RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2754/2019-ICCIFD **ATA/977/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 septembre 2021

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 (JTAPI/871/2020)

EN FAIT

1) Monsieur A_____, architecte de profession, est associé gérant et salarié de la société B_____(ci-après : la société), dont il détient une part de capital de CHF 19'000.- sur un total de CHF 20'000.-. Le but de la société consiste en l'exploitation d'un cabinet d'architecture.

2) Par acte notarié du 11 août 2005, M. A_____ a acquis, dans le cadre de la promotion immobilière du « C_____ », un appartement en propriété par étages (ci-après : PPE) – représentant 49/1000èmes et situé au _____, chemin D_____ – dans un immeuble à bâtir sis sur la parcelle n° 1_____ de la commune d'Aire-la-Ville, à Genève. Le prix d'achat de cette part de copropriété s'est élevé à CHF 152'575.-.

L'acte notarié précisait que M. A_____ acquérait en son nom personnel la part de copropriété. Il agissait également en sa qualité d'architecte de l'immeuble en cours de construction et ne signait, par conséquent, aucun contrat d'entreprise.

Monsieur E_____, représenté par Monsieur F_____, était également partie au contrat. Ces derniers avaient mis en valeur la parcelle vendue, de sorte que l'immeuble construit sur cette parcelle avait été soumis au régime de la PPE avant sa construction. L'entreprise générale de construction nommée « Compagnie Foncière du Léman F_____ » (devenue la « G_____ » ; ci-après : l'entreprise générale) avait été mandatée pour édifier le futur immeuble.

3) Le 26 septembre 2005, H_____ a accordé à M. A_____ un crédit hypothécaire d'une valeur de CHF 430'000.- en vue de la construction de son logement. Le projet, d'un coût de CHF 550'000.-, était ainsi financé à hauteur de CHF 430'000.- par la banque et à hauteur de CHF 120'000.- par l'intéressé.

4) Par contrat de bail conclu le 11 mars 2009, le contribuable, représenté par l'entreprise générale, a loué son logement aux époux I_____.

En 2011, le bail a été repris par M. I_____, du fait de la séparation des conjoints.

5) Entre 2012 et 2017, M. A_____ a effectué diverses opérations immobilières.

- Par acte notarié du 7 août 2012, la société simple qu'il formait avec MM. F_____ et E_____ a acquis un immeuble sis sur la parcelle n° 2_____ de la commune d'Aire-la-Ville. Elle a ensuite vendu cet immeuble le 19 février 2013.

- Par acte notarié du 2 décembre 2015, M. A_____ a acquis une part de PPE – sise sur la commune K_____ – qu'il a ensuite vendue à son fils et à l'épouse de ce dernier le 24 août 2016.

- En mars 2017, la société simple qu'il formait avec MM. F_____, E_____ et G_____ a vendu le droit d'emption qu'elle détenait sur la parcelle n° 3_____ de la commune de Perly-Certoux.

- En octobre 2017, il a acquis un bien immobilier situé à la route J_____ pour un montant de CHF 450'000.-.

6) Le 17 octobre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a indiqué à M. A_____, en réponse à sa demande, que la valeur du terrain et du bâtiment dont il était propriétaire sur la parcelle n° 1_____ de la commune d'Aire-la-Ville se montait respectivement à CHF 132'575.- et à CHF 402'425.-.

7) Par acte notarié du 10 novembre 2014, M. A_____ a vendu à terme son logement à M. I_____ pour la somme de CHF 1'170'000.-.

En délivrant l'attestation du montant à consigner, l'AFC-GE a indiqué que cette vente devait être qualifiée d'opération professionnelle.

8) Le 29 décembre 2014, suite à la vente du logement et à la résiliation de l'hypothèque, H_____ a fixé à CHF 50'000.- le montant dû par M. A_____ à titre d'indemnité pour remboursement anticipé.

9) Le 11 mars 2015, sous la plume de son conseil, le contribuable a exposé à l'AFC-GE qu'elle avait qualifié à tort la vente d'opération professionnelle.

Architecte salarié, il avait eu l'occasion d'acquérir un appartement dans un immeuble en construction. Le bureau d'architecte qui l'employait avait été mandaté pour bâtir ce bien et avait facturé les honoraires usuels. Il avait effectué un investissement à titre personnel et à l'aide de ses fonds propres. Le but de cette acquisition était purement patrimonial, le précité souhaitant effectuer un investissement immobilier susceptible de lui rapporter des revenus. Tel avait été le cas dans la mesure où le logement avait été mis en location immédiatement après l'achèvement des travaux. En 2014, le contribuable avait accepté l'offre d'achat de son locataire.

Le fait d'acquérir un immeuble en vue de le louer relevait de la gestion de sa fortune privée et le fait d'exercer la profession d'architecte ne suffisait pas à qualifier la vente de commerciale. L'AFC-GE devait dès lors notifier au recourant un bordereau portant sur l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI).

Il produisait en annexe une déclaration pour l'IBGI datée du 5 mars 2015, faisant état d'un gain imposable de CHF 601'947.-. Compte tenu d'une durée de possession de neuf ans (du 11 août 2005 au 8 janvier 2015), le taux d'imposition s'élevait à 15 % et l'impôt à CHF 90'292.05.

10) Le 16 octobre 2015, après avoir reçu un « bordereau de taxation IBGI », M. A_____ s'est opposé à celui-ci car il contestait la nature professionnelle de la vente du 10 novembre 2014. Il a alors invité l'AFC-GE à lui indiquer les raisons pour lesquelles elle estimait que la vente présentait un caractère commercial. L'intéressé a réitéré en vain sa requête les 21 décembre 2015, 10 août et 23 décembre 2016.

11) Le 18 avril 2017, l'AFC-GE lui a répondu que sa « réclamation » n'était pas recevable et qu'il devrait la déposer dans le cadre de la procédure ordinaire dès réception des bordereaux portant sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2014.

12) Le 21 avril 2017, elle l'a invité à lui communiquer le détail de la vente de son logement.

13) Dans sa réponse datée du 17 mai 2017, l'intéressé a renvoyé l'AFC-GE à sa lettre du 11 mars 2015 ainsi qu'aux annexes qui y étaient jointes. De plus, dans l'hypothèse où elle persistait à considérer la vente comme professionnelle, il l'invitait à lui en préciser les motifs, afin qu'il puisse se déterminer avant l'émission des bordereaux.

14) Par bordereaux émis le 7 juin 2017, l'AFC-GE a taxé le contribuable pour l'année 2014, en ajoutant à son revenu imposable un montant de CHF 601'947.- représentant le bénéfice net provenant de la vente de son logement, qui devait être qualifiée de professionnelle.

15) Par lettre du 12 juillet 2017, l'intéressé a formé réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2014, contestant le caractère commercial de l'aliénation de son appartement.

16) Par décisions du 25 juin 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le contribuable exerçait la profession d'architecte et avait agi en tant que tel – et par le biais de sa société – dans le cadre de la promotion immobilière du « C_____ ». Il faisait également partie de l'entreprise générale à l'origine de cette promotion immobilière.

En 2013, en collaboration avec deux professionnels de l'immobilier, il avait également procédé à la vente d'une parcelle qui était issue de la même promotion immobilière. Cette aliénation avait été qualifiée de commerciale.

17) Par acte du 22 juillet 2019, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de ces décisions, en concluant à leur annulation, à ce qu'une violation de son droit d'être entendu soit constatée, à ce que ladite vente soit qualifiée de privée et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux ne tenant pas compte du produit net de la vente (CHF 601'947.-).

Malgré les nombreuses demandes qu'il lui avait adressées, l'AFC-GE ne lui avait jamais expliqué pour quelles raisons elle considérait la vente comme professionnelle. Même si cette violation crasse du droit d'être entendu pouvait être réparée par le TAPI, celui-ci devait la constater afin que cela serve de sanction et de réparation.

Le fait que le contribuable exerçât la profession d'architecte ne suffisait pas à le qualifier de professionnel de l'immobilier, dans la mesure où le mandat de construction de l'immeuble avait été confié à sa société, qui constituait un sujet de droit distinct de lui. Selon une attestation annexée, le recourant n'avait jamais été ni actionnaire, ni associé de l'entreprise générale, maître d'ouvrage de la construction de l'immeuble et mandant de la société. L'entreprise générale avait ensuite agi comme régisseur et donc comme mandataire du contribuable.

Il avait acquis l'appartement à l'aide de ses fonds propres dans un but de placement patrimonial à long terme. Cette opération était destinée à lui procurer des revenus, ce qui avait été le cas pendant presque dix ans.

Les circonstances particulières de la vente, intervenue suite à la demande insistante du locataire, impliquaient qu'elle ne pouvait être qualifiée de spéculative. Il s'agissait en revanche d'une opportunité qui s'était présentée au contribuable. Au surplus, la durée de possession de l'appartement – soit plus de neuf ans – pouvait être qualifiée de longue.

Pour toutes ces raisons, le gain résultant de la vente devait être qualifié de privé.

18) Dans sa réponse du 22 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable exerçait la profession d'architecte ; il était associé et salarié de sa société, qui exploitait un cabinet d'architecte. Il était ainsi actif dans le milieu immobilier.

MM. F_____ et E_____, également professionnels de l'immobilier, étaient parties aux contrats de vente et d'achat de la part de PPE située au_____, chemin D_____. L'entreprise générale avait été mandatée pour édifier l'immeuble et la société avait participé à la construction de ce dernier en tant qu'architecte, eu égard au contrat de mandat conclu avec l'entrepreneur. De plus,

M. A_____ agissait en qualité d'architecte dans la mesure où il n'avait pas signé de contrat d'entreprise. Il avait acheté son logement moins cher qu'un tiers qui aurait dû supporter les coûts résultant d'un contrat d'architecte ou ceux que l'architecte facturait à l'entrepreneur et que ce dernier répercutait sur le maître de l'ouvrage, via le contrat d'entreprise.

M. A_____ s'était par la suite associé avec M. F_____ sur de nombreux projets immobiliers. En 2012, il avait formé une société simple avec des professionnels de l'immobilier, dont le précité, ce qui permettait de le considérer également comme tel.

Après chaque opération, il avait utilisé le produit des ventes réalisées pour le réinvestir dans d'autres immeubles qu'il louait par la suite, de sorte que ses agissements étaient tournés vers le profit.

Contrairement à qu'il soutenait, son logement avait été financé essentiellement au moyen de fonds étrangers, qui représentaient 309 % du coût du terrain et 80 % de la valeur du bien. La durée de détention, qui ne pouvait certes pas être considérée comme courte, n'était pas d'une importance telle qu'elle puisse paraître complètement incongrue dans le cadre de la gestion de la fortune commerciale. La mise en location de l'immeuble pendant presque toute la durée de la détention ne constituait pas un critère permettant de retenir que la vente avait été effectuée à titre privé ou à titre professionnel. Enfin, le contribuable ne démontrait pas que l'aliénation résultait d'une demande du locataire.

19) Par réplique du 23 décembre 2019, le contribuable a sollicité l'audition de l'acquéreur de l'appartement qui faisait l'objet du litige, afin de démontrer que la vente de son logement était intervenue à la suite d'une demande de ce dernier.

Il avait obtenu un prêt hypothécaire d'un montant de CHF 430'000.-, ce qui représentait 77,48 % – et non 80 % – du coût total estimé d'achat et de construction de l'immeuble, soit CHF 550'000.-. Le fait que l'endettement hypothécaire lié à cet immeuble soit ainsi inférieur à 80 % du prix de revient constituait un indice de l'appartenance de l'immeuble à sa fortune privée.

L'AFC-GE ne pouvait pas se prévaloir d'une opération isolée réalisée sept ans après l'acquisition de l'appartement en cause pour le considérer comme un professionnel de l'immobilier, même si cette vente avait été qualifiée d'opération professionnelle.

L'autorité intimée avait elle-même considéré que la vente de l'immeuble sis au _____ de la route K_____ – intervenue le 24 août 2016 – revêtait un caractère privé dans la mesure où elle consistait à procurer un logement à son fils. Cette qualification prouvait qu'il n'était pas un professionnel de l'immobilier. Au

demeurant, selon la jurisprudence, tout architecte n'était pas nécessairement considéré comme tel.

La cession du droit d'emption qu'il détenait sur la parcelle n° 3_____ de la commune de Perly-Certoux ne présentait pas non plus de lien avec la vente de l'appartement sis au _____, chemin D_____. Il s'agissait d'une opération isolée, qui ne suffisait pas à retenir qu'il était un professionnel de l'immobilier. De plus, l'immeuble qu'il avait acquis en 2017 à la route du J_____ – suite au décès de sa femme – était destiné à devenir son domicile principal.

Il n'avait pas bénéficié d'un prix de faveur pour l'acquisition de son logement situé sur la parcelle n° 1_____ de la commune d'Aire-la-Ville. Il avait acquis cet appartement afin que ce dernier lui procure un rendement sur le long terme et l'avait loué de manière ininterrompue depuis son achèvement jusqu'à sa vente. Sa durée de possession, soit neuf ans, devait être considérée comme longue.

20) Dans sa duplique du 28 janvier 2020, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation.

Un endettement hypothécaire de 78 % constituait, selon la jurisprudence du TAPI, un indice en faveur d'une qualification commerciale d'un bien immobilier.

L'ensemble des circonstances dans lesquelles la vente litigieuse était intervenue devait être pris en compte. Il convenait ainsi de tenir compte des opérations immobilières isolées effectuées par M. A_____.

Le coût de construction du bien immobilier, qui venait s'ajouter au prix d'achat du terrain, était inférieur à celui qu'aurait payé un acheteur agissant à titre privé. En effet, un tel investisseur devait supporter les coûts résultant de la conclusion d'un contrat d'entreprise, qui englobaient ceux du contrat d'architecte. M. A_____, de par sa profession d'architecte, n'avait pas eu à les acquitter. Selon l'acte d'achat d'une part de PPE également issue de la promotion du « C_____ », produit sous le couvert du secret fiscal (ci-après : pièce A), l'acheteur tiers avait dû conclure un contrat d'entreprise ; le coût de construction en cause excédait celui payé par l'intéressé, alors que son lot était plus petit. Ce dernier avait donc supporté un coût de construction moins élevé à l'achat et avait bénéficié d'une plus-value plus importante lors de la vente litigieuse, qui présentait ainsi un caractère commercial.

21) Le 4 février 2020, le contribuable a demandé la délivrance de la pièce A, subsidiairement que son contenu essentiel lui soit communiqué.

22) À la demande du TAPI, l'AFC-GE a produit le 9 mars 2020 l'entier de l'acte notarié dont elle avait extrait la pièce communiquée précédemment sous couvert du secret fiscal.

23) Par décision du 13 mars 2020, le TAPI a admis la requête du contribuable en ce sens que de la pièce A seraient extraites les informations correspondant à l'importance de la part de copropriété, au prix de vente et à la valeur du contrat d'entreprise, à l'exclusion de toute autre information. Ces informations ne seraient toutefois transmises à M. A_____ que lors de l'entrée en force de la décision, un délai pour se déterminer à leur sujet lui étant imparti à ce moment-là.

Cette décision n'a fait l'objet d'aucun recours.

24) Le 17 juin 2020, le TAPI a communiqué à l'intéressé les informations indiquées dans la décision précitée et lui a accordé un délai au 6 juillet suivant pour se déterminer sur ces documents.

25) Par pli du 2 juillet 2020, M. A_____ a indiqué que les éléments communiqués ne permettaient pas de démontrer l'existence d'un prix de faveur. L'absence de toute donnée chiffrée ne permettant pas de vérifier cette assertion, le TAPI devait retenir ce fait comme non démontré.

26) Par jugement du 12 octobre 2020, le TAPI a rejeté le recours et a refusé d'auditionner le nouvel acquéreur du logement sis au_____, chemin D_____ dans le mesure où le fait que la vente ait eu lieu suite à la requête de ce dernier ne permettait d'en inférer ni son caractère privé, ni commercial.

Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu devait être écarté. En effet, l'autorité intimée avait, dans ses décisions, mentionné plusieurs indices l'ayant conduit à qualifier la vente litigieuse de professionnelle, ce qui avait permis au contribuable d'attaquer les décisions et de développer une argumentation juridique.

Certains indices plaidaient en faveur du caractère privé de la vente litigieuse. D'une part, il ressortait de la pièce A que le contribuable n'avait pas acquis son appartement à un prix de faveur, contrairement à ce qu'avait retenu l'autorité intimée. D'autre part, la durée de possession de l'appartement, soit plus de neuf ans, devait être considérée comme longue. Enfin, le pourcentage de fonds étranger utilisés par le contribuable – 78 % – était inférieur à l'endettement maximal autorisé par le banques suisses (80 %).

Toutefois, d'autres éléments plaidaient en faveur du caractère professionnel de l'opération en cause.

Le contribuable avait agi en tant qu'architecte dans le cadre de la construction de l'immeuble et n'avait signé aucun contrat d'entreprise. L'acquisition présentait dès lors un lien avec son activité professionnelle, d'autant plus qu'il avait fait appel à ses connaissances professionnelles dans la réalisation du bâtiment.

L'argument du contribuable selon lequel le mandat d'architecte avait été confié à sa société et non pas à lui-même devait être écarté. En effet, l'intéressé étant à la fois associé gérant, actionnaire majoritaire et salarié de ladite société, il existait une quasi-identité économique entre eux.

Au moment de l'acquisition de la parcelle n° 1_____, il s'était associé avec MM. F_____ et E_____, qui étaient des professionnels de l'immobilier. Par la suite, lui et ces derniers avaient formé une société simple et avaient acquis, en 2012, une parcelle qu'ils avaient revendue quelques mois plus tard. Cette association ainsi que le court laps de temps entre l'achat et la vente de ladite parcelle constituaient des indices supplémentaires permettant de retenir que l'intéressé était un professionnel de l'immobilier.

Dès lors, les éléments plaidant en faveur d'une activité commerciale dans le cadre de la vente de l'immeuble situé sur la parcelle n° 1_____ étaient plus intenses que ceux qui plaidaient en faveur d'une gestion de la fortune privée. L'AFC-GE avait ainsi considéré à bon droit que la vente du 10 novembre 2014 constituait une opération commerciale, ajoutant ainsi le bénéfice en résultant au revenu imposable du contribuable (ICC et IFD 2014).

27) Par acte posté le 12 novembre 2020, 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 à son annulation, à ce que le gain réalisé par la vente de l'appartement sis au_____, chemin D_____ soit considéré comme de nature privée, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2014 ne tenant pas compte du produit net de la vente en cause ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure. Subsidiairement, il a conclu à ce que le produit net de la vente soit réduit du montant de CHF 50'000.- ainsi qu'au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2014 tenant compte de cette déduction.

Aucune clause du contrat de vente du 11 août 2005 ne permettait de retenir que l'intéressé s'était associé aux promoteurs dans le cadre de l'opération immobilière. Comme tous les autres acheteurs, il était intervenu à titre d'acquéreur d'un appartement qu'il avait ensuite mis en location. De plus, en raison de la vente de l'appartement avant la fin de l'échéance du prêt hypothécaire, le contribuable avait dû verser une pénalité pour remboursement anticipé de CHF 50'000.-.

La longue durée initiale du crédit hypothécaire, soit vingt ans, démontrait sa volonté de détenir durablement l'appartement et de le louer à des fins de rendement. Il s'agissait d'un indice permettant de retenir le caractère privé de la vente en cause.

Le contribuable et sa société devaient être considérés comme deux sujets de droit distincts. Dans le cadre du projet de PPE situé au _____, chemin D_____, le mandat d'architecte avait été confié à sa société, et non pas à lui-même. La jurisprudence distinguait clairement la personne morale et le détenteur de ses droits de participation et ne faisait abstraction d'une personne morale qu'en présence d'une évasion fiscale, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

L'acquisition d'un appartement en PPE en voie de construction ainsi que la conclusion d'un crédit hypothécaire de longue durée ne nécessitaient pas de compétences spécifiques. Ainsi, les compétences du contribuable en matière immobilière n'avaient eu aucun lien avec l'achat de l'appartement ; il avait agi comme n'importe quel acquéreur privé désirant devenir propriétaire d'un immeuble et réaliser un profit en le mettant ensuite en location.

Au surplus, son association – quelques années plus tard – avec les promoteurs pour une unique opération, qui restait le seul indice du caractère professionnel de la vente, ne suffisait pas à qualifier cette dernière de commerciale.

La conclusion subsidiaire prise par l'intéressé constituait une motivation nouvelle, et non une conclusion nouvelle. En effet, dans le cas où la vente serait qualifiée de commerciale, il convenait de déduire du revenu imposable un montant de CHF 50'000.-, et non plus – comme il l'avait demandé devant le TAPI – un montant de CHF 601'947.-.

28) Dans sa réponse du 18 décembre 2020, l'AFC-GE, se ralliant à la position du TAPI s'agissant de la plupart des arguments, a conclu au rejet du recours ainsi qu'à l'irrecevabilité de la conclusion subsidiaire prise le recourant.

N'ayant pas eu besoin de conclure un contrat d'architecte du fait de sa profession et de sa position au sein de sa société, M. A_____ n'avait pas agi comme n'importe quel autre acquéreur privé et avait payé un coût de construction inférieur à celui déboursé par les autres acquéreurs. De ce fait, il avait bénéficié d'un prix de faveur au niveau des coûts de construction de l'immeuble en cause ou avait, à tout le moins, pu réaliser des économies sur les honoraires d'architecte grâce notamment à ses connaissances particulières dans ce domaine.

L'invocation de l'indemnité résultant de la résiliation anticipée du prêt hypothécaire constituait une conclusion nouvelle que la chambre administrative devait refuser. En effet, cette prétention nouvelle sortait du cadre strict de l'objet du litige et soulevait une nouvelle question visant à déterminer si le montant de CHF 50'000.- de pénalité versé à la banque était déductible du gain immobilier imposable.

29) Le 13 janvier 2021, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 12 février 2021 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires.

30) Le 19 janvier 2021, M. A_____ a sollicité la communication de la pièce A dans son intégralité et a demandé, subsidiairement, à ce que son contenu essentiel, en particulier les données chiffrées nécessaires, lui soit communiqué. Il sollicitait également la fixation d'un nouveau délai afin de pouvoir exercer son droit à la réplique.

31) Le 9 février 2021, il a prié le juge délégué de bien vouloir statuer sur sa demande de communication et de lui fixer un nouveau délai pour formuler ses observations.

32) Le 15 février 2021, le juge délégué a indiqué à M. A_____ que ce dernier n'avait pas besoin de son autorisation pour consulter le dossier. Il n'entendait pas rendre la pièce A consultable dans son intégralité mais avait joint à son courrier une publication foncière publique, en précisant que le montant du contrat d'entreprise entre l'acquéreur et l'entreprise générale se montait à CHF 553'162.-.

33) Le 15 février 2021, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 12 mars 2021 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires.

34) Le 11 mars 2021, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations à formuler.

35) Le 18 mars 2021, soit après le délai fixé par le juge délégué, M. A_____ a indiqué qu'en admettant qu'il avait bénéficié d'un prix de faveur sur la construction de l'appartement vendu en 2014, cela ne constituait pas pour autant un indice d'appartenance de l'appartement en cause à la fortune commerciale.

36) Le 23 mars 2021, le juge délégué a informé les parties que les observations du 18 mars 2021, transmises hors délai, avaient été acceptées à titre exceptionnel.

37) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ces points de vue (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) L'autorité intimée conteste la recevabilité de la conclusion subsidiaire prise par le recourant, tendant à la déduction – sur le gain immobilier imposable – de la pénalité pour résiliation anticipée du prêt hypothécaire.

3) a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 1ère phr. LPA). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller, en principe, au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1628/2019 consid. 2b).

c. En matière fiscale, la chambre administrative détient le même pouvoir d'examen que le TAPI et peut à nouveau examiner les éléments imposables (art. 54 LPFisc). Toutefois, appliquant également au domaine fiscal sa jurisprudence constante, la chambre administrative, dès lors que la cause a déjà été soumise à une juridiction de première instance, n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et en définitive de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1261/2015 du 24 novembre 2015, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.2.3 ; ATA/1454/2017 du 31 octobre 2017 consid. 3b).

d. En l'espèce, le recourant fait valoir que, dans le cas où la vente litigieuse serait qualifiée d'opération professionnelle, un montant de CHF 50'000.-, à titre de pénalité pour remboursement anticipé, devra être déduit de sa base imposable. Il s'agit toutefois d'un élément qu'il n'a pas porté à la connaissance du TAPI, bien qu'il ait pu le faire. En effet, il ne démontre pas qu'il aurait pris connaissance de cette pénalité après avoir interjeté recours devant la juridiction de première

instance. N'ayant ainsi pas pu faire l'objet du prononcé de l'instance inférieure, cette prétention ne sera par conséquent pas analysée.

La conclusion subsidiaire du recourant, tendant à la déduction – sur le gain immobilier imposable – de la pénalité pour résiliation anticipée de son prêt hypothécaire, est ainsi irrecevable.

4) 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 bénéfice serait exclusivement soumis à l'IBGI, ou dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, alors imposable comme revenu.

À cet égard, il convient de relever 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.

5) 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 1er 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 -

Cst. - RS 101). 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 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

6) 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).

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 consid. 5b ; ATF 122 II 446 consid. 3

= RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 du 31 octobre 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 précité consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 précité 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, 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). La distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital dépend des circonstances concrètes du cas (ATF 125 II 113 précité 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).

Dans le commerce d'immeubles, un comportement jugé 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 qu'il 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).

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).

C'est au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification (ASA 67 97 ss ; ATA/117/2012 du 28 février 2012).

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 ; 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 ; 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) a. En l'espèce, le recourant soutient que le gain réalisé en 2014 lors de l'opération litigieuse est de nature privée. À son sens, son association avec les promoteurs, quelques années après la construction de l'immeuble, pour une unique opération, demeure le seul indice du caractère professionnel de la vente du 10 novembre 2014 et ne suffit pas à qualifier celle-ci de commerciale.

Les premiers juges, après avoir examiné les critères qui pourraient rattacher la vente en cause à une gestion privée du patrimoine, ont relevé plusieurs indices en faveur de la reconnaissance d'une opération réalisée à titre commercial par le recourant, notamment sa profession d'architecte, son association – pour l'opération en cause – avec des professionnels de l'immobilier ainsi que la très courte durée de possession d'un immeuble qu'il a détenu avec ces mêmes personnes dans le cadre d'une société simple.

L'autorité intimée soutient quant à elle que le recourant a bénéficié, grâce à ses connaissances particulières dans le domaine de l'immobilier et de par la position particulière de sa société dans l'opération en cause, d'un prix de faveur au niveau du coût de construction de l'immeuble. Par conséquent, il aurait acquis le bien immobilier dans le cadre de son activité professionnelle.

b. Un certain nombre d'éléments penchent certes dans le sens d'une gestion privée du patrimoine.

Le recourant a conclu un contrat de prêt hypothécaire pour une durée initiale de vingt ans. Il s'agit d'un élément permettant de penser qu'il avait l'intention de détenir durablement l'appartement et de le louer à des fins de rendement, ce qu'il a fait du 1er avril 2009 jusqu'à sa vente en 2014. Il a possédé son appartement pendant neuf ans et demi – de 2005 à 2014 – et a saisi une occasion de le vendre. Comme l'a relevé le TAPI, il importe peu que la vente soit intervenue à la demande du locataire. Il convient en revanche de retenir la longue durée initiale du crédit ainsi que la durée relativement longue de détention de l'immeuble, qui constituent des indices penchant dans le sens d'une gestion privée du patrimoine.

L'endettement maximum autorisé par les banques suisses lorsque ces dernières octroient des crédits immobiliers à des particuliers s'élève à 80 %. Selon la jurisprudence, un financement étranger de plus de 80 % peut être qualifié d'important (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.1). Le pourcentage de fonds étrangers utilisés par le recourant pour la construction du logement s'élève à 78 % et reste ainsi inférieur à l'endettement maximum précité. Il ne peut dès lors pas constituer un indice penchant en faveur du caractère professionnel de l'opération.

c. Cela étant, les indices relevés ci-dessus sont contrebalancés par d'autres éléments qui plaident en faveur du caractère professionnel de l'opération.

Il importe peu de déterminer si le recourant a bénéficié ou non d'un prix de faveur au niveau du coût de construction de l'immeuble. En effet, compte tenu du fait qu'aucun contrat d'architecte n'a été conclu, il convient plutôt de déterminer s'il existait un lien entre l'opération en cause et son activité professionnelle.

Le recourant exerce la profession d'architecte. Selon l'acte de vente du 11 août 2005, il a agi en cette qualité et n'a ainsi conclu aucun contrat d'entreprise. Il a mis ses connaissances dans le domaine de l'immobilier à profit de la construction et de l'acquisition de son logement et a ainsi fait preuve d'un comportement actif dans le cadre de la promotion immobilière. Pour cette raison, il convient de retenir que cette acquisition présente un lien avec son activité professionnelle.

Par ailleurs, il entretient des liens étroits depuis une quinzaine d'années avec MM. F_____ et E_____, tous deux professionnels de l'immobilier. De par sa profession et sa fonction d'associé gérant dans sa société, qui est une société 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, par le biais de sa société, aux professionnels de l'immobilier précités. Il a agi en sa qualité d'architecte tandis que les promoteurs se sont chargés de la mise en valeur de l'ensemble de la parcelle et se sont vu accorder tous pouvoirs pour, au besoin, notamment créer, modifier ou radier des servitudes ainsi que pour signer tous actes et pièces. De plus, l'entreprise générale, dont M. F_____ lui-même était l'administrateur, a été mandatée pour édifier l'immeuble.

C'est notamment avec MM. F_____ et E_____, dans le cadre d'une société simple qu'il a constituée avec eux, qu'il a participé à l'achat en 2012, puis à la vente en 2013, d'un bien immobilier sis également sur la commune d'Aire-la-Ville. Ce dernier provient par ailleurs de la même promotion immobilière que celle dont est issu l'immeuble qui fait l'objet du litige. Au total, entre 2012 et 2017, le recourant a acheté trois immeubles, en a vendu deux et a ainsi procédé à plusieurs opérations immobilières pendant cette période.

Compte tenu de ce qui précède, les éléments plaidant en faveur d'une activité commerciale dans le cadre de la vente de l'immeuble sont plus intenses que ceux qui plaident en faveur d'une gestion privée.

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 du recourant. Le jugement du TAPI doit ainsi être confirmé.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

9) Au vu de ce qui précède, 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 lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 12 novembre 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 ;

met un émolument de CHF 700.- 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 Me Antoine Berthoud, 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, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
I. Semuhire	J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :