

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/148/2023-ICCIFD

ATA/90/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 janvier 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représenté par Michel LAMBELET, mandataire

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 janvier 2024 (JTAPI/13/2024)**

EN FAIT

- A. a.** Par contrat du 17 mars 2008, A_____ et B_____ ont constitué une société simple ayant pour but une promotion immobilière à Genève (ci-après : promotion C_____). Selon les termes de ce contrat, cette société avait pour but entre autres la conservation par A_____, à titre personnel, de l'appartement n° 106.
- b.** Le 9 novembre 2012, A_____ a déposé sa déclaration fiscale pour l'exercice 2011 en y annexant les comptes 2011 relatifs à cette promotion. Ces comptes faisaient notamment état, parmi les actifs, de deux appartements duplex (ci-après : lots n^{os} 104 et 107) valant CHF 328'886.- chacun, ainsi que de l'« attribution d'un appartement » [au contribuable] valant CHF 200'000.- (ci-après : lots n^{os} 103 et 106), laquelle comprenait également une place de stationnement.
- c.** Le 20 avril 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sollicité du contribuable la remise des écritures relatives à la comptabilisation des lots n^{os} 103, 104, 106 et 107 de la promotion immobilière passés dans sa fortune privée.
- d.** Le 8 juin 2017, l'intéressé a expliqué que l'appartement 4.01 lui avait été attribué pour un prix de revient de CHF 200'000.-.
- e.** Le 20 octobre 2017, en guise de réponse à une nouvelle demande de renseignements du 29 septembre 2017, le contribuable a indiqué que l'activité de promotion C_____ était déployée sous la forme d'une société simple dans laquelle lui-même et B_____ étaient associés, en raison de 50% chacun. Le montant de revient de CHF 200'000.- du lot 4.01 correspondait à la quote-part des coûts attribuée audit lot. Il n'y avait pas de document attestant la valeur en question.
- f.** Par demandes de renseignements des 21 mars et 25 mai 2018, l'AFC-GE a requis du contribuable le détail des lots et leurs valeurs.
- g.** Le 8 juin 2018, A_____ a fourni deux anciens courriers datés de 2014 et 2015 accompagnés d'annexes. L'un des documents attestait du prix de revient de CHF 200'000.- attribué au lot 4.01. Étaient également joints un tableau des surfaces et de répartition de l'ensemble des appartements, le bilan et le compte de résultat au 31 décembre 2011 de la promotion immobilière, ainsi qu'une copie d'un bail à loyer de l'un des appartements.
- h.** Sur la base des documents et explications fournis par le contribuable les 8 juin 2017, 20 octobre 2017 et 8 juin 2018, l'AFC-GE a retenu, par bordereaux du 3 février 2022, que le transfert des lots n^{os} 103 et 106 de sa fortune commerciale à sa fortune privée avait généré un produit d'exploitation de CHF 1'580'000.-. Elle a fixé la valeur fiscale de ces lots à CHF 1'780'000.-, pour la fortune. Elle a par ailleurs considéré les lots n^{os} 104 et 107 comme immeubles locatifs et a arrêté leur valeur fiscale respective à CHF 362'612.- et CHF 369'205.-.

B. a. Le 2 mars 2022, A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux, soutenant que la valeur vénale des lots n^{os} 103 et 106 devait être fixée à CHF 365'909.-.

b. Dans le cadre de l'instruction de cette réclamation, et après que l'AFC-GE l'eut rendu « attentif » au fait que le bénéfice résultant du transfert susmentionné était imposable à titre de revenu de son activité indépendante, A_____ ne s'y est pas opposé, se limitant à prétendre à l'imposition différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble, en se fondant sur les art. 18a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 19A de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Il faisait valoir que la valeur vénale en 2011 des lots n^{os} 103 et 106 « pouvait être » fixée à CHF 474'616.-, en raison d'un blocage des loyers y relatifs (d'une durée de cinq ans).

c. Par décisions du 13 décembre 2022, l'AFC-GE a admis partiellement cette réclamation, la rejetant pour le surplus.

Les valeurs vénales de l'appartement et du garage, que le contribuable s'était attribués dans le contexte de sa promotion immobilière, avaient été estimées respectivement à CHF 1'345'000.- et CHF 30'000.-, en tenant compte du prix du marché des appartements en propriété par étages (ci-après : PPE) durant l'année 2011, qu'elle avait pondéré de 10%. L'imposition différée du bénéfice en découlant ne pouvait être accordée, étant donné que ces immeubles provenaient d'une promotion immobilière. Le produit découlant de ce transfert était fixé à CHF 1'175'000.-.

C. a. Par acte du 13 janvier 2023, A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à ce que celui-ci constate l'inexistence du transfert des lots n^{os} 103 et 106 dans sa fortune privée et l'absence d'un bénéfice imposable y relatif.

Ce n'était pas en 2011 qu'il avait manifesté à l'AFC-GE sa volonté de transférer les lots n^{os} 103 et 106 dans sa fortune privée. Lors de cette année, il n'avait pas non plus cessé définitivement son activité indépendante. Par conséquent, aucun produit y relatif ne pouvait être imposé en 2011. Pour le même motif, il n'y avait pas lieu d'estimer la valeur de ces biens au 31 décembre 2011.

Par ailleurs, étant donné qu'il s'agissait d'actifs immobilisés, l'imposition des réserves latentes en découlant devait être différée jusqu'à leur aliénation, conformément aux art. 18a LIFD et 19A LIPP.

Il a notamment produit une copie des « comptes provisoires au 31 décembre 2011 sous réserve d'écritures d'ajustement » (établis par un expert-comptable diplômé), à teneur desquels un poste « A_____ - appartement » de CHF 200'000.- était comptabilisé parmi les passifs.

b. Le 21 avril 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

A_____ avait en effet poursuivi son activité indépendante après 2011. Toutefois, il ressortait non seulement du contrat de société simple du 17 mars 2008 (art. 2 let.

c), mais également des courriers du contribuable des 8 juin 2017, 20 octobre 2017 et 8 juin 2018, qu'il s'était attribué – en 2011 et à titre personnel – les lots n^{os} 103 et 106, au prix de CHF 200'000.-. Ces éléments démontraient clairement sa volonté manifeste de les transférer dans sa fortune privée. De plus, au 31 décembre 2011, ces lots ne faisaient plus partie des actifs de la promotion immobilière.

Elle avait fixé la valeur vénale de ces lots sur la base des données annuelles tenant compte de l'ensemble des ventes de PPE faites dans le canton. La valeur de CHF 7'500.-/m² retenue sur cette base avait ensuite été pondérée et ramenée à CHF 6'750.-/m². Ainsi, compte tenu de leur surface, la valeur vénale de l'appartement avait été arrêtée à CHF 1'345'000.- et celle de la place de stationnement à CHF 30'000.-.

Enfin, ces lots ne pouvant pas être considérés comme actifs immobilisés, puisque provenant d'une promotion immobilière destinée à la vente, l'imposition différée requise ne pouvait pas être accordée.

c. Par jugement du 8 janvier 2024, le TAPI a rejeté le recours.

En produisant en annexe à sa déclaration fiscale 2011 les comptes 2011 de la promotion immobilière faisant état d'une attribution en faveur de A_____, dans le cadre de la répartition du résultat annuel entre les associés, d'un appartement valant comptablement CHF 200'000.- (lots n^{os} 103 et 106), il y avait une volonté manifeste de procéder à ce transfert en 2011 et que, par conséquent, devait être imposée la réserve en découlant dans le cadre de cette année fiscale.

Cette imposition ne pouvait être différée, dans la mesure où l'appartement en question n'avait pas servi à son exploitation commerciale en tant que telle, mais avait été construit (ou rénové) pour être vendu, si bien qu'il s'apparentait à une simple marchandise, et non à un actif immobilisé.

Quant à l'estimation du bien immobilier, l'AFC-GE avait fixé la valeur vénale des lots n^{os} 103 et 106 à CHF 7'500.-/m², sur la base de l'ensemble des ventes de PPE dans le canton en 2011. Elle avait ensuite pondéré cette valeur de 10 %, la ramenant ainsi à CHF 6'750.-/m². En conséquence, compte tenu de leur surface, elle avait arrêté la valeur vénale de l'appartement à CHF 1'345'000.- et celle de la place de stationnement à CHF 30'000.-. Dans la mesure où cette estimation était fondée sur des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvaient dans des conditions analogues, elle paraissait parfaitement conforme à l'art. 50 let. e LIPP. Le contribuable ne remettait pas en cause cette méthode d'estimation en tant que telle, se limitant à prétendre qu'elle devait se fonder sur les loyers fixés par l'autorisation de construire. Or, il perdait de vue que de tels loyers étaient pris en considération pour fixer la valeur locative d'un immeuble (revenu), et non pour déterminer sa valeur fiscale (fortune).

D. a. Par acte du 9 février 2024, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation.

Invoquant la violation du principe de la maxime d'office (*recte* : la maxime inquisitoire) et de son droit d'être entendu, il reprochait au TAPI de ne pas avoir donné suite à sa demande de faire procéder à une expertise pour estimer la valeur vénale des lots n^{os} 103 et 106, pas plus qu'il n'avait pu se déterminer sur le résultat de l'estimation réalisée par l'AFC-GE.

Répondant à une interrogation de B_____ au nom et pour le compte des associés, un membre féminin du personnel de l'AFC-GE avait confirmé que le transfert d'un bien immobilier commercial dans la fortune privée se faisait au moment de la vente et non pas au moment de la répartition interne décidée par les associés de la société simple. C'était sur la base de ces indications qu'ils avaient procédé à la mise en œuvre de la répartition des lots n^{os} 103, 104, 106 et 107 puisqu'ils ne risquaient pas de devoir s'acquitter des impôts sur le bénéfice non réalisé de façon anticipée, à savoir avant qu'une vente effective n'ait eu lieu avec pour corollaire la perception des liquidités y relatives. Compte tenu des assurances données, l'AFC-GE avait agi contrairement à la bonne foi et à la protection de la confiance.

Il n'avait jamais manifesté de manière claire, précise et sans équivoque, dans le cadre de ses rapports avec des autorités fiscales, sa volonté de transférer les lots n^{os} 103 et 106 dans sa fortune privée. L'AFC-GE, qui avait utilisé des vocables non affirmatifs dans ses écritures, ne pouvait montrer une déclaration émanant de lui allant dans ce sens. Si elle se fondait sur sa déclaration fiscale, qui avait été déposée le 12 novembre 2012, pour admettre cette volonté, celle-ci était alors intervenue en 2012 et non pas en 2011. S'il avait voulu transférer les lots dans sa fortune privée, il ne les aurait pas portés à leur valeur commerciale de CHF 200'000.- dans sa déclaration d'impôt.

Il contestait la valeur vénale de CHF 1'375'000.- retenue de façon arbitraire par l'AFC-GE. Elle avait commencé par la fixer à CHF 1'780'000.- puis, confrontée à une estimation de sa part à CHF 474'616.- tenant compte notamment des loyers fixés par l'ancien département de l'aménagement, du logement et de l'énergie (ci-après : DALE) et capitalisés au taux de 2011, elle avait changé de point de vue et retenu une valeur de CHF 1'375'000.-. Elle justifiait à tort cette nouvelle évaluation par les ventes de lots de la promotion C_____ en 2016, 2017, voire 2022, ce qui démontrait l'inanité de cette estimation, car les lots vendus étaient par exemple exempts de toute condition de location de la part du DALE. Les ventes avaient eu lieu bien après 2011, et la pondération de 10 % retenue ne concernait en rien la spécificité des lots n^{os} 103 et 106 grevés de charges par le DALE. Il n'était pas sérieux de valoriser des biens comportant d'importantes spécificités, qui avaient conduit les associés de la promotion à ne pas les mettre en vente, à l'aune des standards habituels relatifs à des biens « usuels ».

b. Le 14 mars 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance n'était pas fondé, dès lors que la convention de société simple prévoyait expressément une répartition interne des lots litigieux entre A_____ et son associé

lors de sa signature en 2008, soit quatre ans avant le courriel de la représentante de l'AFC-GE. Ce courriel était par ailleurs destiné à l'associé, qui ne faisait que communiquer des informations générales, si bien que cette représentante avait précisé expressément ne répondre de manière exhaustive que lors de la taxation.

Selon le système *postnumerando* adopté dans le canton de Genève, les contribuables remplissaient chaque année une déclaration d'impôt dans laquelle ils déclaraient les revenus et la fortune de l'année précédente. Ainsi, même si une déclaration fiscale 2011 avait été déposée en 2012, elle concernait les éléments de revenus et de fortune réalisés par les contribuables durant la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011.

C'était sur la base de l'art. 50 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qu'elle avait valorisé les biens immobiliers transférés dans la fortune privée du contribuable, prenant notamment en considération les ventes réalisées dans la même promotion immobilière, dont les prix avaient été largement pondérés pour retenir, au final, une valeur de CHF 6'750.-/m².

Le contribuable n'avait jamais déposé de demande d'expertise auprès d'elle, demande qu'il aurait dû faire avant le 31 décembre 2011. Il n'avait de surcroît jamais expliqué quel était le changement important de la valeur des lots n^{os} 103 et 106 qui aurait justifié une modification de leurs valeurs.

c. Le 20 décembre 2024, faisant suite à une demande de la chambre administrative, l'AFC-GE lui a fait parvenir notamment une copie d'un acte interruptif de prescription du droit de taxer qu'elle avait adressé à A_____ le 15 novembre 2016. Se fondant sur cette lettre, elle alléguait que les bordereaux de taxation, émis le 3 février 2017 (recte : 2022), respectaient le délai de prescription du droit de taxer.

d. Le 23 décembre 2024, A_____ s'est prévalu de la prescription du droit de taxer pour l'exercice 2011.

e. Le 13 janvier 2025, l'AFC-GE a complété ses déterminations sur la question de la prescription du droit de taxer. Après avoir rectifié l'erreur de date concernant la date d'émission des bordereaux de taxation, elle précisait qu'outre la lettre du 15 novembre 2016, les différentes demandes de renseignements des 20 avril 2017, 29 septembre 2017, 21 mars 2018 et 25 mai 2018 constituaient autant d'actes interruptifs de prescription.

f. Le 16 janvier 2025, le recourant a persisté dans ses conclusions. L'AFC-GE se fourvoyait lorsqu'elle prétendait que la prescription du droit de taxer n'était pas acquise à la suite de l'envoi de la lettre du 15 novembre 2016 car les bordereaux de taxation auraient été émis le 3 février 2017 ; en effet, leur émission datait du 3 février 2022. Le nouveau délai de prescription qui avait commencé à courir le 16 novembre 2016 avait donc expiré à la fin du mois de novembre 2021. Il excipait donc de la prescription du droit de taxer l'année 2011.

g. Sur ce, 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. 145LIFD).

2. Se pose la question du droit matériel applicable.

2.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

2.2 En l'occurrence, le litige porte sur la taxation ICC et IFD pour l'année 2011. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1995, dans sa teneur lors de la période fiscale litigieuse.

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) trouve également application. Quant à l'ICC, le 1^{er} janvier 2010, est entrée en vigueur la LIPP. L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Elle s'applique donc pour la période fiscale 2011.

3. Compte tenu de l'ancienneté de la taxation litigieuse, se pose également la question de la prescription du droit de taxer.

3.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4). Ces questions doivent également être examinées dans le cadre d'une demande de sûretés. Lorsqu'une créance fiscale est prescrite, elle n'est plus exigible, de sorte que des sûretés ne peuvent plus être requises pour la garantir (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1 ; 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.6.4).

3.2 Conformément à l'art. 120 LIFD, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les art. 152 et 184 sont réservés (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue (al. 2) : pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a) ; aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b) ; aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c). Un nouveau délai de prescription commence à courir (al. 3) : lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable

avec lui du paiement de l'impôt (let. a) ; lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b); lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c) ; lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4).

3.3 Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; 126 II 1 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).

3.4 En l'occurrence, il ressort du dossier que l'AFC-GE a fait parvenir au recourant le 15 novembre 2016 une lettre constituant un acte interruptif de prescription, si bien qu'un nouveau délai de prescription a commencé à courir. Ce nouveau délai de prescription a été par la suite interrompu par les différentes demandes de renseignements adressées par l'intimée au recourant les 20 avril 2017, 29 septembre 2017, 21 mars 2018 et 25 mai 2018. Entre cette dernière date et l'émission des bordereaux d'impôts le 3 février 2022, il s'est écoulé moins de quatre ans, soit un délai inférieur aux cinq ans requis pour retenir une prescription du droit de taxer.

Contrairement aux allégations du recourant, la prescription quinquennale du droit de taxer n'était pas acquise au moment de la taxation. Il en va de même de la prescription absolue de quinze ans, qui n'est pas non plus atteinte.

- 4.** Le recourant reproche à l'AFC-GE de n'avoir ni fait droit à sa demande d'expertise de la valeur vénale du bien immobilier ni permis qu'il se détermine sur l'estimation des biens immobiliers à laquelle elle a procédé. Il invoque à cet égard la violation de la maxime d'office et du droit à la preuve.

4.1 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 d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1). Ce droit ne s'étend qu'aux éléments pertinents pour l'issue du litige et n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit d'être entendu n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 140 I 68 consid. 9.6 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_83/2019 du 29 janvier 2020

consid. 3.2 ; 2C_236/2019 du 4 juillet 2019 consid. 5.2 ; ATA/484/2020 du 19 mai 2020 consid. 2a et les arrêts cités).

4.2 La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA, qui parle à tort de maxime d'office). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

4.3 En l'occurrence, il ressort du dossier que l'AFC-GE avait retenu dans les bordereaux fiscaux notifiés au recourant la valeur de CHF 1'780'000.- pour les biens immobiliers en cause, valeur que le recourant avait contestée, conduisant celle-là à procéder, dans le cadre de la procédure de décision de réclamation, à une nouvelle estimation arrêtée à CHF 1'375'000.-. Or, comme il sera vu plus en détail ci-après, le recourant n'a pas déposé de nouvelle demande d'expertise de ses biens immobiliers avant le 31 décembre 2011 ; aussi et surtout, les 21 mars et 25 mai 2018, l'AFC-GE a demandé en vain au recourant de lui fournir le détail des lots et de leur valeur. De même, faisant suite à la contestation de l'estimation attribuée aux biens immobiliers en cause dans les bordereaux fiscaux, celle-là a demandé les 28 mars et 10 mai 2022 à celui-ci, dans le cadre de l'instruction de la réclamation de lui remettre un rapport d'expertise détaillé de leur valeur vénale, ce à quoi ce dernier a répondu qu'il était difficile de définir cette valeur onze ans après le transfert. Dans ces conditions, on doit retenir que le TAPI n'avait pas à ordonner une expertise.

Le grief sera ainsi écarté.

5. Le recourant invoque – pour la première fois devant la chambre de céans – la violation du principe de la bonne foi.

5.1 Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 *in fine* Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). L'art. 9 *in fine* Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_626/2019 du

8 octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées ; ATA/1127/2024 du 24 septembre 2024 consid. 2.8 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

5.2 En l'espèce, le recourant se prévaut du fait qu'un membre du personnel de l'AFC-GE aurait confirmé que le transfert d'un bien immobilier commercial dans la fortune privée se faisait au moment de la vente et non pas au moment de la répartition interne décidée par les associés de la société simple. Quand bien même une telle déclaration serait avérée – ce qui n'est nullement le cas, le recourant ne fournissant aucune pièce à cet égard ni ne donnant aucun détail concret sur les circonstances dans lesquelles le renseignement allégué aurait été donné –, on ne saurait retenir qu'il s'agisse là d'une promesse expresse d'un certain traitement fiscal de la part de l'intimée.

Le grief sera ainsi écarté.

6. Le recourant conteste l'évaluation de ses biens immobiliers à CHF 1'375'000.-, prise en compte dans sa taxation 2011.

6.1 Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui

s'écarterent par trop de la valeur vénale (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcent de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.1).

Dans le canton de Genève, la LIPP précise que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). La valeur vénale ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.3).

Selon l'art. 50 let. e LIPP, les « autres immeubles », parmi lesquels figurent les immeubles en copropriété par étages sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif.

6.2 Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêts du Tribunal fédéral 2C_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b).

S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/45/2018 précité consid. 4b ; ATA/960/2014 consid. 5b ; RDAF 2000 II p. 280).

La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété. Tel n'est notamment pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/71/2018 précité consid. 7b ; ATA/618/2014 du 12 août 2014 consid. 2e).

Le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'une stricte application des règles de procédure, notamment celles relatives aux délais, était justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit. Il a dès lors nié tout formalisme excessif en lien avec le délai pour demander l'expertise du bien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_120/2022 du 10 juin 2022 consid. 4 ; 2C_734/2008 précité consid. 6.2).

6.3 En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les arrêts cités). Il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts.

6.4 En l'espèce, le TAPI a constaté que la valeur déterminante arrêtée par l'intimée correspondait à la valeur vénale de l'appartement fixée à CHF 1'345'000.- et à celle de la place de stationnement à CHF 30'000.-. Pour aboutir à ces montants, l'AFC-GE, soit plus précisément son service d'évaluation compétent, avait fixé la valeur vénale des lots n^{os} 103 et 106 à CHF 7'500.-/m², sur la base de l'ensemble des ventes PPE faites dans le canton en 2011, puis avait procédé à une pondération de cette valeur de 10%, la réduisant ainsi à CHF 6'750.- /m².

En tant qu'une telle évaluation reposait sur les prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvaient dans des conditions analogues, c'est à juste titre que le TAPI a jugé qu'elle était conforme à l'art. 50 let. e LIPP. Le fait que la valeur

fiscale retenue résulte d'une modification de la valeur initialement arrêtée dans les premiers bordereaux fiscaux ne change rien à cette conclusion, pas plus que la volonté du recourant de vouloir substituer sa propre estimation à celle de l'intimée, sans démontrer en quoi cette dernière serait contraire au droit. Il ne peut non plus se prévaloir du transfert des biens immobiliers en cause dans sa fortune privée pour contester la détermination de la valeur vénale à laquelle a procédé l'intimée, comme il sera examiné ci-après.

Le recourant ne conteste pas ne pas avoir déposé une nouvelle demande d'expertise de ses biens immobiliers avant le 31 décembre 2011, puisqu'il ressort du dossier qu'une telle demande n'a été formulée que dans sa réplique devant le TAPI, contrairement à la jurisprudence citée. Il n'est donc pas fondé à se prévaloir de la violation de son droit d'être entendu et encore moins du formalisme excessif, dès lors que sa demande était tardive (ATA/1401/2021 du 21 du décembre 2021 consid. 4, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_120/2022 du 10 juin 2022, consid. 4).

Il apparaît également que, les 21 mars et 25 mai 2018, l'AFC-GE a demandé en vain au recourant de lui fournir le détail des lots et de leur valeur. De même, faisant suite à la contestation de l'estimation attribuée aux biens immobiliers en cause dans les bordereaux fiscaux, celle-là a demandé les 28 mars et 10 mai 2022 à celui-ci, dans le cadre de l'instruction de la réclamation de lui remettre un rapport d'expertise détaillé de leur valeur vénale, ce à quoi ce dernier a répondu qu'il était difficile de définir cette valeur onze ans après le transfert. En ne répondant pas aux demandes de rapport d'expertise émanant de l'AFC-GE, le recourant qui ne s'est ainsi pas conformé aux exigences de répartition du fardeau en matière fiscale a ainsi échoué à apporter la preuve de la réduction de sa charge fiscale. Partant, il doit s'accommoder de la valeur fiscale retenue par l'intimée.

Mal fondé, le grief sera écarté.

7. Le recourant conteste l'imposition en son chef pour l'exercice 2011 des biens immobiliers en cause à leur valeur vénale et demande à être au bénéfice d'un report d'imposition.

7.1 En principe, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation (art. 18 al. 2 LIFD). Il existe une disposition similaire pour l'ICC (art. 8 al. 1 LHID ; art. 19 al. 2 LIPP). L'art. 18 al. 3 LIFD précise que l'art. 58 LIFD, régissant le bénéfice net imposable des personnes morales, s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Une disposition équivalente existe en matière d'ICC (art. 19 al. 4 phr. 1 LIPP).

7.2 Le passage de la fortune commerciale à la fortune privée constitue un cas de réalisation systématique. Il déclenche l'imposition des réserves latentes alors qu'il n'y a pas de changement de propriétaire sur le plan civil (Yves NOËL, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 76 *ad* art. 18 LIFD).

Le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale à la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, à l'égard des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 6c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_851/2015 et 2C_852/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2). Dans le cadre d'une transformation d'une entreprise individuelle en société à responsabilité limitée, le Tribunal fédéral a récemment jugé qu'une telle volonté peut découler du fait que des biens de l'entreprise individuelle ne sont pas repris dans la nouvelle société, ce qui implique – par acte concluant – un passage de ceux-ci dans la fortune privée du propriétaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2014 du 9 février 2015 consid. 7.2).

7.3 L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n. 51 *ad* art. 57-58). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 89).

7.4 Aux termes de l'art. 18a al. 1 LIFD et 19A al. 1 LIPP, lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

7.5 Selon la Circulaire n° 26 sur les nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II, édictée le 16 décembre 2009 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (ci-après : la circulaire n° 26), le différé n'est possible que pour les immeubles que le travailleur indépendant possède dans son actif immobilisé, et non pour ceux de son actif circulant (commerce professionnel d'immeuble).

Pour qualifier un bien d'actif immobilisé, il convient de se référer à son affectation dans l'entreprise ainsi qu'au caractère durable de l'investissement réalisé. Un actif immobilisé est en effet acquis en vue d'un usage répété et non dans le but d'une revente. Il s'oppose ainsi à l'actif circulant, qui est acheté et revendu constamment. Les biens immobiliers d'une promotion immobilière en cours constituent des actifs circulants et l'imposition différée n'est donc pas possible (Bastien VERREY, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 9 *ad art.* 18a LIFD, p. 351).

7.6 Selon la jurisprudence, il y a lieu de distinguer trois types de biens immobiliers : ceux faisant partie de l'actif circulant, destinés à la revente et considérés comme des marchandises, les immeubles d'exploitation servant directement à l'exploitation commerciale de l'entreprise (actifs immobilisés) et, enfin, les immeubles de placement, qui ne servent qu'indirectement l'entreprise, par le rendement qu'ils lui procurent (arrêts du Tribunal fédéral 2C_50/2011 du 16 mai 2011 et 2C_107/2011 du 2 avril 2012 = RDAF 2012 II 539).

Le Tribunal fédéral a, dans ces arrêts, admis qu'en général, le commerçant professionnel d'immeubles ne dispose pas d'immeubles pouvant être qualifiés d'actifs immobilisés ou de placement et qu'il s'agissait plutôt d'actifs circulants (arrêt du Tribunal fédéral 2C_107/2011 précité consid. 3.2), comme le prévoit du reste la circulaire (circulaire n° 26, ch. 2.1).

7.7 En l'espèce, il n'est pas contesté que les biens immobiliers litigieux faisaient partie de la fortune commerciale de la promotion immobilière. Or, il ressort clairement du contrat de société simple que les parties contractantes prévoyaient l'attribution de l'appartement n° 106 au recourant. Il convient dès lors de déterminer si le bien immobilier a été prélevé par le recourant, afin de connaître le moment du passage du bien dans la fortune privée.

Il apparaît à la lecture des comptes 2011 de la promotion immobilière annexés à la déclaration fiscale 2011 du recourant que ceux-ci faisaient état de l'attribution d'un appartement à la valeur comptable de CHF 200'000.- (lots n^{os} 103 et 106) au recourant. Dès lors, bien que le contrat de société simple contînt déjà une clause relative au transfert de l'appartement au recourant, ce n'est que le 31 décembre 2011 au plus tard que l'intéressé, par acte concluant, a manifesté de manière reconnaissable pour l'autorité fiscale que l'immeuble en question, qui ne figurait plus dans les actifs de la promotion immobilière au 31 décembre 2011, passait dans sa fortune privée. Le fait que le recourant ait porté l'appartement litigieux à la valeur de revient dans les comptes de la promotion immobilière ne suffit pas à remettre en cause cette conclusion. Ainsi, c'est à juste titre que le TAPI a confirmé qu'on était en présence d'un cas de réalisation systématique qui ouvrait la voie à l'imposition des réserves latentes au titre de bénéfice relatif au passage de l'immeuble litigieux dans la fortune privée du recourant.

Ce dernier ne peut se prévaloir de l'imposition différée de ces réserves latentes. En tant qu'il est indiscutable que le bien immobilier concerné faisait partie de l'actif

circulant de la promotion immobilière, conformément à la jurisprudence précitée, l'une des conditions nécessaires au report de l'imposition en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée n'est pas remplie. Partant, les dispositions de l'art. 18a al. 1 LIFD et 19A al. 1 LIPP ne sont pas applicables au présent cas.

Il résulte de ce qui précède que le jugement du TAPI ne prête pas le flanc à la critique. Entièrement infondé, le recours sera rejeté.

8. Au vu de l'issue du litige, un émoulement de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et ne peut dès lors se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 février 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 janvier 2024 ;

au fond :

le rejette ;

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

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Michel LAMBELET, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

J-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :