

# GE\_GERICHTE JTAPI/212/2024 vom 11. März 2024

GE Cour de justice, 2024-03-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_212\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_212_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/212/2024 du 11 mars 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/212/2024 del 11 marzo 2024

## Erwägungen

### E. 12

Dans le délai prolongé au 27 juillet 2023 pour sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. En mars 2014, le recourant avait été informé, par le service des impôts spéciaux, qu'il serait taxé, à titre professionnel, sur la vente de ses actions C\_\_\_\_\_ SA, courrier qui n'avait suscité aucune réaction de sa part. En toute cohérence avec ce courrier, elle avait intégré au revenu le gain relatif à la vente des actions précitées dans les taxations ICC et IFD 2012 des recourants. La nature professionnelle de cette opération ressortait expressément des avis de taxation annexés aux bordereaux. Cela ne pouvait en conséquence échapper à l'attention des recourants, qui étaient au surplus représentés par des mandataires professionnellement qualifiés. Par ailleurs, ils n'avaient pas remis en cause cette qualification dans leur réclamation du 18 novembre 2016, contrairement à ce qu'ils tentaient de faire croire dans leur réplique. Elle relevait encore les éléments suivants en réponse aux arguments avancés par les recourants s'agissant des critères utilisés pour qualifier l'opération :

- 7/13 - A/149/2023 - la détention de 25 % d'un capital-actions d'une société représentait une participation qualifiée et, par là-même, un investissement substantiel impliquant forcément une participation aux prises de décisions de celle-ci. En l'occurrence, quand bien même le recourant n'était pas administrateur de la société, le fait de détenir le quart du capital-actions lui permettait, sans conteste, d'avoir une influence importante sur les décisions prises, preuve en était que la gestion des deux immeubles appartenant à la société avait été attribuée à la régie D\_\_\_\_\_ SA dont le recourant détenait la majorité du capital-actions ; - bien que le contribuable avait procédé à une donation partielle du capital-actions de la régie en faveur de son fils, il était néanmoins resté actionnaire majoritaire en conservant 60 % des parts. De plus, d'après sa déclaration fiscale 2012, il exerçait une activité dépendante auprès de cette même régie ; - il était difficile de comprendre ce que recouvrait la notion de « détention purement passive » évoquée par les recourants. Cela étant, l'étroite relation entre la vente d'un bien immobilier ou d'actions de sociétés immobilières et la profession du contribuable faisait partie des indices jurisprudentiels qu'il convenait d'examiner. À l'instar des autres critères, la profession du recourant devait donc bel et bien être prise en considération dans l'analyse du cas d'espèce ; - elle rejoignait enfin les recourants sur le fait que la situation hypothécaire de la société ne pouvait leur être imputée. Toutefois, même si le critère de l'endettement avait été retenu de manière erronée, sa prise en considération pouvait être relativisée par le fait que le recourant disposait d'une importante « surface financière ».

### E. 13

Par courrier du 17 août 2023, les recourants ont joint deux conventions de crédit hypothécaire conclues entre C\_\_\_\_\_ SA et l'établissement bancaire G\_\_\_\_\_ ainsi qu'une

attestation de Monsieur F\_\_\_\_\_, administrateur et actionnaire de cette société jusqu'au 4 octobre 2012. L'art. 4 desdites conventions prévoyait que les crédits octroyés à la société, d'un montant total de CHF 5'000'000.-, devaient exclusivement servir au financement d'objets immobiliers. Ce montant se recoupait avec celui exposé dans leurs observations du 5 juin 2023 (CHF 4'544'800.- + CHF 585'000.-). C'était donc bien la société, propriétaire des immeubles, qui était débitrice des dettes hypothécaires, à l'exclusion du recourant. Dès lors, le critère de l'endettement retenu par l'autorité intimée échouait. L'attestation de M. F\_\_\_\_\_ démontrait enfin l'absence de toute activité de gestion du recourant au sein de la société jusqu'à la cession des actions ainsi que sa position d'actionnaire minoritaire n'ayant aucun contrôle sur la société. EN DROIT

- 8/13 - A/149/2023 1. Le Tribunal administratif de première instance 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 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 14**

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 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. 3. Les recourants estiment que l'autorité intimée n'a pas motivé sa position quant à l'imposition du bénéfice en capital réalisé sur la vente des actions C\_\_\_\_\_ SA. 4. Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

#### **E. 18**

avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu implique, pour l'autorité, l'obligation de motiver sa décision (cf. art. 46 al. 1 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc). Selon la jurisprudence, il suffit que celle-ci mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que son destinataire puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C\_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 et les arrêts cités). La motivation est ainsi suffisante lorsque le destinataire de la décision est en mesure de se rendre compte de la portée de cette dernière, d'en comprendre les raisons et de la déférer à l'instance supérieure en connaissance de cause. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 ; 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; cf. aussi ATA/967/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2b). Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C\_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1). 5. À teneur des art. 50 al. 2 LPFisc et 142 al. 4 LIFD, dans la procédure de recours, le tribunal de céans a les mêmes compétences

que le département dans la procédure de taxation. 6. En l'espèce, les décisions sur réclamation querellées ne contiennent effectivement pas de motivation sur la qualification de la cession des actions C\_\_\_\_\_ SA.

- 9/13 - A/149/2023 Le tribunal relève toutefois que la réclamation du 18 novembre 2016 des recourants portait sur « la qualification de détention commerciale des actions de la société D\_\_\_\_\_ SA et la prise en compte de provisions en lien avec le paiement de cotisations AVS ». Ils n'y ont fait valoir aucun grief relatif à la qualification de la cession querellée. Ainsi, faute de grief sur ce point, l'AFC-GE n'avait pas à se prononcer sur cet aspect dans ses décisions sur réclamation. L'autorité intimée a cependant reconnu avoir, par erreur, indiqué dans sa lettre d'accompagnement de sa décision sur réclamation ICC du 9 décembre 2022 que les actions C\_\_\_\_\_ SA appartenaient à la fortune privée des recourants. Avant cela, elle avait toutefois à plusieurs reprises fait savoir à ces derniers qu'elle retenait le caractère professionnel de la cession de ces actions. Ainsi, dans son courrier du 12 mars 2014 aux recourants, elle les a informés considérer cette opération comme professionnelle, sans que cela ne suscite, à teneur du dossier, de réaction de leur part. Par la suite, ce caractère professionnel a été confirmé tant par les bordereaux initiaux du 16 octobre 2016 que par ceux rectificatifs du 9 décembre 2022. Les recourants ne sauraient ainsi valablement et de bonne foi tirer un quelconque argument de cette erreur de plume, la position de l'autorité intimée sur cette question ayant toujours été claire. En tout état, l'AFC-GE a depuis lors expliqué pour quels motifs elle avait retenu le caractère professionnel de l'opération querellée et les recourants ont pu se déterminer et faire valoir leurs arguments à cet égard. Dès lors, une éventuelle violation de leur droit d'être entendu aurait été réparée dans le cadre de la présente procédure. 7. Les recourants soutiennent que l'opération financière en cause relève de la gestion de leur fortune privée et qu'en conséquence, le gain en résultant n'est pas soumis aux impôts directs en tant que revenu de l'activité indépendante, mais uniquement à l'IBGI. 8. Les art. 16 LIFD et 17 de 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).

- 10/13 - A/149/2023 9. 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 du 18 septembre 2023 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, 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 du 18 septembre 2023 consid. 5.2 et les arrêts cités). Ces indices sont repris dans la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) (ATA/897/2023 du 22 août 2023 consid. 5.4 ; ATA/977/2021 du 21 septembre 2021 consid. 6). 10. Les participations au capital-actions de sociétés doivent être qualifiées de fortune commerciale lorsqu'elles ont un lien étroit avec l'activité professionnelle. Un tel lien doit notamment être admis lorsque la participation confère à son détenteur une influence déterminante, voire dominante, sur une société dont l'activité commerciale correspond à la sienne ou la complète utilement, ce qui lui permet d'étendre son activité commerciale initiale. Ce rapport peut toutefois exister même en l'absence d'une influence déterminante, l'élément décisif étant la volonté d'employer concrètement les droits de participation pour améliorer le résultat

- 11/13 - A/149/2023 commercial de sa propre entreprise, respectivement ses chances de gain (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_102/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et les arrêts cités). Par ailleurs, une participation majoritaire n'est pas requise pour attribuer des participations à la fortune commerciale (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 6.2 et l'arrêt cité). Pour qualifier de commercial le gain en capital réalisé par la vente d'actions d'une société immobilière, la chambre administrative a notamment tenu compte des éléments suivants : la forte implication du contribuable dans la société (il détenait un tiers du capital-actions et avait la fonction d'administrateur), le fait que la gestion de certains immeubles appartenant à la société ait été confiée à la société de gérance du contribuable, l'expérience du contribuable dans le domaine immobilier et l'important financement externe auquel il avait eu recours pour acquérir sa participation (ATA/719/2014 du 9 septembre 2014 consid. 3c). 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. 3.2 et les références ; 2C\_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et la référence). 12. En l'espèce, le recourant est régisseur de profession et détient un grand nombre d'immeubles, certains à titre privé et d'autres à titre commercial. Il détient également des participations dans plusieurs sociétés actives dans l'immobilier. Quoiqu'il en dise, son implication et son expérience dans le domaine immobilier ne sauraient être remises en question. Le recourant est par ailleurs l'un des cinq membres fondateurs de la société C\_\_\_\_\_ SA dont il détenait un quart du capital-actions. Bien qu'il n'ait pas une fonction d'administrateur au moment de la cession de ses actions, force est de constater qu'il jouissait d'une influence non-négligeable sur les décisions de la société grâce à sa participation. À cet égard, son argumentation reposant sur le fait que cette dernière ne serait qu'un investissement purement passif est contredite par sa propre allégation, dans sa réplique du 5 juin 2023, selon laquelle il avait lui-même confié la gestion des immeubles détenus par la société à sa propre régie. Au vu de ces éléments, il est fort douteux que le recourant n'ait joué qu'un rôle passif d'actionnaire minoritaire au sein de cette société. Au moment de l'opération litigieuse, le recourant détenait 60 % du capital-actions de la régie D\_\_\_\_\_ SA à qui la gestion des deux immeubles propriétés de C\_\_\_\_\_ SA avait été confiée, ce qui accroissait directement l'activité commerciale de la régie. Conformément à la jurisprudence précitée, ce seul fait est de nature à établir un rapport économique étroit entre ces deux sociétés et, partant, le caractère

- 12/13 - A/149/2023 commercial de la participation. Le fait que les actions du recourant dans la régie appartiennent à sa fortune privée est irrelevante. La question de savoir si des fonds étrangers ont été utilisés par le recourant pour acquérir les actions C\_\_\_\_\_ SA peut demeurer ouverte dans la mesure où même s'il fallait reconnaître que tel n'était pas le cas, cela ne suffirait pas à contrebalancer les autres éléments précités permettant de considérer que le recourant a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée. De la même manière, le fait qu'il ait détenu ses actions durant une longue durée, soit plus de treize ans, ne saurait suffire à remettre en cause le caractère commercial de l'opération. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente des actions ne peut dès lors 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. 13. Mal fondé, le recours sera rejeté. 14. 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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/13 - A/149/2023

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