

GE_GERICHTE JTAPI/214/2024 vom 11. März 2024

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_214_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/214/2024 du 11 mars 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/214/2024 del 11 marzo 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

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.

E. 3

Préalablement, M. B _____ conclut à son audition.

E. 3.2

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

E. 4

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit, pour l'intéressé, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Toutefois, le juge peut renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, lorsque le fait dont les parties veulent rapporter l'authenticité n'est pas important pour la solution du cas, lorsque les preuves résultent déjà de constatations versées au dossier ou lorsqu'il parvient à la conclusion qu'elles ne sont pas décisives pour la solution du litige ou qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_576/2021 du 1er avril 2021 consid. 3.1 ; 2C_946/2020 du 18 février 2021 consid. 3.1).

Le droit d'être entendu ne confère pas celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_381/2021 du 17 décembre 2021 consid. 3.2).

E. 5

En l'espèce, le tribunal estime que le dossier contient les éléments suffisants et nécessaires pour statuer en toute connaissance de cause sur le litige, de sorte qu'il n'apparaît pas utile de procéder à l'audition du recourant. En effet, les recourants ont pu faire valoir leurs arguments, dans le cadre de leur recours et de leurs écritures

- 8/14 - A/1474/2023 subséquentes, et produire tout moyen de preuve utile, sans qu'ils n'expliquent ce qui, dans la procédure écrite, les auraient empêchés d'exprimer leurs arguments de manière pertinente et complète, en particulier ceux concernant les connaissances du recourant dans le domaine immobilier. Partant, cet acte d'instruction, en soi non obligatoire, ne sera pas ordonné.

E. 6

Il en sera de même de l'acte d'instruction sollicité par l'AFC-GE, à savoir la production par les recourants d'une liste des travaux effectués dans les appartements, puisqu'en vertu du principe sur le fardeau de la preuve et de leur devoir de collaboration, il leur incombait de le faire spontanément. Or, ils ne l'ont pas fait. Il convient dès lors d'en conclure qu'ils ont eux-mêmes estimé inutile la production d'une liste indiquant les éléments proposés par l'AFC-GE. Le tribunal est du même avis, d'autant que le coût des travaux d'entretien figure déjà sur les décomptes établis par la régie L_____SA. Quant au fait que les deux Sàrl auraient exécutés certains travaux, il n'est pas à lui seul déterminant pour la qualification de l'opération immobilière en cause. Au demeurant, les recourants ne contestent pas que la remise en état du réseau électrique de l'appartements occupé par M. M_____ a été effectuée par F_____ Sàrl. Ce fait doit par ailleurs être considéré comme étant déjà établi, dès lors que la Chambre des baux et loyers l'a définitivement retenu dans son arrêt du 3 décembre 2012, entré en force.

E. 7

Les recourants soutiennent que l'opération immobilière en cause relèverait 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.

E. 8

Les art. 16 LIFD et 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. 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

- 9/14 - A/1474/2023 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).

E. 10

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 du 18 septembre 2023 consid. 5.3 et les arrêts cités).

- 10/14 - A/1474/2023

E. 11

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. 12

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. Ainsi, une opération isolée peut être considérée comme professionnelle si elle est en rapport avec la profession principale du contribuable (RDAF 2011 II 345 consid. 3).

E. 13

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 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

- 11/14 - A/1474/2023 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. 14

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. 15

En l'espèce, l'ensemble des éléments factuels figurant au dossier 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 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 environ treize ans, soit une période relativement longue. Toutefois, seuls ces deux éléments ne suffisent pas à contrebalancer les autres éléments ressortant du dossier permettant de considérer que le recourant a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée. En effet, tout d'abord, le recourant ne remet pas 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. Il s'est en effet associé, dans le cadre d'une société simple, aux trois personnes, dont deux étaient actives dans le bâtiment, et a disposé ainsi d'un réseau qu'il a pu mettre à profit dans le cadre de la gestion et de l'entretien des appartements. L'activité même de la société consistait précisément à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat et la vente des trois appartements. L'allégation selon laquelle il aurait pris part à la société simple afin d'acquérir les appartements pour loger les familles des associés n'est étayée par aucun élément objectif probant. Au contraire, elle est clairement contredite par les stipulations contenues dans l'acte d'achat du 23 mars 2005, selon lesquelles les associés s'étaient engagés à reprendre les baux en cours, s'interdisant de les résilier de manière anticipée, même s'ils devaient avoir un besoin urgent des locaux pour eux-mêmes ou leurs proches, cette interdiction étant imposée par la loi. Ainsi, au moment de l'achat, les associés savaient pertinemment ne pas pouvoir occuper personnellement les appartements. S'ils les avaient effectivement acquis en vue d'y loger leurs familles, ils devaient alors savoir, à tous le moins depuis que la Chambre des baux et loyers a rendu son arrêt du 3 décembre 2012, que ce but ne

- 12/14 - A/1474/2023 pouvait être réalisé. Ainsi, si cette acquisition était motivée uniquement par ce but, ils auraient alors dû vendre les appartements bien avant 2018, puisqu'ils ne pouvaient pas les occuper personnellement. Par ailleurs, il n'est pas établi que les deux résiliations notifiées à M. M. _____ ont été motivées par les besoins propres des associés. La contradiction des motifs invoqués laisse penser que les associés ont tenté de résilier ce bail plutôt parce qu'il leur rapportait un loyer annuel trop bas pour un appartement de six pièces (CHF 4'451,10), ce qui est tout à fait compréhensible s'agissant d'une activité commerciale. D'ailleurs, aucun des associés n'a occupé personnellement l'appartement qui était devenu vacant avant la vente de 2018. Compte tenu de tous ces éléments, 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. Dans ce contexte, il faut reconnaître que l'opération immobilière a été planifiée. En effet, c'est en s'associant avec trois autres personnes que le recourant a acquis et géré les appartements. S'il s'agissait d'une simple gestion de sa fortune et de l'acquisition d'un logement pour sa famille, on ne voit pas pourquoi cette association était nécessaire pour y parvenir. Pour le surplus, l'acquisition des appartements a été financée quasi-exclusivement par des fonds

étrangers. En effet, d'une part, les quatre associés ont emprunté CHF 540'000.- auprès du I_____ SA. D'autre part, il apparaît que les époux G_____ et J_____ se sont endettés de leur côté, auprès de la banque K_____ SA, afin d'assurer un financement supplémentaire de CHF 100'000.-. Quoiqu'il en soit, les recourants indiquent eux-mêmes dans leur recours que « les quatre copropriétaires avaient ouvert une relation bancaire afin de concentrer les fonds en vue de l'achat, ce qui explique pourquoi les montants de CHF 71'000.- et CHF 29'000.- proviennent de » ladite banque. Ce faisant, ils ne démontrent aucunement qu'il est question des dépôts de fonds propres des associés. L'acquisition a donc été financée à hauteur de CHF 640'000.- par des fonds étrangers, ce qui représente 94,8 % du prix d'acquisition de CHF 675'000.-. Cela 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. Ainsi, compte tenu de l'ensemble des circonstances, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente des appartements 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.

- 13/14 - A/1474/2023

E. 16

Mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 17

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 partiellement couvert par l'avance de frais de 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

E. 18

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

- 14/14 - A/1474/2023

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