ces affaires immobilières pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans un des bâtiments en question (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2 ; ATA/371/2020 du 16 avril 2020).

### **E. 5.9**

Le droit suisse admet, sauf disposition légale contraire, que l'autorité administrative ou judiciaire saisie tranche elle-même une question préjudicielle, dans la mesure où l'autorité compétente ne l'a pas encore fait (ATF 139 II 233 consid. 5.4.2 ; 131 III 546 consid. 2.3).

## **E. 6**

En l'espèce, l'AFC-GE a ajouté au revenu imposable du recourant le gain immobilier de CHF 1'712'934.- qu'il a réalisé lors de la vente de l'immeuble, le considérant comme découlant de son activité indépendante. L'AFC-GE puis le TAPI ont retenu qu'il existait suffisamment d'indices pour retenir que le bénéficiaire litigieux devait être qualifié de revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Premièrement, les copropriétaires avaient constitué une société simple. Deuxièmement, l'investissement dans l'immeuble avait été financé par des fonds étrangers à raison de près de 80%, ce qui démontrait que les associés avaient cherché à réaliser un revenu. Troisièmement, le recourant n'avait pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble. Quatrièmement, ses capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles étaient attestées par sa formation d'ingénieur civil, mais surtout par ses activités d'administrateur et de gérant de plusieurs sociétés spécialisées dans le domaine immobilier. Enfin, tout au long de la durée de possession de l'immeuble, le recourant et ses deux coassociés avaient procédé à plusieurs actes de nature juridique en vue de sa future revente, faisant en sorte d'accroître la valeur de l'immeuble.

### **E. 6.1**

Le recourant conteste d'abord avoir constitué une société simple avec les deux autres copropriétaires. À titre préalable, il convient de relever que, contrairement à ce que prétend l'AFC-GE, ni les juridictions civiles ni le Tribunal fédéral n'ont confirmé (ni infirmé) l'existence d'une société simple. La chambre civile, dans l'ACJC/1158/2018, a relevé que la qualification exacte de la convention pouvait rester indéterminée. Le Tribunal fédéral a retenu qu'en ce qui concernait les modalités de partage uniquement, les règles de partage de la copropriété étaient applicables, et non celles de la société simple. Pour le surplus, la convention n'a été annulée qu'en tant qu'elle prévoyait un mode de partage de l'immeuble non conforme aux dispositions régissant le partage de la copropriété. Dès lors, et comme le TAPI, la chambre de céans entrera en matière sur la question préjudicielle de savoir si le recourant a formé avec les copropriétaires une société simple. Le recourant soutient qu'il aurait conclu un contrat de copropriété classique. Or, la convention, que lui et ses deux associés ont valablement signée, stipule que les parts sont réparties entre les acquéreurs à raison d'un tiers chacun, moyennant un apport initial de CHF 107'000.- par personne. Les apports prévus dans ladite convention sont un premier indice de la constitution d'une société simple. En outre, comme l'a également retenu le TPI (JTPI/9659/2017 du 26 juillet 2017 consid. E.b), la convention stipule que les partenaires ont acheté l'immeuble avec l'intention de le transformer et de le rénover dans le but de remettre sur le marché huit logements de trois et quatre pièces destinés à la location ainsi qu'une arcade commerciale avec une surface de dépôt en sous-sol et que les partenaires conviennent que l'immeuble après travaux et relocation sera revendu à un tiers en bloc à un prix minimum fixé dans une étude financière jointe à la convention. À ce sujet, elle stipule que les partenaires doivent tenter d'obtenir le meilleur prix, si possible supérieur à celui pronostiqué, et qu'en cas de manque de succès dans la revente, les partenaires conservent l'immeuble jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente. Par conséquent, il ressort de la convention que l'objectif des

partenaires était de réaliser le meilleur bénéfice possible par la revente de l'immeuble une fois les travaux exécutés et les appartements reloués. Il était également prévu qu'à défaut de succès dans pareille vente, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente, donc toujours dans le but de revendre l'immeuble. L'objectif de la convention n'était donc pas de régir les relations entre les copropriétaires de manière durable, mais uniquement dans l'attente de la revente de l'immeuble. En outre, l'activité même de la société consistait à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat puis la vente du bien, en vue de la réalisation d'une plus-value. Il n'était pas question de seulement maintenir et administrer de façon conservatoire l'immeuble. Au contraire, la détention de celui-ci ne s'est conçue qu'en tant que moyen d'atteindre un but, soit celui de revendre l'immeuble au meilleur prix. Par conséquent, il doit être constaté que le recourant a constitué avec les copropriétaires une société simple en vue d'acquies puis de vendre l'immeuble. Contrairement à ce qu'il soutient, il est sans importance que la détention n'ait entraîné aucune coordination. En effet, l'un de ses coassociés, J\_\_\_\_\_, qui est architecte et possède donc manifestement des capacités professionnelles et des connaissances spécialisées en matière immobilière, a joué un rôle prépondérant dans l'acquisition de l'immeuble, l'exécution des travaux et la gestion de l'immeuble pendant environ dix ans. À teneur de la convention, le pilotage et le suivi financier du projet lui ont d'ailleurs été confiés. Au vu de tous ces éléments, le fait que la gestion de l'immeuble ait ensuite été confiée à une régie, dès 2011, a peu d'importance. Par conséquent, et conformément à la jurisprudence précitée, le recourant doit se faire imputer les efforts entrepris par J\_\_\_\_\_, en tant que spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés, comme une activité lucrative propre. On ne saurait d'ailleurs retenir que le recourant s'est contenté d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci. En effet, comme cela ressort de la convention, le dossier d'ingénierie du projet lui a été confié et il a exécuté des travaux dans le cadre de la rénovation de l'immeuble. Au demeurant, comme l'a déjà retenu le Tribunal fédéral dans des cas similaires, il n'est pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité pour le compte commun puisqu'il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble, ce qui était en toute hypothèse le cas en l'occurrence au vu de l'investissement personnel de J\_\_\_\_\_. Par ailleurs, contrairement à ce qu'allègue le recourant, il est sans importance que les parties ne se soient pas entendues sur le principe même de la vente plus de dix ans après l'acquisition de l'immeuble, puisque le but de la convention était précisément de régler la revente de l'immeuble, y compris dans l'hypothèse où un différend étranger au principe de la vente interviendrait entre les parties. Le recourant ne peut rien non plus déduire de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_937/2019 du 8 juin 2020, selon lequel les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien ne sont pas à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale. Ces considérations ne trouvent en effet pas application lorsqu'une société simple a été créée, comme en l'espèce, en vue de l'acquisition et la vente d'un bien immobilier. L'AFC-GE et le TAPI étaient donc fondés à retenir comme premier indice d'une activité lucrative indépendante la constitution de la société simple.

## **E. 6.2**

Le recourant conteste ensuite avoir eu recours à un haut degré de financement lors de l'acquisition de l'immeuble. Comme il l'admet, l'investissement dans l'immeuble a été financé par des fonds étrangers à raison de 80% (CHF 1'280'000.- x 100 / 1'600'000.-). En effet, les copropriétaires se sont vu octroyer un crédit de construction de CHF 1'280'000.- et

les coûts de construction, comprenant l'acquisition du bâtiment, ont été estimés à CHF 1'600'000.-, les copropriétaires apportant CHF 320'000.- de fonds propres. Ce pourcentage doit être considéré comme important. D'une part, il est proche de 89.72%, soit un degré de financement par fonds étrangers récemment considéré comme haut par le Tribunal fédéral dans un cas similaire (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 6.1). D'autre part, l'achat d'un bien immobilier financé par 20% de fonds propres seulement apparaît certes habituel lorsque l'acquéreur investit dans une maison ou un appartement destiné à devenir sa résidence principale, la part de capital propre nécessaire à l'achat d'un logement étant normalement de 20% au moins en Suisse, selon l'administration fédérale

(<https://www.ch.ch/fr/logement/propriete-du-logement/acheter-un-bien-immobilier/financer-l-achat-d-un-bien-immobilier/#conclure-un-contrat-hypothecaire>, page consultée le 28 octobre 2025). Il en va différemment en l'espèce, puisque le recourant n'a jamais occupé l'immeuble. Dès lors, l'acquisition de celui-ci, financé à concurrence de 80% de fonds étrangers, démontre que les associés n'ont pas cherché à placer leur fortune privée de manière à la sécuriser et si possible à la faire fructifier en l'investissant, mais à réaliser un revenu, en investissant le minimum de fonds propres et en obtenant des crédits importants pour le solde du prix d'acquisition. Par conséquent, il doit être constaté que les intéressés ont eu recours à un haut degré de financement pour l'acquisition de l'immeuble. L'AFC-GE et le TAPI étaient donc fondés à retenir comme deuxième indice d'une activité lucrative indépendante un haut degré de financement par des fonds étrangers.

### **E. 6.3**

Le recourant reproche également au TAPI d'avoir retenu qu'il n'avait pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble. Selon lui, l'absence d'occupation ne suffirait pas à conclure que le bien relève de la fortune commerciale. Il explique qu'il avait investi afin de pérenniser son patrimoine et couvrir sa retraite. Il n'est pas contesté que le recourant n'a jamais habité dans l'immeuble. Toutefois, le Tribunal fédéral a déjà admis que cela constituait un indice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_419/2020 précité consid. 5.4.2). En outre, l'intéressé a investi des fonds dans l'immeuble en vue d'en retirer un bénéfice, et non pas dans le seul but d'administrer son patrimoine. La revente était déjà planifiée dans la convention, en vue de réaliser une plus-value. Pour le surplus, la référence à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_866/2016 n'est pas pertinente, le cas traité dans cette affaire ne portant pas sur la vente d'un immeuble, mais sur la question de l'affectation à la fortune commerciale ou privée d'immeubles acquis à titre privé par un négociant immobilier professionnel et sur celle de la déduction des frais y relatifs. Par conséquent, c'est à juste titre que le TAPI a considéré que l'intéressé n'a pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés et qu'il a retenu cette circonstance comme un troisième indice en faveur d'une activité lucrative indépendante.

### **E. 6.4**

Enfin, le recourant estime que l'AFC-GE ne pouvait lui imputer des connaissances particulières dans le domaine de l'immobilier. Le recourant est ingénieur civil, si bien que, quoi qu'il en dise, il possède des capacités professionnelles et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, ce d'autant qu'il est ou a été administrateur ou actionnaire de sociétés actives dans l'immobilier, soit E\_\_\_\_\_ (SUISSE) Sàrl, F\_\_\_\_\_ SA, la SI G\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ SA, quelles qu'aient été concrètement ses activités au sein

desdites sociétés. Il détient de surcroît sept immeubles. Dans cette mesure, son affirmation selon laquelle il n'aurait pas les connaissances pour s'adonner à l'achat et la vente d'immeubles n'emporte pas conviction. En outre, l'acquisition de l'immeuble a eu pour effet de lui procurer du travail, le dossier d'ingénierie du projet lui ayant été confié selon les termes de la convention et l'intéressé ayant perçu des honoraires d'ingénieur, quel que soit leur montant, pour la rénovation de l'immeuble, ce qui n'est pas contesté. Les opérations immobilières d'un contribuable pouvant être d'emblée considérées comme commerciales lorsqu'elles sont, comme en l'espèce, en relation avec sa profession, les connaissances particulières du recourant, mises à profit dans le cadre de la rénovation de l'immeuble, constituent également un indice en faveur d'une activité lucrative indépendante. Par ailleurs, il est sans importance que le recourant n'ait pas participé à la gestion de l'immeuble, puisque son associé J\_\_\_\_\_ s'en est chargé pour le compte de tous les associés pendant la moitié du temps de détention de l'immeuble. Pour le surplus, le fait que le recourant n'ait pas demandé de dispense de consignation de l'IBGI, laquelle est réservée aux professionnels de l'immobilier, est sans importance. Au contraire, une demande de dispense en ce sens n'aurait été qu'un indice supplémentaire de l'existence d'une activité lucrative indépendante en lien avec la vente immeuble.

#### **E. 6.5**

Compte tenu de tout ce qui précède, et dans la mesure également où l'intéressé s'est associé à des professionnels de l'immobilier, dont les connaissances spécifiques du secteur immobilier leur ont permis de mesurer le potentiel de l'immeuble qui était en mauvais état et nécessitait d'importants et onéreux travaux de remise en état (près de CHF 1'000'000.- [démolition, construction et frais divers] selon le contrat de crédit) que seuls des professionnels de l'immobilier pouvaient exécuter, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente de l'immeuble ne peut être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. Comme l'a retenu à juste titre le TAPI, l'absence de caractère systématique et/ou planifié des opérations, ce qui n'est pas contesté, et la longue période de détention de l'immeuble, soit 20 ans, ne suffisent pas à contrebalancer les indices plaçant en faveur d'une activité lucrative indépendante en lien avec l'opération litigieuse et l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. De surcroît, il ne suffit pas, pour remettre en cause le caractère commercial d'une opération mobilière, que le recourant oppose sa propre interprétation d'une transaction à celle de l'administration, sur la base de certains critères certes établis par la jurisprudence mais limités à ceux qu'ils estiment être déterminants. Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE pouvait, sans violer la loi ni abuser de son pouvoir d'appréciation, considérer que l'opération litigieuse excédait la simple administration de la fortune privée et que la vente de l'immeuble a ainsi été réalisée dans le cadre d'une activité lucrative indépendante, dont le bénéfice entrerait dans le revenu imposable du recourant. Le grief sera écarté.

#### **E. 7**

Le recourant estime que le gain immobilier issu de la vente devrait être ramené à CHF 557'370.-.

#### **E. 7.1**

L'objet du litige est principalement défini par l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5). L'objet d'une procédure administrative ne peut

pas s'étendre, ou qualitativement se modifier, au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure ( ATA/752/2025 du 8 juillet 2025 consid. 3.1 ; ATA/898/2025 du 19 août 2025 consid. 1.1).

### **E. 7.2**

En l'espèce, le fait que l'opération litigieuse s'inscrive dans le cadre d'une activité lucrative indépendante exclut la perception d'un IBGI (art. 12 al. 1 LHID). La demande du recourant apparaît donc sans objet. Au demeurant, l'intéressé n'a pas formulé de conclusion en ce sens devant le TAPI. Celle qu'il prend devant la chambre de céans pour la première fois sort donc du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure. Par conséquent, elle devrait être déclarée irrecevable et la chambre de céans n'entrerait pas en matière sur le grief correspondant.

### **E. 8**

Dans une argumentation subsidiaire sur laquelle le TAPI n'est pas entré en matière, le recourant fait valoir que dans l'hypothèse où l'immeuble serait qualifié à l'acquisition en 2021 de fortune commerciale, celui-ci aurait représenté un prélèvement privé lors de la transformation de son entreprise individuelle en SA en 2005. S'agissant d'un prélèvement qui aurait eu lieu en 2005, une révision de la taxation serait exclue, la prescription étant acquise.

#### **E. 8.1**

Selon l'art. 40 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile (al. 1). L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (al. 2). Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une préention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 149 II 400 consid. 4.3 = RDAF 2023 II 506 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_226/2024 du 27 janvier 2025 consid. 7.1.2).

#### **E. 8.2**

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond. Selon la jurisprudence, une telle violation peut néanmoins être considérée comme réparée lorsque l'intéressé jouit de la possibilité de s'exprimer librement devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure et pouvant ainsi contrôler librement l'état de fait et les considérations juridiques de la décision attaquée (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2). Une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte aux droits procéduraux de la partie lésée qui n'est pas particulièrement grave (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 135 I 276 consid. 2.6.1). Elle peut également se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. La partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû

pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse ( ATA/51/2025 du 14 janvier 2025 consid. 3.3 et l'arrêt cité).

### **E. 8.3**

En l'espèce, il convient de préciser, en tant que de besoin, que le TAPI n'est pas entré en matière sur l'argumentation subsidiaire du recourant, la considérant comme contradictoire avec son argumentation principale. Même à considérer que cela constitue une violation du droit d'être entendu de l'intéressé, celle-ci ne pourrait conduire à l'annulation du jugement querellé. En effet, une telle violation devrait être considérée comme étant réparée devant la chambre de céans. D'une part, une telle réparation est, sur le principe, admissible puisque la chambre de céans dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI (art. 61 LPA ; ATA/898/2025 du 19 août 2025 consid. 3.5.3 ; ATA/194/2024 du 13 février 2024 consid. 3.10). D'autre part, le recourant a pu, à l'occasion de plusieurs échanges d'écritures, faire valoir ses arguments devant celle-là aussi efficacement qu'il aurait pu le faire devant le TAPI et le renvoi constituerait une vaine formalité aboutissant à un allongement inutile de la procédure.

### **E. 8.4**

Le recourant a vendu l'immeuble le 2 novembre 2021. Le revenu en résultant a donc été réalisé en 2021, si bien que c'est à juste titre qu'il a été imposé pour cette année-là. L'argumentation du recourant n'emporte pas conviction, puisqu'elle est fondée sur les dispositions relatives aux restructurations de sociétés et porte ainsi sur la qualification juridique d'un actif (en l'occurrence un immeuble) d'une société en cas de restructurations, et non pas sur le bénéfice issu de la vente d'un immeuble à un tiers, imposable uniquement dès le moment de sa réalisation. Le grief sera donc écarté, ce qui conduit au rejet du recours.

### **E. 9**

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.