

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1461/2017-ICCIFD

ATA/99/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 janvier 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Nicolas Merlino, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 décembre 2017 (JTAPI/1301/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1965, est domicilié à l'avenue B_____ à Genève. Depuis 1993, il occupe un emploi salarié en tant que directeur et administrateur de la société C_____ SA (ci-après : C_____) qui a pour but « étude, conseil, conception, exécution de travaux de construction, réalisation et maintenance d'installations de production et de distribution de chaleur, de froid et d'air, à partir de toutes énergies, prestations relatives à l'équipement, l'agencement, la rénovation, l'entretien et dépannage, la surveillance de toutes installations 24h/24h techniques du bâtiment entrant dans le cadre de ces activités ; vente de matériel et appareils y relatifs ».
- 2) M. A_____ est également administrateur de la société D_____ SA (ci-après : D_____), dont le but est : « représentation patronale, gestion et administration d'associations professionnelles, de leurs caisses de compensation et de leurs fondations, incluant, notamment, secrétariat, organisation de réunions, conférences et assemblées, tenue de comptabilité et conseils aux membres des associations ».
- 3) Le 21 mai 2004, M. A_____ a fondé la société C_____ SA (ci-après : C_____), qui a pour but de « réaliser des investissements immobiliers et participer à des promotions ; gestion de biens immobiliers, courtage immobilier, transformation, rénovation et construction d'immeubles », et dont il est administrateur et président.
- 4) Au mois de mai 2005, M. A_____ a acquis un bien immobilier sis à la rue G_____ à Genève (ci-après : l'immeuble), en propriété commune avec les personnes morales et physiques suivantes, formant ainsi une société simple :
 - F_____ Sàrl (ci-après : F_____), qui a pour but de « réaliser des investissements immobiliers et participer à des promotions » et dont les associés gérants sont Messieurs H_____, I_____ et J_____ ;
 - K_____ SA (ci-après : K_____), qui a pour but : « importation, exportation et commerce d'articles d'horlogerie, de bijouterie, de souvenirs et de tabacs ; exploitation de magasins d'horlogerie-bijouterie-souvenirs et tabac ; exploitation d'une entreprise générale de nettoyage et rénovations en tout genre ; détention et exploitation d'établissements publics » ;
 - C_____ ;
 - M. A_____ ;

- M. I _____, régisseur, et son épouse Madame I _____, secrétaire ;
- M. H _____, régisseur, et son épouse, Madame H _____, gérante et courtière en assurances ;
- M. J _____, régisseur.

5) En février 2005, les propriétaires communs ont résilié les baux des locataires de l'immeuble. La résiliation du bail de l'appartement de cinq pièces et demie situé au rez-de-chaussée devait être effective au 30 avril 2006, mais elle a été contestée par les locataires qui soutenaient que les nouveaux propriétaires étaient tous des professionnels de l'immobilier et que le congé leur apparaissait comme un prétexte pour réaliser une opération immobilière.

En octobre 2005, la commission de conciliation en matière de baux et loyers (ci-après : CCBL) a annulé la résiliation, estimant que le motif invoqué par les nouveaux propriétaires d'aller habiter dans l'immeuble n'était pas d'une vraisemblance suffisante. Cette décision a fait l'objet d'un recours auprès du Tribunal des baux et loyers (ci-après : TBL).

6) Par deux actes authentiques des 30 novembre et 14 décembre 2005, les membres de la société simple ont décidé de passer du régime de la propriété commune à celui de la propriété par étages (ci-après : PPE) de l'immeuble, en procédant à un partage-attribution des lots.

M. A _____ est ainsi devenu propriétaire en nom de l'unité d'étage n.11 de l'immeuble (ci-après : l'appartement), représentant un montant brut de CHF 429'520.-, sous déduction de la reprise d'une dette garantie par une cédula hypothécaire de CHF 414'180.-.

7) Par jugement du 5 janvier 2009, le TBL a donné acte aux parties de leur accord quant au départ des locataires de l'appartement à la fin décembre 2013 au plus tard. Les locataires ont finalement restitué l'appartement durant l'année 2011.

8) M. A _____ a vendu l'appartement pour un prix de CHF 1'920'000.- par acte notarié daté du 1^{er} septembre 2011.

9) Calculé sur un gain immobilier de CHF 1'400'292.-, le bordereau d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) s'est élevé à CHF 280'058.40.

10) Sur demande de renseignement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 3 mars 2015 dans le cadre de la taxation ordinaire 2011, M. A _____ a indiqué que le prix de revient de l'appartement s'était élevé à CHF 504'313.-, soit un prix d'acquisition de CHF 429'520.- auquel venaient

s'ajouter les frais de vente (LDTR + DAEL) de CHF 1'785.- et une commission (Régisseurs N_____) de CHF 73'008.-.

- 11) Par bordereaux de taxation datés du 16 avril 2015, l'AFC-GE a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2011 à CHF 547'790.90, sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'666'599.- et d'une fortune imposable de CHF 2'686'104.-. L'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2011 s'est élevé à CHF 192'590.50 sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'674'700.-. Ce faisant, l'AFC-GE a considéré que la vente de l'appartement découlait d'une activité professionnelle, dont le bénéfice s'élevait à CHF 1'415'687.-, soit un prix de vente de CHF 1'920'000.- moins un prix de revient de CHF 504'313.-.
- 12) Le 13 mai 2015, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2011. Il contestait l'imposition du bénéfice sur la vente de l'appartement, et soutenait que ce gain avait été obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée.
- 13) Par décisions sur réclamation du 23 mars 2017, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

L'achat en 2004 de l'immeuble avait été opéré par une société simple, constituée entre différents partenaires ayant des connaissances dans le domaine de l'immobilier. En tant qu'actionnaire de la société C_____ – dont le but était entre autres la réalisation d'investissements immobiliers, la participation à des promotions de biens immobiliers, la construction d'immeubles et le courtage de biens immobiliers – et également partenaire dans la société simple constituée pour l'achat de l'immeuble, M. A_____ possédait les connaissances d'un professionnel du marché de l'immobilier. Suite à l'achat de l'immeuble, la société simple avait procédé à la liquidation de la propriété commune et à la constitution d'une PPE par un partage entre les différents associés. M. A_____ avait par ailleurs réalisé d'autres ventes avec des professionnels de l'immobilier qui avaient été taxées au régime ordinaire. Enfin, selon les éléments remis, notamment la décision de la CCBL du 25 octobre 2005, aucune preuve n'avait été fournie par les propriétaires quant au fait qu'ils avaient acquis l'immeuble dans le seul but d'y habiter. Ce fait était conforté par la courte durée de détention des biens immobiliers, vendus entre 2009 et 2011, ainsi que par l'importance des fonds propres étrangers utilisés dans cette opération considérée à juste titre comme commerciale.

- 14) Par acte du 21 avril 2017, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant, « sous suite de frais et dépens », principalement à leur annulation et à ce que le gain en capital sur la vente de l'immeuble soit exonéré de l'impôt sur le revenu. Il a conclu subsidiairement à ce que le TAPI ordonne une audience de comparution personnelle et procède à l'audition de témoins.

M. A_____ avait été informé par MM. I_____ et H_____ de la mise en vente de l'immeuble sis rue G_____. Il avait accepté de participer à son acquisition en société simple, afin de permettre à chaque associé d'y habiter avec sa famille, après la mise en place d'un régime de PPE.

Face au refus des locataires de quitter l'immeuble et découragés par plusieurs années de procédure, tant la famille de M. H_____ que M. A_____ avaient finalement renoncé à y habiter, et avaient vendu leur lot respectif. Seule la famille de M. I_____ avait emménagé dans un des appartements de l'immeuble.

L'activité professionnelle de M. A_____ dans le secteur du chauffage pouvait présenter des liens avec le secteur de l'immobilier mais était suffisamment éloignée pour écarter un rapport étroit entre ces deux activités.

La durée de possession du bien immobilier, soit six ans, ne pouvait pas être qualifiée de courte, et ne devait par ailleurs pas constituer un critère déterminant en matière de vente immobilière.

La vente de l'appartement à la rue G_____ était la première vente en nom de M. A_____, de sorte qu'on ne pouvait lui imputer une fréquence élevée d'opérations, ni une activité systématique et planifiée dans le domaine.

Le taux d'endettement « relativement élevé » lors de l'acquisition du bien immobilier résultait des circonstances, la dette ayant été ensuite rapidement réduite à un taux d'endettement de 80 %, lequel était usuel pour les résidences principales de particuliers.

L'acquisition de l'immeuble sous le régime de la propriété commune avait été dictée par le fait qu'il s'agissait d'un immeuble locatif vendu dans son intégralité. Celui-ci n'avait fait l'objet d'aucune mise en valeur, de sorte que la communauté des propriétaires n'avait retiré aucun profit en lien avec ce régime de propriété.

Par conséquent, c'était dans un cadre purement privé et en raison de circonstances particulières indépendantes de sa volonté qu'il avait été amené à se dessaisir de ce bien, et réaliser un gain.

- 15) Dans sa réponse du 26 juillet 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Sur la base d'une appréciation globale fondée sur les indices retenus par la jurisprudence, le bénéfice immobilier réalisé par M. A_____ était de nature professionnelle. Ce dernier avait constitué une société de personnes avec des professionnels de l'immobilier et bénéficiait lui-même de connaissances spéciales. L'acquisition de l'immeuble était en lien direct avec son activité professionnelle. Elle avait été effectuée avec des fonds étrangers importants. Sa possession était de courte durée. M. A_____ avait participé à d'autres ventes professionnelles avant

et après cette opération immobilière, notamment en 2009 en association avec d'autres personnes actives dans le domaine. Il avait d'ailleurs bénéficié à ce moment-là d'une dispense de consignation de l'IBGI réservée aux professionnels de l'immobilier. Il s'agissait d'une vente de quinze appartements à la rue L_____ ainsi que de parkings à l'avenue M_____.

Le fait d'avoir fondé C_____ en 2004 au moment de l'acquisition de l'immeuble constituait un indice fort d'une qualification professionnelle.

M. A_____ n'avait pas démontré de façon convaincante sa réelle volonté d'habiter dans l'immeuble. Il devait s'attendre à une opposition au congé donné aux locataires en place et à ce que leur départ soit retardé de ce fait.

- 16) Par réplique du 8 septembre 2017, M. A_____ a persisté intégralement dans les conclusions de son recours.

Il avait constitué C_____ dans le but de séparer clairement ses biens immobiliers professionnels et privés. S'il n'avait pas eu l'intention d'habiter dans l'appartement, il l'aurait fait acheter par sa société, vu le taux d'imposition plus favorable applicable à celle-ci. Il ne s'agissait pas d'une opération planifiée dans un but d'investissement commercial, mais d'une occasion non programmée, pour laquelle il avait dû constituer en urgence une société pouvant investir à ses côtés pour couvrir un lot qui n'avait pas trouvé preneur parmi les associés.

En outre, il connaissait évidemment l'existence des baux de l'immeuble, mais ne pouvait pas se douter que le bail le concernant serait prolongé jusqu'à fin 2013, soit plus de huit ans après sa résiliation. Le fait d'avoir vendu l'appartement l'année même de sa restitution par les locataires était une pure coïncidence et ne permettait pas de conclure à une vente commerciale.

Dans la mesure où les preuves produites ne devaient pas suffire, il priait le tribunal de faire entendre les témoins, afin de lui permettre de démontrer son intention d'occuper l'appartement.

- 17) Par jugement du 11 décembre 2017, le TAPI a rejeté le recours.

S'agissant de la requête de M. A_____ relative à la convocation d'une audience de comparution des parties et à l'audition de témoins, le dossier contenait les éléments nécessaires et suffisants à l'examen des griefs invoqués et des arguments mis en avant par chacune des parties, lesquels permettaient au TAPI de statuer immédiatement sur le litige, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de donner suite à la requête.

La profession et les fonctions d'administrateur de M. A_____ dans des sociétés actives dans le secteur de l'immobilier le rendaient susceptible de disposer de contacts privilégiés et de liens étroits avec des acteurs de cette

branche. Pour l'acquisition de l'immeuble litigieux, M. A_____ s'était en effet associé à des professionnels de l'immobilier, formant ainsi une société simple. Il avait par ailleurs procédé avec une partie de ses associés à l'acquisition et l'aliénation en 2009, d'une quinzaine d'appartements et de parkings. Il avait bénéficié d'une dispense de consignation relative à l'IBGI, réservée normalement aux professionnels de l'immobilier. M. A_____ soutenait que l'achat de l'immeuble avait été motivé par le fait de permettre aux membres de la société simple d'habiter dans de magnifiques appartements de grande surface, toutefois seul M. I_____ avait effectivement occupé l'un des appartements. Tous les appartements avaient été vendus à des tiers entre 2005 et 2011.

M. A_____ et ses associés devaient s'attendre à ce que les appartements de l'immeuble ne soient pas disponibles immédiatement en raison de procédures en contestation du congé et la prolongation de bail de plusieurs années. La vente de l'appartement très peu de temps après le départ des anciens locataires, avait procuré à M. A_____ un bénéfice substantiel de plus de CHF 1'400'000.-, généralement réservé à des professionnels de l'immobilier.

Par conséquent, le gain de la vente de l'appartement constituait bel et bien un revenu de l'activité professionnelle de M. A_____.

- 18) Par acte posté le 12 janvier 2018, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation, à ce que le gain en capital sur la vente de l'immeuble soit exonéré de l'impôt sur le revenu et au renvoi du dossier à l'AFC-GE en vue de l'émission d'une nouvelle décision de taxation, « sous suite de frais et dépens ». Subsidiairement, il a conclu à ce que la chambre administrative ordonne sa comparution personnelle et l'audition de témoins afin qu'il puisse apporter la preuve de ses allégations.

Il a réitéré les motifs et arguments de son recours de première instance et des derniers actes de procédure.

En sollicitant son audition et celle des témoins, il tentait de prouver quelles étaient les circonstances concrètes de l'achat, la gestion et la revente de l'appartement. Ces mêmes circonstances étaient, en effet, déterminantes pour la qualification du bien en question de fortune privée ou commerciale. Il tentait de prouver que l'acquisition du bien immobilier poursuivait un objectif personnel et non pas vénal. Son audition et celle des témoins étaient nécessaires et pertinentes afin de pouvoir établir que l'aliénation de l'appartement ne dépassait pas l'administration de sa fortune privée. Par conséquent, le TAPI n'aurait pas pu, de manière non-arbitraire, avoir la certitude que l'audition des parties et des témoins, ne l'aurait pas amené à modifier son opinion. Il n'avait, par ailleurs pas fourni d'explications quant à sa décision de ne pas procéder à l'audition de ces témoins.

En rejetant les offres de preuve des parties tendant à faire la lumière sur les circonstances concrètes du cas, le TAPI avait violé ses droits de procédure.

S'agissant de la qualification de la vente de l'appartement, son activité dans le secteur du chauffage pouvait certes présenter des liens avec le secteur immobilier, mais ceux-ci étaient suffisamment éloignés pour écarter un rapport étroit entre les deux activités. La constitution de la société simple ne constituait pas un critère pertinent pour remettre en cause le caractère privé de la vente qu'il avait effectuée, car le régime de la propriété commune avait été dicté par les circonstances d'acquisition de l'immeuble. Par ailleurs, la vente de l'appartement était sa première vente en son nom propre. Il n'avait procédé à aucune vente en nom soumise à l'impôt ordinaire, de sorte que ni une fréquence élevée d'opérations immobilières, ni une activité systématique et planifiée ne pouvaient lui être personnellement imputées. Pour le surplus, la durée de possession de l'appartement, de plus de sept ans, ne pouvait pas être considérée comme courte. Au vu de l'ensemble de ces éléments, la vente de l'appartement résultait de circonstances fortuites, indépendantes de sa volonté de réaliser un gain et devait être exonérée.

- 19) Le 23 janvier 2018, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 20) Le 2 mars 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle a persisté intégralement dans ses conclusions précédentes. Le grief de violation du droit d'être entendu soulevé par M. A_____ était infondé et le TAPI avait considéré à raison que le dossier était complet et que les mesures supplémentaires demandées n'étaient manifestement pas nécessaires ou utiles à la résolution du litige.

M. A_____ s'était associé pour l'acquisition du bien litigieux avec plusieurs autres professionnels de l'immobilier, avec qui il avait déjà opéré précédemment d'autres ventes professionnelles. Parmi ces personnes, seul M. I_____ avait occupé l'un des appartements pendant quelques années, tous les autres logements ayant été vendus à des tiers.

Les déclarations de M. A_____ selon lesquelles il comptait occuper personnellement l'appartement en question n'avaient pas été justifiées de façon crédible et convaincante. Étant donné que M. A_____ ne pouvait ignorer que des locataires occupaient l'appartement au moment de l'acquisition en 2005, il aurait dû s'attendre à ce que le bien ne soit pas immédiatement disponible. Sa décision de revendre le bien en 2011, juste après le départ des locataires, ne relevait pas de la simple coïncidence mais constituait au contraire un indice significatif de la volonté de M. A_____ de réaliser rapidement un gain immobilier important.

Au surplus, la plupart des autres indices développés par la jurisprudence pour reconnaître une opération professionnelle étaient également présents dans le cas d'espèce : M. A_____ disposait de connaissances spéciales dans le domaine de l'immobilier, excédant celles d'un simple particulier agissant dans le cadre d'une opération unique et purement fortuite. Il était également actionnaire et administrateur d'une société active dans l'immobilier dont le but était de réaliser des investissements immobiliers. Enfin, selon les principes généraux sur le fardeau de la preuve, dès lors que l'AFC-GE avait apporté un faisceau d'indices largement suffisant pour conclure à une qualification professionnelle d'aliénation litigieuse, il incombait à M. A_____ de renverser cette conclusion et démontrer le contraire, ce qu'il n'avait pas pu faire.

21) Le 2 mai 2018, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes.

a. M. I_____ a déclaré qu'il connaissait M. A_____ depuis quinze à vingt ans. En tant que régisseur il avait fait appel à son entreprise de chauffage, mais n'avait pas de liens plus particuliers avec lui qu'avec d'autres partenaires d'affaires. En 2004-2005, avec plusieurs partenaires, il avait vu que l'immeuble de la rue G_____ était à vendre. Il cherchait un appartement avec jardin pour sa famille. L'immeuble leur avait plu et ils avaient contacté d'autres personnes pour acheter l'immeuble et se répartir les appartements. Il avait choisi l'appartement du rez-de-chaussée car il avait un jardin. Il avait occupé l'appartement avec sa famille pendant un peu plus de six ans. Après cela, ses enfants étant devenus grands, il avait vendu l'appartement. Il avait pu occuper rapidement l'appartement avec sa famille, car il avait fait un échange avec un autre appartement dont il était locataire.

M. N_____, locataire de l'immeuble, l'avait informé que l'immeuble était à vendre, et c'est lui qui avait contacté les différentes personnes dont M. A_____. Ce dernier était intéressé par l'appartement jouxtant celui de M. I_____ au rez-de-chaussée. M. A_____ faisait partie des personnes intéressées à occuper personnellement un appartement, ce qui n'était pas le cas de tous les partenaires. M. I_____ avait appris que d'autres personnes avaient rencontré des difficultés à occuper l'appartement qu'ils s'étaient proposé d'habiter. Parmi les partenaires acquéreurs il y avait des personnes physiques et des sociétés. Pour sa part, M. I_____ faisait la différence, et le bien immobilier qu'il occupait personnellement était à son nom tandis que les opérations immobilières se traitaient par le biais de sociétés. Lorsque cela n'était pas le cas, il s'arrangeait préalablement avec l'AFC-GE. Durant la période où il avait habité dans l'appartement, c'était l'ancien locataire qui avait continué à occuper l'appartement voisin propriété de M. A_____.

b. M. H_____ a déclaré qu'il connaissait M. A_____ depuis plus de vingt ans. Il avait fait sa connaissance par le biais d'un ami commun et ils s'étaient

appréciés mutuellement et graduellement au point de devenir amis. Il lui était arrivé de passer des vacances avec M. A_____. L'opération d'achat de l'immeuble de la rue G_____ s'était déroulée il y a presque quinze ans. Un des amis de M. H_____ qui occupait l'immeuble à ce moment-là, avait appris que le propriétaire souhaitait vendre l'immeuble et l'en avait informé. M. H_____ en avait parlé autour de lui et constaté que plusieurs personnes étaient intéressées, soit pour y habiter soit pour investir. Les personnes intéressées avaient réussi à réunir les fonds nécessaires à l'acquisition au moyen d'une société simple. Au moment du tour de table initialement organisé, deux personnes avaient manifesté leur désir d'acquérir un appartement pour y habiter. Ces personnes étaient MM. I_____ et A_____. Ce dernier avait expliqué qu'il allait rendre visite tous les jours à sa mère et que l'emplacement lui aurait permis de diminuer ses déplacements. Il prévoyait également de vivre dans l'appartement avec sa compagne. MM. I_____ et A_____ s'étaient déclarés intéressés par les appartements au rez-de-chaussée, qui étaient très sympathiques car ils étaient dotés d'un jardin.

M. H_____ quant à lui avait également mis des fonds et acquis un appartement, mais sa femme et lui avaient rapidement abandonné l'idée d'y habiter. Son épouse considérait que partager un immeuble avec beaucoup de personnes dont ils étaient déjà proches était une mauvaise idée. À l'époque M. I_____ était en effet l'associé de M. H_____. Tant M. I_____ que M. A_____ avaient rencontré leurs locataires respectifs pour trouver une solution. M. I_____ avait pu trouver un terrain d'entente avec son locataire, mais pas M. A_____. Cela avait mené à l'ouverture d'une procédure civile. Cependant, il n'y avait pas eu de conflit particulier ou personnel avec les locataires en question. Ces derniers avaient trouvé une solution de relogement, mais pas avant que plusieurs années se soient écoulées.

c. M. A_____ a déclaré qu'au moment où l'acquisition de l'immeuble avait été envisagée, il avait 39 ans et que, à la suite de son divorce, il avait une nouvelle compagne avec laquelle il souhaitait fonder une famille. Il avait dit autour de lui qu'il était à la recherche d'un appartement. L'appartement de la rue G_____ était parfait pour ses besoins et lui permettait de se rapprocher de sa mère. Il avait donc manifesté dès le début son intérêt à acquérir un des deux appartements en rez-de-jardin. Il avait voulu rencontrer les locataires. Ces derniers lui avaient fait part de leur souhait de devenir propriétaires et de leur besoin d'un temps de réflexion à ce sujet. À la fin de cette entrevue, il avait l'impression qu'il serait possible d'occuper l'appartement dans un délai raisonnable, à savoir, dans son esprit, deux ans à deux ans et demi. La situation avait toutefois changé, et les locataires avaient intenté une action devant le TBL.

M. A_____ a également déclaré qu'il avait abandonné l'idée d'habiter dans l'appartement à la fin de l'année 2010. À ce moment, il avait eu des problèmes de

santé ainsi que des difficultés dans son couple. Dès lors, lorsqu'en 2011 il avait appris que les locataires voulaient finalement partir, sa vie avait complètement changé. Il avait par conséquent décidé de demeurer dans l'appartement qu'il occupait à l'avenue B _____. Après la résiliation de son bail, la propriétaire l'avait laissé rester quelques mois supplémentaires, puis il avait pu trouver un appartement à l'avenue B _____ qu'il avait occupé dès la fin de l'année 2005 ou début 2006. Il se sentait heurté par le fait qu'on lui reprochait d'avoir changé de choix de vie, alors qu'en six ou sept ans les circonstances personnelles avaient énormément changé.

d. À l'issue de l'audience, un délai au 8 juin 2018 a été fixé aux parties pour formuler leurs observations finales, après quoi la cause serait gardée à juger.

22) Le 7 juin 2018, M. A _____ a persisté dans ses conclusions.

Il contestait toute qualification de professionnel de l'immobilier étant donné que ni sa formation, ni son activité ne permettaient de le qualifier comme tel. L'audience du 2 mai 2018 avait par ailleurs permis de dissiper tout doute quant à sa volonté d'habiter l'appartement de la rue G _____, ce qui en faisait un bien appartenant à sa fortune privée d'un point de vue fiscal. Il ne pouvait lui être reproché de ne pas avoir prévu une procédure longue de plus de trois ans à l'encontre des locataires de l'appartement, alors que ces derniers avaient semblé disposés dans un premier temps à quitter le logement. Par ailleurs, cette procédure s'était achevée par une décision de justice prononçant la validité du congé notifié par M. A _____ aux locataires. Enfin, le témoignage de M. I _____ avait permis de constater que M. A _____ n'avait pas été la seule personne pour qui l'acquisition s'insérait dans un projet de vie personnel. Par ailleurs, M. A _____ avait également procédé à une dissociation de son patrimoine au profit d'une détention en nom et non pas au travers de sa société. Pour cette raison, M. A _____ ne s'était prévalu d'aucune déduction fiscale liée aux frais de la vente lors de la déclaration fiscale ayant mené à la taxation litigieuse.

23) Le 8 juin 2018, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

S'agissant du grief de la violation du droit d'être entendu invoqué par M. A _____, celui-ci était devenu sans objet car le vice avait été réparé par la chambre administrative lors de l'audience du 2 mai 2018. Sur la question de la qualification de la vente immobilière, l'audience de comparution personnelle et d'enquêtes n'avait pas apporté d'éléments nouveaux par rapport à ceux exposés par M. A _____ dans ses dernières écritures. Ce dernier n'avait pas démontré que les locataires lui auraient promis de libérer l'appartement dans les deux ans suivant son acquisition. De plus, en tant que personne active dans le domaine de l'immobilier et agissant lui-même avec d'autres professionnels de l'immobilier, M. A _____ ne pouvait pas prétendre ignorer au départ les difficultés liées au temps nécessaire pour faire partir un locataire d'un appartement dans le canton de

Genève. Par ailleurs, le fait que M. A_____ ait revendu le bien immobilier en 2011, soit juste après que l'appartement fût enfin devenu vacant, était significatif de sa volonté de réaliser dans un court délai un gain immobilier très important, ce qui était caractéristique d'une personne agissant en tant que professionnel de l'immobilier.

- 24) Sur quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Le recourant invoque dans son acte de recours que le TAPI aurait violé son droit d'être entendu en refusant sa comparution personnelle et l'audition de deux témoins, alors qu'il ne pouvait pas raisonnablement avoir la certitude que leur audition ne le ferait pas modifier son opinion.
 - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinents, 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 (ATA/241/2015 du 3 mars 2015 et les références citées).
 - b. La violation du droit d'être entendu est réparable devant l'instance de recours si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que l'autorité intimée, et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (ATF 138 I 97 consid. 4.1.6.1 ; ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.30/2003 du 2 juin 2003 consid. 2.4 ; ATA/241/2015 précité).
 - c. En l'espèce, la chambre administrative – qui dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI – a entendu le recourant, ainsi que les deux témoins dont il avait requis l'audition. Par ailleurs, elle a permis aux parties de s'exprimer par écrit à plusieurs reprises et d'exposer leurs arguments. Dans ces circonstances, une éventuelle violation du droit d'être entendu du recourant a été réparée devant la chambre de céans.

Le grief du recourant sera dès lors écarté.

- 3) Le litige porte sur la question de savoir s'il se justifiait de qualifier le bénéfice de CHF 1'415'687.-, issu de la vente de l'appartement sis à la rue G_____, de revenu provenant de l'activité professionnelle.
- 4) La présente cause concernant la période fiscale 2011, sont applicables la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, ainsi que la LIFD dans sa teneur en 2011.
- 5) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et 3 LIFD ; art. 17 LIPP).

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés ; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée (art. 27 let. j LIPP).

- 6) De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital 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 d'impôt 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 et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante. 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 l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle. Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux. 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 (re)vente ;
- la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable ;
- l'utilisation de connaissances spécialisées ;
- l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations ;
- le réinvestissement du bénéfice ou encore la constitution d'une société de personnes.

Peuvent être mentionnés également l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 6a ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.1 et 2.2 ; 2C_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1 ; 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 ; 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 18 ad art. 18 LIFD).

Si des éléments typiques de l'activité lucrative indépendante ne sont pas remplis dans le cas particulier, cela peut être compensé par d'autres éléments qui posséderaient une intensité particulière. Ce qui est décisif c'est que l'image d'ensemble reflétée par l'activité soit axée sur l'obtention d'un gain (ATF 125 II 113 consid. 3c ; Archives 69 788 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.425/2001 du 12 novembre 2002 consid. 3.3 = RDAF 2003 II 611 et les références citées ; 2A.205/2001 du 12 décembre 2001 consid. 2 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA, 1990/1991, p. 137ss).

Selon les cas, une opération unique peut même être assimilée à une telle activité 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, respectivement 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. Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants (ATF 96 I 655 ; ATF 93 I 285). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que la constitution d'une 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. Le Tribunal fédéral a ainsi retenu que trois opérations immobilières sur des lots de PPE en l'espace de sept ans dépassaient la simple gestion de la fortune privée (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).

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, du même coup, fait de l'immeuble un actif commercial (Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 153 - 154).

Le gain réalisé lors de la vente représente le produit de l'activité lucrative non seulement lorsqu'on est en présence de nombreux achats et ventes d'immeubles, mais également lorsqu'il est obtenu dans le cadre d'une opération isolée (ATF 93 I 285 ; ATF 92 I 121). Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre l'opération et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité indépendante principale ou accessoire (Danielle YERSIN, op. cit. , p. 141).

Ainsi, 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 (Danielle YERSIN, *ibid.*, p. 143-144).

- 7) En l'espèce, le recourant est le directeur et administrateur d'une société d'installations de chauffage. Il est également l'administrateur-président de la

société C _____ fondée en 2004, dont le but est de réaliser des investissements immobiliers. Par ailleurs, tel qu'il ressort de l'audition des parties, il entretient des liens étroits depuis une quinzaine d'années avec MM. I _____ et H _____ qui sont tous deux régisseurs. Ce sont du reste ces deux personnes qui l'ont averti de la vente de l'immeuble de la rue G _____. De par sa profession et ses fonctions d'administrateur dans des sociétés de la branche, il dispose ainsi de contacts privilégiés et de liens étroits avec des acteurs du secteur immobilier. Pour l'acquisition de l'immeuble litigieux, le recourant s'est en effet associé, lui et sa société (C _____), à des professionnels de l'immobilier, formant ainsi une société simple regroupant notamment une agence immobilière et des régisseurs (MM. I _____, H _____ et J _____).

C'est notamment avec ces trois dernières personnes qu'il a participé à l'achat, puis à la vente en 2009, d'une quinzaine d'appartements à la rue L _____, ainsi que de parkings à l'avenue M _____. Lors de ces opérations, il avait bénéficié d'une dispense de consignation relative à l'IBGI, accordée normalement aux professionnels de l'immobilier. Tenant compte de ses ventes, le recourant a ainsi procédé à plusieurs opérations immobilières entre 2009 et 2011.

Le recourant admet que les fonds étrangers investis dans l'immeuble étaient « relativement élevés » lors de l'acquisition et qu'ils représentaient par la suite 80 % de la valeur du bien.

Il soutient que l'achat de l'immeuble était principalement motivé par le souhait de certains membres de la société simple d'habiter dans de magnifiques appartements de grande surface. En pratique, cependant, seule la famille de M. I _____ a pu occuper l'un des appartements pour une durée de six ans. Les autres appartements ont tous été vendus entre 2005 et 2011 à des tiers.

Le recourant explique que la longue procédure devant le TBL et les importantes modifications dans sa situation personnelles l'ont découragé et il avait finalement décidé de vendre son lot en PPE. Malgré la situation personnelle délicate dans laquelle il s'est retrouvé en 2011, le recourant, ainsi que ses associés, professionnels de l'immobilier, pouvaient s'attendre à ce que les appartements de l'immeuble ne soient pas disponibles immédiatement en raison de procédures en contestation de congé et de prolongations de bail de plusieurs années.

Enfin, lorsqu'il a vendu l'appartement en septembre 2011 – soit le moment déterminant selon la jurisprudence précitée –, le recourant a obtenu un bénéfice substantiel de plus de CHF 1'400'000.- en profitant du départ récent des locataires, ce qui démontre qu'il avait, au-delà de ses circonstances personnelles du moment - lesquelles ne sont pas mises en doute par la chambre de céans -, la volonté de maximiser son bénéfice.

- 8) Au vu de ces éléments, c'est à raison que l'AFC-GE a qualifié le bénéfice de la vente de l'appartement comme relevant de l'activité professionnelle de M. A_____. Le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé, de même que la décision de l'AFC-GE sur la réclamation de M. A_____.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- 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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 janvier 2018 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 décembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 700.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Nicolas Merlino, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, M. Pagan, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :