



POUVOIR JUDICIAIRE

A/3885/2023-ICCIFD

ATA/1238/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 novembre 2025

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourant

représenté par Mes Marie MICHEL et Jean-Frédéric MARAIA, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 novembre 2024 (JTAPI/1109/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____ exerce la profession d'ingénieur civil.

De 1999 à 2005, il l'a exercée en tant qu'indépendant, sous la raison individuelle « B_____ », laquelle est devenue, en 2005, C_____ SA. Celle-ci a pour but l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs et A_____ en a été l'administrateur (avec signature individuelle) jusqu'en mars 2024.

Celui-ci a également fondé l'entreprise individuelle D_____ EPF, dont le but est l'exploitation d'un bureau de conseils et la mise en œuvre d'expertises dans les domaines de l'ingénierie civile. L'entreprise a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève le 24 septembre 2018.

b. Du 26 octobre 2000 au 22 mars 2002, A_____ a été associé gérant (avec signature individuelle) d'E_____ (SUISSE) Sàrl, active dans des « mandats de gestion de projet » et devenue E_____ (SUISSE) SA.

c. Du 18 avril 2001 au 2 juillet 2003, il a été l'administrateur de F_____ SA, radiée le 15 décembre 2021 et dont le but était la coordination et la direction de travaux, la gestion de chantiers, l'économie de la construction, l'architecture, la décoration, les rénovations ainsi que les opérations s'y rapportant.

d. En 2003, A_____ a été l'administrateur (avec signature individuelle), puis liquidateur de la société immobilière (ci-après : SI) G_____, dont le but était l'achat, la vente, la construction, la location, la transformation et la mise en valeur de biens immobiliers.

e. De 2009 à 2015, il a été l'administrateur-président (avec signature individuelle) de la société H_____ SA, dont le but est la fourniture de prestations de service en matière de gestion, de courtage et de promotion de biens-fonds, la prise de participations, l'achat, la vente, la construction et l'administration de biens immobiliers. Depuis 2018, il en est l'unique administrateur, avec signature individuelle. Il détient la totalité du capital-actions de la société.

f. Enfin, depuis 2009, il est l'associé gérant (avec signature individuelle) de I_____ Sàrl, active dans la conception, l'entretien et le développement dans le domaine de la navigation ainsi que dans le conseil en ingénierie navale et mécanique et dans l'invention de nouveaux prototypes et machines.

g. Avant 2012 à tout le moins, A_____ a acquis avec J_____, architecte, plusieurs immeubles, soit en copropriété, soit par le biais de H_____ SA, dont ils détenaient alors chacun la moitié du capital-actions.

B. a. En 2000, J_____ s'est vu proposer d'acheter l'immeuble sis sur la parcelle n° 2'333 de la commune de Genève, à la rue L_____ 1_____ (ci-après : l'immeuble), lequel se trouvait en mauvais état d'entretien en raison de squats. Il a convenu de

s'associer avec K_____, architecte, et A_____ pour en faire l'acquisition. Il a négocié seul l'achat de l'immeuble, son prix et son financement.

b. Le 25 avril 2001, J_____, A_____ et K_____ ont signé la convention sous seing privé intitulée « Convention de partenariat pour la résidence 1_____ rue L_____ » (ci-après : la convention), dont le préambule énonçait notamment que les partenaires convenaient d'acheter l'immeuble avec l'intention de le transformer et de le rénover, dans le but de remettre sur le marché huit logements de trois et quatre pièces destinés à la location, ainsi qu'une arcade commerciale.

En outre, la convention stipulait notamment que :

- le pilotage et le suivi financier du projet étaient confiés à J_____, architecte ;
- le dossier d'ingénierie était confié à A_____, ingénieur ;
- les parts seraient réparties entre les acquéreurs à raison d'un tiers chacun, moyennant un apport initial de CHF 107'000 par personne ;
- un mandat de gestion de l'immeuble serait confié à l'agence immobilière exploitée par J_____ jusqu'à la revente de l'immeuble ;
- après travaux et relocation, l'immeuble serait revendu à un tiers en bloc [...] ;
- dans le cadre de la revente de l'immeuble, les partenaires tenteraient d'obtenir le meilleur prix, si possible supérieur à celui pronostiqué ;
- en cas d'échec de la revente, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité favorable se présente.

c. Par acte authentique du 26 avril 2001, J_____, K_____ et A_____ ont acquis l'immeuble pour le prix de CHF 580'000.-, moyennant des fonds propres de CHF 320'000.-. Ils ont été inscrits au registre foncier en qualité de copropriétaires à raison d'un tiers chacun.

d. Simultanément, les copropriétaires ont contracté un emprunt hypothécaire et un crédit de construction (CHF 1'280'000.-) leur permettant de financer l'acquisition de l'immeuble et sa rénovation. Les coûts de construction, comprenant l'acquisition du bâtiment estimée à CHF 599'000.-, ont été estimés à CHF 1'600'000.-. En janvier 2002, le prêt hypothécaire et le crédit de construction ont été consolidés en un seul emprunt. Chaque partenaire a récupéré une somme de CHF 80'000.-, réduisant le montant des apports à CHF 27'000.- par personne.

e. Les travaux de rénovation et de transformation de l'appartement ont débuté le 2 mai 2001 et se sont achevés dans le courant de l'année 2002.

f. A_____ a perçu des honoraires d'ingénieur pour la rénovation de l'immeuble, sur lequel il a exécuté des travaux.

g. J_____ s'est chargé de la gestion de l'immeuble dès son acquisition et jusqu'à fin 2010. Celle-ci a ensuite été confiée à la régie M_____ SA dès 2011.

C. a. En 2012, les relations entre A_____ et J_____ se sont détériorées. Plusieurs procédures judiciaires ont été intentées en relation avec les immeubles qu'ils détenaient en commun.

b. Le 25 février 2015, A_____ a proposé à J_____ et K_____ de leur vendre sa part de l'immeuble ou de racheter les leurs, puisque la copropriété ne pouvait plus être maintenue.

c. J_____ et K_____ ont intenté une action en justice contre A_____, tendant à son exclusion de la copropriété, concluant notamment à ce qu'il soit condamné à leur aliéner sa part ou à ce que celle-ci soit vendue aux enchères publiques, si l'aliénation entre copropriétaires ne devait pas intervenir dans le délai fixé.

d. Par jugement du 26 juillet 2017 (JTPI/9659/2017), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a débouté J_____ et K_____ de leurs conclusions. Il a constaté que A_____ avait le droit de requérir le partage de la copropriété, ordonné ce partage et réservé la suite de la procédure sur les modalités de celui-ci.

e. Ce jugement a été confirmé par la chambre civile de la Cour de justice (ACJC/1158/2018 du 29 août 2018 ; ci-après : la chambre civile), qui a renvoyé la cause au TPI afin qu'il statue sur les modalités du partage. La convention avait été conclue sous seing privé, et non en la forme authentique. Ainsi, elle ne respectait pas l'exigence de forme posée par la loi, en tant qu'elle limitait le droit de chaque propriétaire de demander le partage de l'immeuble, et était donc frappée de nullité dans cette mesure.

La chambre civile a notamment relevé que la qualification exacte de la convention pouvait rester indécise (consid. 3.2).

f. Par jugement du 9 mai 2019 (JTPI/6688/2019), le TPI a notamment ordonné la vente de l'immeuble aux enchères publiques, désigné un notaire aux fins de procéder à toutes les opérations utiles à l'exécution du partage et dit que cette vente serait faite à un prix de départ de CHF 2'505'000.- et que le produit final serait partagé à raison d'un tiers entre les parties.

g. Par arrêt du 17 avril 2020 (ACJC/581/2020), la chambre civile a confirmé ce jugement, rappelant notamment que la convention n'était pas entièrement nulle, mais seulement en tant qu'elle prévoyait un mode de partage de l'immeuble, une telle clause devant être passée en la forme authentique.

La chambre civile a précisé qu'il ne ressortait pas expressément du premier jugement du TPI et de l'arrêt de la Cour subséquent que la convention était entièrement nulle et inapplicable, puisque ces deux décisions n'avaient traité que de la question du principe du partage de la copropriété et avaient examiné la validité de la convention sous cet angle (consid. 4.2.1).

h. Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt 5A_495/2020 du 24 novembre 2020). En tant qu'elles se rapportaient à un immeuble, les modalités de partage convenues par les parties devaient revêtir la forme authentique. À défaut

de satisfaire à cette exigence de forme, les modalités conventionnelles étaient nulles et inapplicables. Il n'était pas question d'une nullité intégrale de la convention. Enfin, c'était les règles de partage de la copropriété qui étaient applicables en l'espèce, et non celles de la société simple, ce que J_____ reconnaissait.

D. a. Le 1^{er} novembre 2021, A_____, K_____ et N_____ SA (inscrite au RC le 21 juin 2019, devenue entretemps copropriétaire de l'immeuble et dont l'administrateur unique est J_____), soit pour eux leur notaire, ont demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de leur délivrer une dispense de consignation de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) relatif à la vente de l'immeuble, intervenue le lendemain pour un prix de CHF 5'800'000.-.

b. Le 2 novembre 2021, A_____ et K_____ ont chacun établi une déclaration pour l'IBGI, indiquant notamment :

- une valeur d'aliénation de CHF 1'933'333.- ;
- une commission de vente de CHF 19'333.- ;
- une valeur d'acquisition de CHF 1'348'897.- (valeur fiscale cinq ans avant l'aliénation ;
- des droits de mutation et émoluments de CHF 7'733.- ;
- un gain immobilier imposable de CHF 557'370.- ;
- un IBGI dû de CHF 55'737.-.

c. Le 9 novembre 2021, l'AFC-GE a informé A_____, K_____ et N_____ SA accepter leur demande de dispense à consigner un montant pour l'IBGI.

d. Le 10 novembre 2021, le notaire a informé l'AFC-GE que deux des vendeurs contestaient la qualification de professionnels de l'immobilier. Dès lors, et « sans préjuger de la dispense octroyée », il lui demandait de traiter les deux demandes d'attestations du montant à consigner adressées le 2 novembre 2021.

e. Le 12 novembre 2021, l'AFC-GE a annulé la dispense de l'IBGI et invité le notaire à consigner en son étude un montant de CHF 1'181'924.50 à titre d'impôt.

f. Le 13 janvier 2022, l'AFC-GE a notifié à A_____ l'attestation définitive du montant à consigner, soit CHF 590'962.25 (34.50 % de CHF 1'712'934.-). Elle n'avait pas retenu la valeur fiscale (cinq ans avant l'aliénation) déclarée (CHF 1'348'897.-), mais « le prix d'achat ou la valeur comptable » de CHF 193'333.-, portant le gain immobilier imposable à CHF 1'712'934.-.

g. Dans sa déclaration fiscale 2021, A_____ a notamment indiqué un revenu de son activité indépendante de CHF 59'748.-. Pour l'immeuble, précisant l'avoir aliéné en 2021, il a indiqué des loyers encaissés de CHF 57'406.- et des frais d'entretien de CHF 13'027.-. Il a par ailleurs déclaré posséder sept immeubles, dont trois occupés par lui-même et quatre « locatifs ou loués ».

h. Par bordereaux du 7 juin 2023 (portant respectivement sur l'impôt cantonal et communal [ci-après : ICC] et sur l'impôt fédéral direct [ci-après : IFD]), l'AFC-GE a ajouté au revenu imposable de A_____ le gain immobilier susmentionné de CHF 1'712'934.-, le considérant comme découlant de son activité indépendante.

i. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux, faisant principalement valoir que l'immeuble faisait partie de sa fortune privée et que son activité professionnelle se limitait à fournir des prestations dans le domaine de l'ingénierie civile, sans aucune « participation directe aux projets immobiliers de ses clients ». Il ne détenait aucun de ses immeubles dans sa fortune commerciale.

j. Par décisions du 6 octobre 2023, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, sur des points qui ne sont plus litigieux, et l'a rejetée en tant qu'elle portait sur l'imposition du gain immobilier de CHF 1'712'934.-.

A_____, en plus d'exercer la profession d'ingénieur civil, était administrateur de H_____ SA et avait été administrateur de F_____ SA ainsi que de la société immobilière G_____. Ces sociétés étaient actives dans le domaine immobilier. Par conséquent, il n'était pas totalement étranger aux affaires immobilières. De plus, aux termes de la convention, la revente de l'immeuble, une fois les travaux de rénovation terminés et les relocations effectuées, avait déjà été prévue avant son acquisition en 2001 et une plus-value importante était attendue, ce qui tendait à démontrer que l'opération réalisée excédait la simple gestion de la fortune privée et était orientée vers l'obtention d'un revenu.

Par ailleurs, A_____ avait perçu des honoraires d'ingénieur pour la rénovation de l'immeuble, à la suite de deux autorisations de construire, dont le mandataire était J_____, cosignataire de la convention. Ce dernier avait orchestré la rénovation de l'immeuble.

L'intéressé s'était en outre associé avec des professionnels de l'immobilier. Leurs connaissances spécifiques des affaires immobilières leur avaient permis de mesurer le potentiel de l'immeuble qui était en mauvais état et nécessitait d'importants et onéreux travaux de remise en état avant de pouvoir être reloué, puis vendu. Seules des personnes expérimentées dans le milieu immobilier pouvaient se lancer dans une telle opération et prendre les risques financiers en s'endettant pour un montant plusieurs fois supérieur au coût d'acquisition de l'immeuble.

L'opération immobilière en cause avait été réalisée dans le cadre d'une société simple créée pour cette occasion. L'unification des ressources et la signature de la convention démontraient que les intéressés avaient convenu d'un but commun, à savoir le rachat de l'immeuble, sa rénovation, la mise en location de ses appartements puis la revente.

E. a. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation.

L'immeuble faisait partie de sa fortune privée. Subsidiairement, dans l'hypothèse où l'immeuble devait être « traité lors de l'acquisition » comme un bien appartenant

à la fortune commerciale, celui-ci « serait passé dans la fortune commerciale au plus tard au jour de la transformation de la raison individuelle en société anonyme » intervenue en 2005.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

c. Après un second échange d'écritures et une écriture spontanée de A_____, le TAPI a rejeté le recours, sans entrer en matière sur le fond de l'argumentation subsidiaire, celle-ci étant en contradiction « totale » avec l'argumentation principale.

- F.** **a.** Par acte remis à la poste le 12 décembre 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, à l'annulation des décisions sur réclamation du 6 octobre 2023, à ce qu'il soit dit qu'il a réalisé un gain en capital privé exonéré de l'ICC et de l'IFD lors de la vente de l'immeuble et à ce qu'il soit reconnu que le gain immobilier issu de la vente était de CHF 557'370.-, soumis à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers à un taux de 10%.

Il s'est plaint, sur plusieurs points, de la constatation incomplète et inexacte des faits. En outre, il n'avait pas constitué de société simple avec J_____ et K_____ ni ne disposait de capacités professionnelles ou de connaissances spécialisées en matière immobilière. Le pourcentage de fonds étrangers ayant servi à l'acquisition de l'immeuble n'était pas élevé et il n'avait gardé celui-ci que pour assurer sa retraite. Subsidiairement, dans l'hypothèse où l'immeuble était attribuable à la fortune commerciale, celui-ci était passé dans la fortune commerciale au plus tard au jour de la transformation de sa raison individuelle en société anonyme en 2005. Le droit de taxer était donc prescrit.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

c. Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses explications et ses conclusions et a produit les arrêts demandés par l'AFC-GE, non caviardés.

d. Le 5 septembre 2025, la chambre administrative a imparti au recourant un délai au 15 septembre 2025 pour produire la convention.

e. Dans le délai imparti, le recourant a transmis ladite convention et persisté dans son argumentation.

f. Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

- 1.** Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 -

LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Le litige porte sur la taxation fiscale 2021 du recourant, plus précisément sur la conformité au droit des décisions de l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, d'ajouter au revenu imposable de l'intéressé le gain immobilier de CHF 1'712'934.- réalisé lors de la vente de l'immeuble.

3. Le recourant se plaint d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

3.1 Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA).

3.2 En l'espèce, le recourant a exposé de façon claire quels faits ont, selon lui, été mal établis, ou de façon incomplète, par le TAPI et en quoi ils peuvent avoir une incidence sur la solution du litige.

Il se plaint d'abord de ce que le TAPI a retenu qu'il avait détenu des parts auprès de N_____ SA. Il s'agit toutefois vraisemblablement d'une erreur de plume, l'intéressé ayant détenu des parts – non pas dans cette société – dans mais dans H_____ SA. En tant que de besoin, l'état de fait sera donc corrigé en ce sens.

Le recourant reproche ensuite au TAPI d'avoir retenu que N_____ SA a acquis une part de copropriété sur l'immeuble litigieux, le 26 avril 2001. La chambre de céans constate que ladite société n'existait pas à ce moment-là, si bien qu'elle n'a pu acquérir aucune part. L'acquéreur en question était J_____. L'état de fait sera donc corrigé en ce sens également, bien que cela n'ait pas d'incidence sur l'issue du litige.

Puis, l'intéressé indique que ce ne sont pas les copropriétaires qui ont fait la demande de dispense, mais le notaire en charge de la vente, qui s'était trompé dans sa demande qui ne devait concerner que N_____ SA. Les pièces du dossier confirment la thèse du recourant. En tant que cela est pertinent, puisque le TAPI n'en a à juste titre tiré aucune conclusion, il convient de corriger l'état de fait dans ce sens.

Le recourant allègue que I_____ Sàrl n'a rien à voir avec l'immobilier, contrairement à ce qu'aurait retenu le TAPI. Ce reproche n'est toutefois pas fondé, le TAPI ayant uniquement mentionné que I_____ Sàrl était active notamment dans le domaine de conseils en ingénierie civile.

L'intéressé précise que pendant la majeure partie de la détention de l'immeuble, y compris au moment de la vente, c'était une régie qui avait été en charge de la gestion de l'immeuble. Il a fourni les pièces démontrant que la gestion de l'immeuble a été confiée à la régie M_____ SA dès 2011. Le jugement du TAPI n'en faisant pas mention, il convient de compléter l'état de fait en ce sens, bien que cela n'ait pas d'incidence sur la solution du litige.

Le recourant fait encore grief au TAPI de ne pas avoir mentionné que la banque avait fait évaluer l'immeuble à la fin des travaux et avait accordé aux copropriétaires un financement à hauteur de 80% de l'estimation initiale de l'immeuble. Ce reproche n'est toutefois pas fondé, le TAPI ayant mentionné que l'emprunt hypothécaire et le crédit de construction avaient été consolidés en un seul en janvier 2002, si bien que chaque partenaire avait récupéré une somme de CHF 80'000.-, réduisant ainsi le montant des apports à CHF 27'000.- par personne. Les circonstances pertinentes

entourant les crédits accordés aux copropriétaires ont donc été exposées par le TAPI.

Enfin, l'intéressé reproche au TAPI d'avoir omis de mentionner qu'il n'avait touché que des honoraires de CHF 4'000.- pour la rénovation de l'immeuble. Il ne produit toutefois aucune preuve à l'appui de son allégation et le montant des honoraires perçus par le recourant pour la rénovation de l'immeuble n'est du reste pas décisif pour la solution du litige. Il n'y a donc pas lieu de compléter l'état de fait sur ce point.

En définitive, l'état de fait sera partiellement corrigé et complété, en tant que de besoin. En toute hypothèse, l'admission partielle du grief, qui n'a aucune incidence sur l'issue du litige, ne saurait conduire à l'annulation du jugement attaqué ni ne justifie le renvoi de la cause au TAPI pour un nouvel examen.

4. Il convient de déterminer le droit matériel applicable.

4.1 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).

4.2 En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD du recourant pour l'année 2021. 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 et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

Pour le surplus, la question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.3 ; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

5. Le recourant estime que le gain qu'il a réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble devrait être exonéré de l'impôt sur le revenu, en tant qu'il s'agirait d'un élément de sa fortune privée.

5.1 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 LHID). Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt fédéral direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (ATF 133 II 420 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral consid. 5.1 9C_90/2023 et 9C_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.1 ; 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1 ; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références citées).

5.2 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 LIPP). 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).

5.3 Depuis le 1^{er} 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 et 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).

5.4 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 (ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.1 ; 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, pouvaient être repris dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 consid. 5b ; 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).

5.5 De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (ATF 125 II 113 consid. 5e ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale)

du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (arrêts du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 ; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées). Les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_90/2023, 9C_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.3 ; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées).

5.5.1 S'agissant de l'aspect particulier de l'existence d'une société simple, la jurisprudence considère que la création d'une telle société peut constituer en soi un indice de commerce professionnel d'immeubles. En effet, une activité lucrative indépendante doit être présumée lorsque, pour une opération immobilière déterminée, plusieurs personnes s'associent dans un consortium de construction et que, parmi elles, certaines participent dans le cadre de leur profession et s'occupent de la gestion pour le compte commun en accord avec les autres. Il n'est alors pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité lucrative pour le compte commun. Il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble. Même l'associé qui se contente d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci doit alors se faire imputer les efforts entrepris par le spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés comme une activité lucrative propre (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.3 et les références citées ; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 3.1.1 et les références citées *in* StE 2012 B 23.2 n° 40). Dans ce contexte, il se justifie également d'imputer aux associés non spécialisés de la société simple les connaissances spécifiques au domaine des associés spécialisés (arrêts du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.3 ; 2C_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.2 et les références citées). La jurisprudence pose ainsi une présomption selon laquelle la constitution d'une société simple constitue un indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 6.1).

La société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun et qui ne présente pas les caractères distinctifs d'une autre société prévue par la loi (art. 530 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220). La société simple consiste en un contrat multilatéral, et non synallagmatique, dans la mesure où les prestations fournies par les parties ne sont pas échangées mais réunies en vue du but commun. Les apports ne profitent pas à chacun des autres associés individuellement, mais à la communauté en tant que telle (Adrien GABELLON/Mehdi TEDJANI, La fin de la

société simple [1/2] – La dissolution et ses conséquences, SJ 2016 II p. 209 ss). Deux éléments caractérisent ainsi la société simple : l'apport, soit la prestation que chaque associé doit faire au profit de la société (art. 531 al. 1 CO) et le but commun (*animus societatis*), qui rassemble les efforts des associés et suppose la volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé (Pierre TERCIER/Pascal G. FAVRE, Les contrats spéciaux, 2009, n. 7528).

Les indices qui militent en faveur de la société simple peuvent être résumés ainsi : participation effective à la prise des décisions communes ; existence d'un droit de contrôle sur l'activité commune à l'aune de l'art. 541 CO ; participation aux pertes communes ; existence de liens personnels entre les parties (François CHAIX, *in* Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*, ad art. 530, n. 12).

Une société simple peut être constituée à l'occasion d'une opération isolée. La réalisation du but commun de la société simple implique la réunion des efforts ou des ressources des associés (François CHAIX, *in* Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*, ad art. 530 n. 1 et 17). Le contrat de société simple ne requiert, pour sa validité, l'observation d'aucune forme spéciale : il peut donc se créer par actes concluants, voire sans que les parties en aient conscience (ATF 124 III 363 consid. II/2a).

Pour autant qu'elles reposent sur une décision commune, les autres communautés se distinguent de la société simple dans la mesure où leur but vise uniquement le maintien et l'administration conservatoire des biens concernés ; dans une société simple, en revanche, la détention de biens ne se conçoit qu'en tant que moyen d'atteindre un (autre) but, par exemple la promotion immobilière du terrain en copropriété. Puisqu'elle n'est qu'un type particulier de copropriété, la propriété par étages (CC 712a-712t) connaît les mêmes principes, auxquels s'ajoute le caractère limité des biens mis en commun (François CHAIX, *in* Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ/Rita TRIGO TRINDADE, *op. cit.*, ad art. 530 n. 15).

5.5.2 S'agissant du haut degré de financement par fonds étrangers, le Tribunal fédéral a jugé qu'un immeuble acquis (par un contribuable exerçant la profession de plâtrier-peintre) moyennant des fonds empruntés à hauteur de 95% du prix d'acquisition faisait partie de sa fortune commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022). Il en va de même lorsque ce pourcentage s'élève à 89.72% (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité).

5.5.3 Dans son arrêt 9C_90/2023 et 9C_120/2023 précité, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il ne suffit pas, pour remettre en cause le caractère commercial d'une opération mobilière, que les contribuables opposent leur propre interprétation d'une transaction à celle de la juridiction cantonale, sur la base de certains critères certes établis par la jurisprudence mais limités à ceux qu'ils estiment être déterminants. Au demeurant, chacun de ces éléments, considérés dans leur ensemble ou isolément, pourrait conduire à ce que la vente intervenue soit qualifiée de

commerciale ou d'activité lucrative indépendante Il y a bien plus lieu, pour déterminer la prépondérance privée ou commerciale de la transaction immobilière, de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (consid. 6.1).

5.6 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). 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 fait de l'immeuble un actif commercial (ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.3 ; Raoul OBERSON, *L'immeuble et le droit fiscal*, 1999, p. 153 s.).

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 (ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.3 ; Danielle YERSIN, *Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative*, *in* ASA 59 137 ss, p. 143 s.).

5.7 Selon les cas, une opération unique peut même être assimilée à une activité lucrative indépendante 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, ou encore 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 (ATF 96 I 655 ; 93 I 285). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que la constitution d'une propriété par étages (ci-après : 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 (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).

5.8 Le Tribunal fédéral a confirmé que les bénéfices résultant de la vente d'immeubles détenus durant 35 ans et plus par le justiciable devaient être imposés au titre de revenus de l'activité lucrative indépendante, en raison du rôle très actif de celui-ci dans l'immobilier, de son partenariat avec d'autres professionnels de l'immobilier pour les projets en question, ainsi que de ses capacités professionnelles et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, attestées par sa formation d'ingénieur civil, sa participation à un grand nombre d'opérations immobilières, de même que son activité en tant qu'administrateur-secrétaire au sein de la société qui avait pour but notamment la promotion immobilière. En outre, dans cette affaire, le recourant n'avait pas participé à ces affaires immobilières pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans un des bâtiments en question (arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2 ; ATA/371/2020 du 16 avril 2020).

5.9 Le droit suisse admet, sauf disposition légale contraire, que l'autorité administrative ou judiciaire saisie tranche elle-même une question préjudicielle, dans la mesure où l'autorité compétente ne l'a pas encore fait (ATF 139 II 233 consid. 5.4.2 ; 131 III 546 consid. 2.3).

- 6.** En l'espèce, l'AFC-GE a ajouté au revenu imposable du recourant le gain immobilier de CHF 1'712'934.- qu'il a réalisé lors de la vente de l'immeuble, le considérant comme découlant de son activité indépendante.

L'AFC-GE puis le TAPI ont retenu qu'il existait suffisamment d'indices pour retenir que le bénéficiaire litigieux devait être qualifié de revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Premièrement, les copropriétaires avaient constitué une société simple. Deuxièmement, l'investissement dans l'immeuble avait été financé par des fonds étrangers à raison de près de 80%, ce qui démontrait que les associés avaient cherché à réaliser un revenu. Troisièmement, le recourant n'avait pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble. Quatrièmement, ses capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles étaient attestées par sa formation d'ingénieur civil, mais surtout par ses activités d'administrateur et de gérant de plusieurs sociétés spécialisées dans le domaine immobilier. Enfin, tout au long de la durée de possession de l'immeuble, le recourant et ses deux coassociés avaient procédé à plusieurs actes de nature juridique en vue de sa future revente, faisant en sorte d'accroître la valeur de l'immeuble.

6.1 Le recourant conteste d'abord avoir constitué une société simple avec les deux autres copropriétaires.

À titre préalable, il convient de relever que, contrairement à ce que prétend l'AFC-GE, ni les juridictions civiles ni le Tribunal fédéral n'ont confirmé (ni

infirmé) l'existence d'une société simple. La chambre civile, dans l'ACJC/1158/2018, a relevé que la qualification exacte de la convention pouvait rester indéterminée. Le Tribunal fédéral a retenu qu'en ce qui concernait les modalités de partage uniquement, les règles de partage de la copropriété étaient applicables, et non celles de la société simple. Pour le surplus, la convention n'a été annulée qu'en tant qu'elle prévoyait un mode de partage de l'immeuble non conforme aux dispositions régissant le partage de la copropriété.

Dès lors, et comme le TAPI, la chambre de céans entrera en matière sur la question préjudicielle de savoir si le recourant a formé avec les copropriétaires une société simple.

Le recourant soutient qu'il aurait conclu un contrat de copropriété classique.

Or, la convention, que lui et ses deux associés ont valablement signée, stipule que les parts sont réparties entre les acquéreurs à raison d'un tiers chacun, moyennant un apport initial de CHF 107'000.- par personne. Les apports prévus dans ladite convention sont un premier indice de la constitution d'une société simple.

En outre, comme l'a également retenu le TPI (JTPI/9659/2017 du 26 juillet 2017 consid. E.b), la convention stipule que les partenaires ont acheté l'immeuble avec l'intention de le transformer et de le rénover dans le but de remettre sur le marché huit logements de trois et quatre pièces destinés à la location ainsi qu'une arcade commerciale avec une surface de dépôt en sous-sol et que les partenaires conviennent que l'immeuble après travaux et relocation sera revendu à un tiers en bloc à un prix minimum fixé dans une étude financière jointe à la convention. À ce sujet, elle stipule que les partenaires doivent tenter d'obtenir le meilleur prix, si possible supérieur à celui pronostiqué, et qu'en cas de manque de succès dans la revente, les partenaires conservent l'immeuble jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente. Par conséquent, il ressort de la convention que l'objectif des partenaires était de réaliser le meilleur bénéfice possible par la revente de l'immeuble une fois les travaux exécutés et les appartements reloués. Il était également prévu qu'à défaut de succès dans pareille vente, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente, donc toujours dans le but de revendre l'immeuble. L'objectif de la convention n'était donc pas de régir les relations entre les copropriétaires de manière durable, mais uniquement dans l'attente de la revente de l'immeuble. En outre, l'activité même de la société consistait à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat puis la vente du bien, en vue de la réalisation d'une plus-value. Il n'était pas question de seulement maintenir et administrer de façon conservatoire l'immeuble. Au contraire, la détention de celui-ci ne s'est conçue qu'en tant que moyen d'atteindre un but, soit celui de revendre l'immeuble au meilleur prix.

Par conséquent, il doit être constaté que le recourant a constitué avec les copropriétaires une société simple en vue d'acquérir puis de vendre l'immeuble. Contrairement à ce qu'il soutient, il est sans importance que la détention n'ait entraîné aucune coordination. En effet, l'un de ses coassociés, J_____, qui est

architecte et possède donc manifestement des capacités professionnelles et des connaissances spécialisées en matière immobilière, a joué un rôle prépondérant dans l'acquisition de l'immeuble, l'exécution des travaux et la gestion de l'immeuble pendant environ dix ans. À teneur de la convention, le pilotage et le suivi financier du projet lui ont d'ailleurs été confiés. Au vu de tous ces éléments, le fait que la gestion de l'immeuble ait ensuite été confiée à une régie, dès 2011, a peu d'importance. Par conséquent, et conformément à la jurisprudence précitée, le recourant doit se faire imputer les efforts entrepris par J_____, en tant que spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés, comme une activité lucrative propre. On ne saurait d'ailleurs retenir que le recourant s'est contenté d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci. En effet, comme cela ressort de la convention, le dossier d'ingénierie du projet lui a été confié et il a exécuté des travaux dans le cadre de la rénovation de l'immeuble. Au demeurant, comme l'a déjà retenu le Tribunal fédéral dans des cas similaires, il n'est pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité pour le compte commun puisqu'il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble, ce qui était en toute hypothèse le cas en l'occurrence au vu de l'investissement personnel de J_____.

Par ailleurs, contrairement à ce qu'allègue le recourant, il est sans importance que les parties ne se soient pas entendues sur le principe même de la vente plus de dix ans après l'acquisition de l'immeuble, puisque le but de la convention était précisément de régler la revente de l'immeuble, y compris dans l'hypothèse où un différend étranger au principe de la vente interviendrait entre les parties. Le recourant ne peut rien non plus déduire de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020, selon lequel les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien ne sont pas à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale. Ces considérations ne trouvent en effet pas application lorsqu'une société simple a été créée, comme en l'espèce, en vue de l'acquisition et la vente d'un bien immobilier.

L'AFC-GE et le TAPI étaient donc fondés à retenir comme premier indice d'une activité lucrative indépendante la constitution de la société simple.

6.2 Le recourant conteste ensuite avoir eu recours à un haut degré de financement lors de l'acquisition de l'immeuble.

Comme il l'admet, l'investissement dans l'immeuble a été financé par des fonds étrangers à raison de 80% (CHF 1'280'000.- x 100 / 1'600'000.-). En effet, les copropriétaires se sont vu octroyer un crédit de construction de CHF 1'280'000.- et les coûts de construction, comprenant l'acquisition du bâtiment, ont été estimés à CHF 1'600'000.-, les copropriétaires apportant CHF 320'000.- de fonds propres.

Ce pourcentage doit être considéré comme important. D'une part, il est proche de 89.72%, soit un degré de financement par fonds étrangers récemment considéré comme haut par le Tribunal fédéral dans un cas similaire (arrêt du Tribunal fédéral

9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 6.1). D'autre part, l'achat d'un bien immobilier financé par 20% de fonds propres seulement apparaît certes habituel lorsque l'acquéreur investit dans une maison ou un appartement destiné à devenir sa résidence principale, la part de capital propre nécessaire à l'achat d'un logement étant normalement de 20% au moins en Suisse, selon l'administration fédérale (<https://www.ch.ch/fr/logement/propriete-du-logement/acheter-un-bien-immobilier/financer-l-achat-d-un-bien-immobilier/#conclure-un-contrat-hypothecaire>, page consultée le 28 octobre 2025). Il en va différemment en l'espèce, puisque le recourant n'a jamais occupé l'immeuble. Dès lors, l'acquisition de celui-ci, financé à concurrence de 80% de fonds étrangers, démontre que les associés n'ont pas cherché à placer leur fortune privée de manière à la sécuriser et si possible à la faire fructifier en l'investissant, mais à réaliser un revenu, en investissant le minimum de fonds propres et en obtenant des crédits importants pour le solde du prix d'acquisition.

Par conséquent, il doit être constaté que les intéressés ont eu recours à un haut degré de financement pour l'acquisition de l'immeuble.

L'AFC-GE et le TAPI étaient donc fondés à retenir comme deuxième indice d'une activité lucrative indépendante un haut degré de financement par des fonds étrangers.

6.3 Le recourant reproche également au TAPI d'avoir retenu qu'il n'avait pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble. Selon lui, l'absence d'occupation ne suffirait pas à conclure que le bien relève de la fortune commerciale. Il explique qu'il avait investi afin de pérenniser son patrimoine et couvrir sa retraite.

Il n'est pas contesté que le recourant n'a jamais habité dans l'immeuble. Toutefois, le Tribunal fédéral a déjà admis que cela constituait un indice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2020 précité consid. 5.4.2). En outre, l'intéressé a investi des fonds dans l'immeuble en vue d'en retirer un bénéfice, et non pas dans le seul but d'administrer son patrimoine. La revente était déjà planifiée dans la convention, en vue de réaliser une plus-value.

Pour le surplus, la référence à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2016 n'est pas pertinente, le cas traité dans cette affaire ne portant pas sur la vente d'un immeuble, mais sur la question de l'affectation à la fortune commerciale ou privée d'immeubles acquis à titre privé par un négociant immobilier professionnel et sur celle de la déduction des frais y relatifs.

Par conséquent, c'est à juste titre que le TAPI a considéré que l'intéressé n'a pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés et qu'il a retenu cette circonstance comme un troisième indice en faveur d'une activité lucrative indépendante.

6.4 Enfin, le recourant estime que l'AFC-GE ne pouvait lui imputer des connaissances particulières dans le domaine de l'immobilier.

Le recourant est ingénieur civil, si bien que, quoi qu'il en dise, il possède des capacités professionnelles et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, ce d'autant qu'il est ou a été administrateur ou actionnaire de sociétés actives dans l'immobilier, soit E_____ (SUISSE) Sàrl, F_____ SA, la SI G_____ et H_____ SA, quelles qu'aient été concrètement ses activités au sein desdites sociétés. Il détient de surcroît sept immeubles. Dans cette mesure, son affirmation selon laquelle il n'aurait pas les connaissances pour s'adonner à l'achat et la vente d'immeubles n'emporte pas conviction.

En outre, l'acquisition de l'immeuble a eu pour effet de lui procurer du travail, le dossier d'ingénierie du projet lui ayant été confié selon les termes de la convention et l'intéressé ayant perçu des honoraires d'ingénieur, quel que soit leur montant, pour la rénovation de l'immeuble, ce qui n'est pas contesté. Les opérations immobilières d'un contribuable pouvant être d'emblée considérées comme commerciales lorsqu'elles sont, comme en l'espèce, en relation avec sa profession, les connaissances particulières du recourant, mises à profit dans le cadre de la rénovation de l'immeuble, constituent également un indice en faveur d'une activité lucrative indépendante. Par ailleurs, il est sans importance que le recourant n'ait pas participé à la gestion de l'immeuble, puisque son associé J_____ s'en est chargé pour le compte de tous les associés pendant la moitié du temps de détention de l'immeuble.

Pour le surplus, le fait que le recourant n'ait pas demandé de dispense de consignation de l'IBGI, laquelle est réservée aux professionnels de l'immobilier, est sans importance. Au contraire, une demande de dispense en ce sens n'aurait été qu'un indice supplémentaire de l'existence d'une activité lucrative indépendante en lien avec la vente immeuble.

6.5 Compte tenu de tout ce qui précède, et dans la mesure également où l'intéressé s'est associé à des professionnels de l'immobilier, dont les connaissances spécifiques du secteur immobilier leur ont permis de mesurer le potentiel de l'immeuble qui était en mauvais état et nécessitait d'importants et onéreux travaux de remise en état (près de CHF 1'000'000.- [démolition, construction et frais divers] selon le contrat de crédit) que seuls des professionnels de l'immobilier pouvaient exécuter, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente de l'immeuble ne peut être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée.

Comme l'a retenu à juste titre le TAPI, l'absence de caractère systématique et/ou planifié des opérations, ce qui n'est pas contesté, et la longue période de détention de l'immeuble, soit 20 ans, ne suffisent pas à contrebalancer les indices plaidant en faveur d'une activité lucrative indépendante en lien avec l'opération litigieuse et l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. De surcroît, il ne suffit pas, pour remettre en cause le caractère commercial d'une opération mobilière, que le recourant oppose sa propre interprétation d'une transaction à celle de

l'administration, sur la base de certains critères certes établis par la jurisprudence mais limités à ceux qu'ils estiment être déterminants.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE pouvait, sans violer la loi ni abuser de son pouvoir d'appréciation, considérer que l'opération litigieuse excédait la simple administration de la fortune privée et que la vente de l'immeuble a ainsi été réalisée dans le cadre d'une activité lucrative indépendante, dont le bénéfice entrerait dans le revenu imposable du recourant.

Le grief sera écarté.

- 7.** Le recourant estime que le gain immobilier issu de la vente devrait être ramené à CHF 557'370.-.

7.1 L'objet du litige est principalement défini par 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). L'objet d'une procédure administrative ne peut 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/752/2025 du 8 juillet 2025 consid. 3.1 ; ATA/898/2025 du 19 août 2025 consid. 1.1).

7.2 En l'espèce, le fait que l'opération litigieuse s'inscrive dans le cadre d'une activité lucrative indépendante exclut la perception d'un IBGI (art. 12 al. 1 LHID). La demande du recourant apparaît donc sans objet.

Au demeurant, l'intéressé n'a pas formulé de conclusion en ce sens devant le TAPI. Celle qu'il prend devant la chambre de céans pour la première fois sort donc du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure. Par conséquent, elle devrait être déclarée irrecevable et la chambre de céans n'entrerait pas en matière sur le grief correspondant.

- 8.** Dans une argumentation subsidiaire sur laquelle le TAPI n'est pas entré en matière, le recourant fait valoir que dans l'hypothèse où l'immeuble serait qualifié à l'acquisition en 2021 de fortune commerciale, celui-ci aurait représenté un prélèvement privé lors de la transformation de son entreprise individuelle en SA en 2005. S'agissant d'un prélèvement qui aurait eu lieu en 2005, une révision de la taxation serait exclue, la prescription étant acquise.

8.1 Selon l'art. 40 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile (al. 1). L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (al. 2).

Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 149 II 400 consid. 4.3 = RDAF

2023 II 506 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_226/2024 du 27 janvier 2025 consid. 7.1.2).

8.2 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond. Selon la jurisprudence, une telle violation peut néanmoins être considérée comme réparée lorsque l'intéressé jouit de la possibilité de s'exprimer librement devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure et pouvant ainsi contrôler librement l'état de fait et les considérations juridiques de la décision attaquée (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2).

Une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte aux droits procéduraux de la partie lésée qui n'est pas particulièrement grave (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 135 I 276 consid. 2.6.1). Elle peut également se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. La partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/51/2025 du 14 janvier 2025 consid. 3.3 et l'arrêt cité).

8.3 En l'espèce, il convient de préciser, en tant que de besoin, que le TAPI n'est pas entré en matière sur l'argumentation subsidiaire du recourant, la considérant comme contradictoire avec son argumentation principale. Même à considérer que cela constitue une violation du droit d'être entendu de l'intéressé, celle-ci ne pourrait conduire à l'annulation du jugement querellé. En effet, une telle violation devrait être considérée comme étant réparée devant la chambre de céans. D'une part, une telle réparation est, sur le principe, admissible puisque la chambre de céans dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI (art. 61 LPA ; ATA/898/2025 du 19 août 2025 consid. 3.5.3 ; ATA/194/2024 du 13 février 2024 consid. 3.10). D'autre part, le recourant a pu, à l'occasion de plusieurs échanges d'écritures, faire valoir ses arguments devant celle-là aussi efficacement qu'il aurait pu le faire devant le TAPI et le renvoi constituerait une vaine formalité aboutissant à un allongement inutile de la procédure.

8.4 Le recourant a vendu l'immeuble le 2 novembre 2021. Le revenu en résultant a donc été réalisé en 2021, si bien que c'est à juste titre qu'il a été imposé pour cette année-là.

L'argumentation du recourant n'emporte pas conviction, puisqu'elle est fondée sur les dispositions relatives aux restructurations de sociétés et porte ainsi sur la qualification juridique d'un actif (en l'occurrence un immeuble) d'une société en cas de restructurations, et non pas sur le bénéfice issu de la vente d'un immeuble à un tiers, imposable uniquement dès le moment de sa réalisation.

Le grief sera donc écarté, ce qui conduit au rejet du recours.

- 9.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- 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

rejette, dans la mesure où il recevable, le recours interjeté le 12 décembre 2024 par Thomas JUNDT contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 novembre 2024 ;

met un émolument de CHF 1'500.- 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 suisse, 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 du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Marie MICHEL et Jean-Frédéric MARAIA, avocats 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 :

J. RAMADOO

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :