

GE_GERICHTE JTAPI/1109/2024 vom 11. November 2024

GE Cour de justice, 2024-11-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1109_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1109/2024 du 11 novembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1109/2024 del 11 novembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

- 8/14 - A/3885/2023

E. 3

Le requérant soutient que l'opération immobilière en cause relèverait de la gestion de sa fortune privée et qu'en conséquence, le gain en résultant ne serait pas soumis aux impôts directs en tant que revenu de l'activité indépendante.

E. 3.2

et les références ; 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et la référence).

E. 4

Les art. 16 LIFD et de 17 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD et 18 à 24 LIPP, ces deux dispositions expriment, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables, y compris les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP). Selon les art. 16 al. 3 LIFD et 27 let. j LIPP, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1 et les arrêts cités).

E. 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. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 et les arrêts cités).

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,

- 9/14 - A/3885/2023 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 conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 et les arrêts cités).

E. 6

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. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.3 et les arrêts cités). Une société simple est formée par un contrat de société par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (cf. art. 530 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse, Code des obligations - CO - RS 220). La société est une société simple lorsqu'elle n'offre pas les caractères distinctifs d'une des autres sociétés réglées par la loi (art. 530 al. 2 CO). 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, Commentaire romand du code des obligations II, 2ème édition, art. 530, § 12, p. 60). 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 op. cit., p. 61 n. 1 et 17). Les associés sont tenus de partager entre eux tout gain qui, par sa nature, doit revenir à la société (art. 532 CO). Sauf convention contraire, chaque associé a une part égale dans les bénéfices et dans les pertes, quelles que soient la nature et la valeur de son apport (art. 533 al. 1 CO).

- 10/14 - A/3885/2023 Deux éléments caractérisent 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 (TERCIER/FAVRE, Les contrats spéciaux, 2009, n. 7'528). 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 même conscience (ATF 124 III 363 consid. II/2a).

E. 7

Selon la jurisprudence, lorsque, par exemple, le contribuable acquiert un immeuble à hauteur de 95% par des fonds étrangers, le seul fait qu'il ait gardé cet immeuble dix ans en sa possession, soit une durée relativement longue, ne suffit pas à contrebalancer les autres éléments permettant de considérer qu'il a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5). Une durée de possession de trente-cinq ans n'est pas non plus suffisante pour exclure le caractère commercial d'une opération immobilière, dans la mesure où le contribuable est actif dans le domaine immobilier et participe au projet en partenariat avec des professionnels de l'immobilier, mais pas pour ses besoins purement privés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2).

E. 8

Selon les cas, une opération unique peut même ressortir à une activité indépendante lorsque, par son ampleur, sa complexité, les connaissances 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. Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable. Ainsi, le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle. L'activité immobilière du contribuable peut avoir un caractère purement accessoire, et même occasionnel (arrêt du Tribunal fédéral 2A.23/2004 du 1er septembre 2004 consid. 3.2 ; RDAF 2011 II 345 consid. 3).

E. 9

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 (cf. arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022). Il en va de même lorsque

ce pourcentage s'élève à 89,72% (cf. arrêt 9C_81/2023 du 18 septembre 2023). Lorsqu'un contribuable conclut une transaction immobilière et indique qu'il achète un bien immobilier pour en faire sa résidence principale, mais qu'il est ensuite financé (presque) exclusivement par des tiers, on ne présume pas qu'il gère son patrimoine privé, mais qu'il s'agit d'une opération commerciale. Dans un cas particulier, le Tribunal fédéral a retenu que, compte tenu de l'importance du financement reçu, le fait que le contribuable ait eu l'intention d'utiliser un appartement comme domicile de son fils n'apparaissait pas déterminant. Ayant utilisé, pour l'achat, exclusivement des capitaux de tiers, le contribuable et son

- 11/14 - A/3885/2023 associé ne pouvaient prétendre avoir procédé à une simple administration de leur fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_346/2018 du 25 juin 2018 consid. 3.3). 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 (ATA/983/2015 du 22 septembre 2015 consid. 9d).

E. 10

Les capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles sont attestées notamment par la formation d'ingénieur civil, mais surtout par l'activité en tant qu'administrateur au sein d'une société ayant pour but notamment la promotion immobilière (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5 ; 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2).

E. 11

Ce qui est déterminant dans le cas de 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), ce sont les circonstances concrètes du cas, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid.

E. 12

En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b ; ATA/1077/2020 du 2 octobre 2020 consid. 7).

E. 13

En l'espèce, contrairement à l'opinion du recourant, les circonstances démontrent que le bénéficiaire litigieux doit être qualifié de revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. L'ensemble des éléments factuels figurant au dossier démontre en effet un investissement typique d'une activité professionnelle,

- 12/14 - A/3885/2023 largement supérieure à ce qu'un simple particulier effectue dans le cadre de la gestion ordinaire de sa fortune privée. Le recourant a certes procédé à une seule opération immobilière et n'a pas réinvesti le gain réalisé dans de nouveaux projets immobiliers. Il n'apparaît ainsi pas qu'il ait exercé une activité immobilière suffisamment intense pour lui conférer un caractère systématique. En outre, la détention de l'immeuble a atteint un peu plus de 20 ans, soit une période relativement longue. Toutefois, ces seuls deux éléments ne suffisent pas à contrebalancer les autres éléments ressortant du dossier permettant de considérer qu'il a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée. En effet, tout d'abord, au vu des termes de la convention de 2001, qu'il a signée conjointement avec deux coassociés, le recourant ne saurait remettre en cause la présomption posée par la jurisprudence selon laquelle la constitution d'une société simple constitue un indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Par cet acte, parfaitement valable (excepté les modalités de partage dont les juridictions civiles ont constaté la nullité) et représentant de toute évidence un acte constitutif d'une société simple, il s'est en effet associé à deux personnes actives dans le bâtiment, et a disposé ainsi d'un réseau qu'il a pu mettre à profit dans le cadre de l'acquisition, la transformation et la gestion de l'immeuble. L'activité même de la société consistait précisément à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat et la vente du bien. Dès lors, on ne saurait parler d'une association qui aurait conduit à l'obtention d'un gain de manière fortuite, mais plutôt d'une entité économique visant l'obtention d'un gain. Il faut en effet reconnaître que l'opération immobilière a été planifiée par cet acte. Quant au fait que le recourant n'aurait exercé aucune activité concrète dans le cadre de cette opération, ce qui au demeurant n'est pas le cas, il n'a pas de portée déterminante, dans la mesure où la nature de l'activité de la société simple dont il faisait partie - soit une activité manifestement indépendante - lui est imputable même s'il n'était qu'un investisseur passif.

Pour le surplus, l'investissement dans l'immeuble a été financé par des fonds étrangers à raison de près de 80 %, ce qui démontre que, à la différence d'une personne agissant à titre privé, 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. Ils ont cherché avant tout à réaliser un revenu, en investissant le minimum de fonds propres et en obtenant des crédits importants pour le solde du prix d'acquisition. En s'endettant dans une mesure dépassant largement leur propre investissement, ils ont agi comme s'ils investissaient dans leur entreprise. On ne saurait en effet admettre qu'un simple gestionnaire de sa fortune privée s'endetterait dans une telle mesure. Dans ces conditions, on ne peut non plus admettre que le but de l'opération était lié à la prévoyance vieillesse du recourant.

Il sied aussi de relever que le recourant n'a pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble.

- 13/14 - A/3885/2023

Concernant ses capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles, elles sont attestées, déjà, par sa formation d'ingénieur civil, mais surtout par

ses activités d'administrateur et de gérant de plusieurs sociétés spécialisées dans le domaine immobilier.

On relèvera encore que tout au long de la durée de possession de l'immeuble, le recourant et ses deux coassociés ont procédé à plusieurs actes de nature juridique en vue de sa future revente. Ils ont ainsi fait en sorte d'accroître la valeur de l'immeuble en obtenant des autorisations de construire et en faisant intervenir diverses entreprises pour effectuer des travaux de transformation. L'ensemble de ces activités, très coûteuses dans leur ensemble, démontre un investissement typique d'une activité professionnelle, largement supérieure à ce qu'un simple particulier effectue dans le cadre de la gestion ordinaire de sa fortune privée.

Le fait que le recourant aurait été « contraint » de vendre l'immeuble est sans portée déterminante dans la mesure où par la convention de 2001, il s'est précisément engagé à le faire, et ce déjà avant d'acquérir l'immeuble. Ainsi, compte tenu de l'ensemble des circonstances, 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. Partant, en qualifiant l'opération litigieuse de commerciale, l'AFC- GE n'a pas violé le droit applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence fédérale, étant au surplus rappelé que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement.

E. 14

Au vu de ce qui précède, il n'y pas lieu d'entrer en matière sur l'argumentation subsidiaire du recourant, d'autant qu'elle est en contradiction totale avec son argumentation principale. Il sera par ailleurs relevé qu'il a toujours déclaré l'immeuble comme faisant partie de sa fortune privée et rappelé que ce sont les circonstances se présentant au moment de l'aliénation qui sont déterminantes pour la qualification d'une opération immobilière, comme celle en l'espèce.

E. 15

Le recours, mal fondé, sera rejeté.

E. 16

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 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, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

E. 17

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 14/14 - A/3885/2023