

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2054/2017-ICCIFD

ATA/1320/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 4 décembre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par la Fiduciaire Franco Bonaparte, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
9 avril 2018 (JTAPI/324/2018)**

---

## EN FAIT

1. Au début des années 2000, Monsieur A\_\_\_\_\_ a acquis la moitié du capital-actions de la société B\_\_\_\_\_ (ci-après : B\_\_\_\_\_), dont le but social est « entretien général et nettoyage de bâtiments ; services, prestations et vente de produits liés aux immeubles et à l'entretien des bureaux ; gérance et courtage ». En 2001, il en est devenu administrateur, conjointement avec son ex-belle-mère, Madame C\_\_\_\_\_, fondatrice de cette entreprise en octobre 1996.

2. Par acte d'achat daté des 13 et 25 juillet 2007, M. A\_\_\_\_\_ et Mme C\_\_\_\_\_ ont acquis, conjointement et à parts égales, la propriété d'un immeuble, sis sur la parcelle n° 1\_\_\_\_\_, feuille 2\_\_\_\_\_ de la commune Genève-Petit-Saconnex, à l'adresse D\_\_\_\_\_, au prix de CHF 1'960'000.-.

Cette adresse correspondait au siège de B\_\_\_\_\_, après que celle-ci eut été domiciliée à E\_\_\_\_\_ à Genève.

3. Au 31 décembre des années 2008 à 2011, M. A\_\_\_\_\_ et Mme C\_\_\_\_\_ ont établi des documents comptables relatifs à cet immeuble, sous l'intitulé « Société : D\_\_\_\_\_ / C\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_ 7 », comprenant les bilans et comptes de « produits et charges » des exercices.

À l'actif de ces bilans figurait notamment la valeur de l'immeuble et celle des travaux y relatifs, tandis qu'au passif étaient comptabilisés les emprunts liés audit bien. Dès 2008, des travaux de transformations avaient été entrepris, soit notamment : rénovation et aménagement de bureaux et stockage, construction d'un sous-sol avec monte-charge et remaniement et adjonction des sorties de secours et d'un sas d'entrée. Le coût de ces travaux s'était élevé à CHF 607'652.35 au 31 décembre 2008 et à CHF 3'147'992.49 au 31 décembre 2011. Les dettes liées à l'immeuble s'étaient élevées à CHF 1'906'635.63 au 31 décembre 2008 et à CHF 3'993'624.34 au 31 décembre 2011, y compris un emprunt hypothécaire de CHF 3'686'000.-. L'investissement propre de chaque associé était de CHF 445'547.- au 31 décembre 2008.

4. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2007, M. A\_\_\_\_\_ a notamment indiqué être propriétaire de trois immeubles, deux étant « locatifs ou loués » (dont un sis E\_\_\_\_\_ qui était également détenu pour moitié avec Mme C\_\_\_\_\_) et celui sis D\_\_\_\_\_ étant occupé par lui-même. Ses dettes hypothécaires totalisaient CHF 2'087'500.-.

5. Par acte du 24 septembre 2012, avec effet au 3 décembre 2012, M. A\_\_\_\_\_ et Mme C\_\_\_\_\_ ont vendu l'immeuble au prix de CHF 7'100'000.-, soit CHF 3'550'000.- chacun.

6. Le 18 juin 2013, M. A\_\_\_\_\_ a déposé sa déclaration fiscale pour l'année 2012.

À titre de revenu brut, il avait perçu un salaire de CHF 191'035.- auprès de B\_\_\_\_\_ et un loyer de CHF 110'002.- pour la location de l'immeuble. En déduction de ses revenus imposables, étaient notamment portés des frais d'entretien de l'immeuble à concurrence de CHF 391'348.-. Il possédait en Suisse trois nouveaux biens immobiliers, soit un terrain et deux constructions, acquis entre 2009 et 2012, et d'autres au Canada.

7. Le 10 novembre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à M. A\_\_\_\_\_ deux bordereaux de taxation portant sur les impôts fédéral (ci-après : IFD), cantonaux et communaux (ci-après : ICC) pour la période fiscale 2012.

Le bénéfice provenant de la vente de l'immeuble n'avait pas été imposé. Les charges et frais d'entretien immobiliers étaient admis à concurrence de CHF 9'985.- pour l'ICC et de CHF 22'000.- pour l'IFD.

8. Par bordereau du 15 décembre 2014, l'AFC-GE a taxé M. A\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 280'699.50 au titre d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI), sur la base d'un gain immobilier imposable de CHF 837'909.-.

9. Le 23 décembre 2014, M. A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre les taxations du 10 novembre 2014, en demandant que la totalité des frais et intérêts hypothécaires d'un montant de CHF 391'347.94 soient admis en déduction de ses revenus imposables.

10. Le 14 janvier 2015, il s'est acquitté de l'IBGI à hauteur CHF 280'699.50.

11. Par courriers des 20 avril et 15 juillet 2016, l'AFC-GE a informé M. A\_\_\_\_\_ de ce qu'elle entendait rectifier la précédente taxation en sa défaveur, en lui impartissant un délai pour exercer son droit d'être entendu à cet égard.

Le vente de l'immeuble sis au D\_\_\_\_\_ devait être considérée comme professionnelle, de sorte que le bénéfice sur vente réalisé, soit CHF 566'907.-, était imposable en tant que bénéfice. De sa part du montant de la vente correspondant à CHF 3'550'000.- étaient notamment déduits sa part sur les frais engendrés par celle-ci, soit la commission de vente (CHF 115'020.-), les taxes diverses, architectes et notaire (CHF 2'755.48), les frais de comptabilité (CHF 486.-) et les intérêts et frais bancaires (CHF 271'335.53).

12. Par décision sur réclamation du 7 avril 2017, reçue le 12 avril 2017, l'AFC-GE a rectifié le bordereau de taxation en défaveur de M. A\_\_\_\_\_, conformément à l'art. 43 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), en retenant un montant de CHF 3'502.- au titre de charges et

frais d'entretien déductibles, les frais de comptabilité en CHF 392.- et les taxes diverses, architectes et notaire d'un montant de CHF 5'510.95 n'étant pas déductibles. Les intérêts et frais financiers en CHF 5'056.70, ainsi que les commissions sur vente d'un montant de CHF 230'040.- ne l'étaient pas non plus. Concernant la vente de la parcelle n° 1\_\_\_\_\_ sise D\_\_\_\_\_, il fallait considérer qu'il s'agissait d'une activité dépassant la fortune privée en raison de plusieurs éléments, à savoir : l'achat dudit immeuble effectué en association avec Mme C\_\_\_\_\_, la vente du bien après divers travaux de mise en valeur à plus-value (rénovation et aménagement de bureaux et stockage, construction d'un sous-sol avec monte-charge, remaniement et adjonction des sorties de secours et d'un sas d'entrée, etc), la courte durée de cinq ans de propriété, ainsi qu'un endettement important (emprunts supplémentaires déjà effectués la même année que l'achat du bien).

Deux bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2012 étaient joints. Pour l'ICC 2012, l'impôt dû s'élevait à CHF 194'057.45 sur la base d'un revenu de CHF 597'915.- et une fortune de CHF 2'129'115.-. Pour l'IFD 2012, l'impôt dû s'élevait à CHF 65'988.65, sur la base d'un revenu imposable de CHF 597'600.-.

13. Par acte du 12 mai 2017, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à ce que l'AFC-GE soit invitée à la revoir et à taxer la vente concernée selon l'art. 84 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; gains immobiliers).

Compte tenu de la croissance exponentielle de B\_\_\_\_\_ depuis sa création jusqu'en 2012, Mme C\_\_\_\_\_ et lui s'étaient associés, puis avaient acheté personnellement l'immeuble en raison du besoin de nouveaux locaux. Tant la structure du bilan de l'entreprise que les demandes des banques justifiaient cette opération qui leur permettait d'encaisser « une location confortable » et de combler « une carence LPP privée ». Ne souhaitant plus assumer les lourdes responsabilités de cette entreprise, Mme C\_\_\_\_\_ et lui avaient décidé, de manière imprévue, d'en céder le capital-actions. L'acquéreur ne reprenant pas l'immeuble, ils l'avaient vendu séparément, « compte tenu de l'économie de marché ».

La détermination du bénéfice net de CHF 566'907.- n'était pas contestée. Le bénéfice de la vente imposable avait été clairement repris par l'AFC-GE dans sa décision du 7 avril 2017. Les motifs de la décision du 7 avril 2017 n'étaient pas probants au regard des faits évoqués. Le bien foncier était destiné à la société B\_\_\_\_\_ et l'association avec Mme C\_\_\_\_\_ était évidente, compte tenu de la composition du capital-actions de B\_\_\_\_\_. Les travaux de transformation avaient été effectués afin de faciliter l'activité commerciale de B\_\_\_\_\_ et de rendre conforme aux normes l'objet acquis. La durée de propriété aurait pu être bien plus longue, mais ni Mme C\_\_\_\_\_ ni lui n'avaient imaginé une telle croissance de

leur société. Le financement avait été mis en place avec le concours d'une banque. Si le bien avait été acquis initialement comme prévu par B\_\_\_\_\_, l'opération n'aurait pas été taxée à l'impôt sur le revenu ni à l'impôt sur les gains immobilier.

14. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en maintenant sa position.

M. A\_\_\_\_\_ disposait de certaines connaissances dans le domaine immobilier vu qu'il reconnaissait avoir, comme son associée, un important patrimoine, exclusivement investi dans l'immobilier. C'était d'ailleurs sans doute pour cette raison qu'il avait pu bénéficier d'emprunts plus importants que ceux qui auraient normalement été accordés à des personnes agissant fortuitement à titre privé. Le fait que M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas procédé directement à d'autres promotions immobilières au cours des années précédentes ne permettait pas de conclure automatiquement à l'absence de caractère professionnel de l'opération litigieuse. L'immeuble étant directement utilisé pour l'activité commerciale d'une société elle-même dirigée par M. A\_\_\_\_\_ et son associée, il fallait en conclure qu'il faisait bien partie de la fortune commerciale du contribuable. L'intention initiale de M. A\_\_\_\_\_ d'utiliser les loyers perçus de la société dans un but de prévoyance n'était pas déterminante pour conclure à un rattachement à la fortune privée. Le fait que les deux personnes physiques administratrices et actionnaires de la société avaient décidé de procéder en leur nom propre à ces opérations n'empêchait pas la qualification d'opération commerciale. Au vu de la taille de la société, qui comptait environ quatre cents employés en 2012, on ne pouvait parler d'une occasion purement fortuite qui s'était présentée pour le contribuable et son associée, lesquels seraient ensuite restés entièrement passifs en se contentant de percevoir de la société occupant l'immeuble, pendant une période indéterminée, les loyers courants de l'immeuble. M. A\_\_\_\_\_ et son associée avaient procédé à une transformation complète de cet immeuble, constituant une mise en valeur considérable du bien juste après son acquisition. L'endettement important et la revente du bien dans un court délai après la fin des travaux démontraient clairement une volonté de réaliser un gain immobilier important à court terme, ce qui était caractéristique d'une vente à caractère professionnel.

15. Dans sa réplique, M. A\_\_\_\_\_ a relevé que l'AFC-GE n'avait pas démontré que Mme C\_\_\_\_\_ et lui étaient des professionnels de l'immobilier alors que c'était la première fois qu'ils achetaient conjointement un bien immobilier. Les autres motifs n'étaient pas probants. Mme C\_\_\_\_\_ et lui n'avaient pas profité de leur position auprès de B\_\_\_\_\_ pour fixer un loyer surélevé, ni bénéficié de l'amortissement autorisé sur les valeurs immobilisées, alors que, dans cette hypothèse, une part importante des travaux de mise en conformité aurait pu être amortie immédiatement. Ils n'avaient cherché aucun investisseur tiers pour mener à bien cette acquisition. Le fait de qualifier la vente de l'immeuble sis rue D\_\_\_\_\_ d'opération commerciale ne correspondait pas à la réalité de « ses pratiques d'investissement » et celles de Mme C\_\_\_\_\_.

16. Par courrier du 25 octobre 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions et développements précédents.
17. Par jugement du 9 avril 2018, le TAPI a rejeté le recours précité.

En sa qualité de dirigeant de B\_\_\_\_\_, M. A\_\_\_\_\_ avait été professionnellement actif dans le milieu immobilier. La durée de détention de l'immeuble n'était en l'occurrence certes pas très courte, mais pas non plus d'une importance telle qu'elle paraissait complètement incongrue dans une gestion de la fortune commerciale. L'achat de l'immeuble s'était en outre inscrit dans une démarche qui était en lien étroit, sinon exclusif, avec la croissance de la société B\_\_\_\_\_. La logique de l'investissement était étrangère à la simple gestion de la fortune privée de M. A\_\_\_\_\_. Le fait que l'immeuble avait été mis en location pendant toute la durée de sa détention n'avait pas davantage de poids dans un sens ou dans l'autre, étant entendu que la gestion commerciale d'un immeuble, et a fortiori de plusieurs immeubles, comme en l'espèce, impliquait généralement, d'une part, qu'il ne soit pas occupé par le propriétaire lui-même et, d'autre part, qu'il soit loué plutôt que laissé inoccupé, même s'il pouvait en aller de même dans le cadre de la gestion d'un immeuble au titre de la fortune privée.

Le fait que l'immeuble avait toujours été déclaré en tant qu'élément de la fortune privée n'avait pas non plus un poids décisif. M. A\_\_\_\_\_ n'avait subi aucun inconvénient en déclarant dans sa fortune privée, durant plusieurs années, un immeuble auquel était rattachée une dette importante et des intérêts passifs y relatifs. Même une opération isolée pouvait être qualifiée de professionnelle. Le fait que M. A\_\_\_\_\_ avait réalisé la vente de l'immeuble par lui-même, au lieu de la confier à un professionnel, constituait plutôt un indice plaidant en faveur de l'appartenance du bien à la fortune commerciale, puisque l'on s'attendait davantage de la part d'un professionnel, à ce qu'il dirige lui-même l'opération de vente de son immeuble. Le financement obtenu pour acquérir et transformer l'immeuble et le coût des travaux entrepris indiquaient que M. A\_\_\_\_\_ avait agi comme s'il investissait dans son entreprise. L'opération immobilière avait également été planifiée, M. A\_\_\_\_\_ s'étant associé avec une autre personne pour acquérir et transformer l'immeuble. Les associés avaient géré l'immeuble comme si celui-ci était une entreprise, ce que démontraient les bilans et les comptes de « produits et charges » qu'ils avaient établis pour chaque année de détention de leur bien.

18. Par acte du 11 mai 2018, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation ou au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision.

Ni l'AFC-GE ni le TAPI n'avaient apprécié les raisons pour lesquelles l'immeuble figurait pour moitié dans sa fortune privée, respectivement dans celle de Mme C\_\_\_\_\_. Il reprenait ses précédents griefs, précisant que sa participation

à une société de personnes résultait d'un lien de famille avec Mme C\_\_\_\_\_, avec laquelle il avait créé la société B\_\_\_\_\_. Si une comptabilité avait réellement été tenue par rapport à cet immeuble, les amortissements sur l'acquisition, les frais d'acquisition du bien et les travaux de rénovation auraient été enregistrés. Les comptes établis avaient le caractère de support d'informations au même titre qu'un relevé bancaire fiscal.

À l'appui de son recours, M. A\_\_\_\_\_ a notamment produit une copie d'un courrier adressé le 5 septembre 2016 à l'AFC-GE, dans lequel il indiquait les motifs, repris dans ses recours successifs, pour lesquels la vente en question devait être imposée exclusivement selon l'art. 84 LPFisc.

19. Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
20. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en maintenant sa position.
21. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était 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. 54 LPFisc ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Le litige porte sur la question de savoir si la vente de l'immeuble en question a été réalisée dans le cadre de l'administration ordinaire du patrimoine, auquel cas le bénéficiaire serait exclusivement soumis à l'IBGI, ou dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, alors imposable comme revenu.  
  
À cet égard, il est d'emblée relevé que les parties s'accordent sur le montant en question, de sorte que seule demeure litigieuse la qualification de la fortune – privée ou commerciale – visée, déterminant le type d'impôt applicable.
3. a. Les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable, notamment lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée, sont exonérés de l'impôt sur le revenu (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14]).

Sont imposables tous les revenus provenant notamment de l'exploitation d'une entreprise commerciale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative

indépendante. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD).

À Genève, au titre de revenu imposable, sont également considérées comme une activité lucrative indépendante les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 19 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 19 al. 3 LIPP).

b. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID, art. 129 Cst.). Ainsi, l'impôt sur les gains immobiliers privés a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses ; art. 12 al. 1 LHID). Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID).

À Genève, l'IBGI, qui a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, est réglé aux art. 80 ss LCP.

4. a. La coexistence des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 et 2 LIFD autorise l'autorité de taxation à requalifier de gains provenant d'activités indépendantes, des bénéfices réalisés par des contribuables lors de l'aliénation d'éléments annoncés par ceux-ci, comme appartenant à leur fortune privée (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, n. 66 et 71 ad art. 16 LIFD).

La question de savoir si l'aliénation d'un de ses actifs par un contribuable doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée laquelle était exonérée, ou si elle devait être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante, a suscité une abondante jurisprudence dont la tendance a été de restreindre progressivement le champ application de l'art. 16 al. 3 LIFD au

profit de l'extension de la notion d'activité indépendante. Sur ce point spécifique, cette jurisprudence ne fait que confirmer celle plus générale de prêter à l'art.18 LIFD, par la double adoption de ses al. 1 et 2, l'objectif d'étendre la notion d'activité indépendante en y intégrant les gains en bénéfice, l'exonération des bénéfices en capital privés restant limitée à la simple administration de la fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 3c = RDAF 1999 II 385, 396 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 10 et 11 ad art. 18 LIFD).

b. Pour déterminer si un gain généré par la vente d'un élément de la fortune d'un contribuable doit être qualifié de produit d'une activité indépendante ou de gain privé en capital, le Tribunal fédéral a jugé que différents indices, déjà développés dans le cadre de l'ancien arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aIFD) lors de l'exercice d'une activité indépendante pouvait être repris sans autre dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 précité ; ATF 122 II 446 consid. 3 = RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 consid. 2.2 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 10 ad art. 18 LIFD).

Il y a ainsi transaction immobilière imposable au titre de revenu de l'activité indépendante lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune, ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. La détermination de l'élément subjectif de l'intention d'obtenir un gain implique de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ; 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 du 31 octobre 2010, consid. 2.3).

Peuvent entrer en ligne de compte pour établir une telle activité, la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agisse de manière à accroître son capital, ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (RDAF II 2001 41 ; ATF 122 II 446 consid. 3 ; ASA 66 232 consid. 3a et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_948/2010 précité, consid. 2.3 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 17 ad art. 18 LIFD et la jurisprudence citée, ainsi que p. 245 pour une casuistique par indice).

Chacun de ces indices peut – mais ne doit pas nécessairement – permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (RDAF II

2001 41 ; ATF 125 II 113 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/948/2010 précité consid. 2.4 ; Martin ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in : Archives de droit fiscal suisse (ASA) 67 598 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in : ASA 59 137 ss ; Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss et la jurisprudence citée ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 18 ad art. 18 LIFD).

c. Dans le commerce d'immeubles, un comportement par trop actif d'un contribuable ou de ses mandataires dans la gestion d'un bien est fréquemment qualifié d'activité lucrative indépendante, même si l'intéressé n'apparaît pas comme tel aux yeux de tiers. Tel est spécialement le cas lorsqu'un contribuable exerce déjà une activité indépendante et qui vend des biens appartenant à sa fortune privée, ces biens étant requalifiés en éléments de la fortune commerciale (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 71 ad art. 16 LIFD). Sera également qualifiée d'activité indépendante celle d'un contribuable portant sur un immeuble hérité, lorsque celle-ci dépasse la simple administration de la fortune.

Ainsi, le Tribunal fédéral a confirmé un arrêt de la chambre de céans retenant que les conditions permettant d'admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante étaient réunies dans le cas d'un particulier ayant revendu un bien qu'il avait acquis, partiellement en s'associant avec deux tiers, et avait occupé lui-même à titre privé. Le bien en question n'avait pas été acheté initialement dans le but de satisfaire des besoins purement privés, mais afin d'accueillir le siège de son employeur, dans un contexte immobilier particulier. L'intéressé avait également rentabilisé le bien immobilier en question en le louant. Il n'y avait logé que sept ans, alors qu'il l'avait détenu pendant dix-sept ans, afin de le revendre au terme de la période de crise immobilière avec un bon profit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 et les références citées ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012).

d. C'est au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification (ASA 67 97 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 ; ATA/117/2012 du 28 février 2012).

e. En l'espèce, les premiers juges ont relevé plusieurs indices en faveur de la reconnaissance d'une opération réalisée à titre commercial, à savoir : le fait que le recourant était professionnellement actif dans le milieu immobilier en sa qualité de dirigeant de la société B\_\_\_\_\_, de sorte qu'il disposait de connaissances spécifiques dans ce domaine ; il disposait de plusieurs immeubles dans son patrimoine ; la durée de la détention de l'immeuble concerné était compatible avec une gestion de la fortune commerciale ; l'achat de l'immeuble était en lien avec la

croissance de la société Uns Service SA ; la location dudit bien immobilier afin d'en percevoir des loyers ; et le mode de financement de l'achat de l'immeuble et des travaux effectués postérieurement. L'importance du coût des travaux entrepris (CHF 3'147'292.-) par rapport au prix d'acquisition de l'immeuble (CHF 1'960'000.-) avait impliqué un tel endettement du recourant qu'il avait nécessairement agi comme s'il investissait dans son entreprise. En raison de son association avec Mme C\_\_\_\_\_, il fallait également retenir que l'opération avait été planifiée.

À cet égard, le recourant se contente d'opposer sa propre appréciation de la situation à celle du TAPI et de l'autorité intimée sans faire valoir de réels motifs indiquant que ce bien faisait effectivement partie de son patrimoine privé. Le fait que les travaux effectués aient pu être imposés par une obligation de mise en conformité permet certes d'en expliquer pour partie le montant, mais ne change rien ni à la disproportion évidente entre les coûts du bien et les investissements nécessaires ni au risque ainsi impliqué. Le lien que le recourant fait lui-même entre la courte durée de détention de l'immeuble et la cession du capital-actions de la société Uns Service SA vient encore renforcer l'approche retenue, dans la mesure où il s'agissait effectivement uniquement d'assurer des locaux commerciaux pour l'activité de l'entreprise. À cela s'ajoute que, bien qu'une opération unique et distincte puisse suffire, le recourant soutient à tort qu'il n'y a aucune répétition d'opération. L'examen de ses déclarations d'impôts démontre au contraire qu'il s'agissait en réalité de sa deuxième association avec Mme C\_\_\_\_\_ en vue de l'achat d'un bien puisqu'ils avaient déjà possédé ensemble et également pour moitié chacun un bien sis E\_\_\_\_\_, qu'ils avaient revendu. Il s'agissait d'ailleurs aussi de l'ancienne adresse du siège de leur société et une comptabilité similaire à celle établie pour l'immeuble concerné avait alors été établie. Contrairement aux allégations du recourant, le fait de faire des affaires avec des personnes pouvant être unies par un lien familial n'en altère pas la nature professionnelle ou commerciale, ni n'empêche pas de les qualifier en tant que telles. Finalement, entre 2007 et 2012, le recourant avait complètement renouvelé son parc immobilier sis à Genève qu'il déclarait détenir au titre de fortune privée.

Au vu des dispositions légales et de la jurisprudence susrappelées, le TAPI a retenu à bon droit que l'appréciation de l'autorité intimée avait faite de la situation ne prêtait pas le flanc à la critique. Le jugement entrepris doit en conséquence être confirmé.

Par conséquent, le recours, mal fondé, sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- 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 11 mai 2018 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 avril 2018 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur 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, 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 la fiduciaire Franco Bonaparte, mandataire de Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Michel

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :