

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4314/2023-ICCIFD

ATA/1239/2025

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
31 mars 2025 (JTAPI/327/2025)**

EN FAIT

A. a. Le litige concerne la taxation 2021 d'A_____, qui habitait alors dans un logement sis à la rue _____, à Carouge, dont il était locataire.

b. De 1999 à 2023, le précité, architecte, a occupé, selon l'extrait du registre du commerce (ci-après : RC), une position d'associé-gérant puis de gérant d'B_____ Sàrl (ci-après : B_____ Sàrl), société active dans le domaine de la construction et de l'architecture. Il était en outre employé d'C_____, puis d'D_____ Sàrl.

c. De 2006 à 2019, E_____, architecte et promoteur immobilier, a exercé sa profession dans son entreprise individuelle C_____, puis en tant qu'associé gérant d'D_____ Sàrl et comme salarié de F_____ SA. De 2009 à 2015, il a occupé le poste d'administrateur secrétaire de G_____ SA. Il était également actif au sein d'B_____ Sàrl, de H_____ SA et d'C_____ ET I_____, ARCHITECTS. E_____ est administrateur unique de F_____ SA, créée le _____ 2019, par reprise des actifs et des passifs de l'entreprise individuelle C_____.

d. J_____ exerce la profession d'ingénieur civil.

De 1999 à 2005, il a exercé ce métier en tant qu'indépendant, sous la raison de commerce K_____, INGÉNIEUR CIVIL, laquelle, en 2005, est devenue L_____ INGÉNIEURS CIVILS SA, dont il était l'administrateur jusqu'en mars 2024.

Du 26 octobre 2000 au 22 mars 2002, il a été associé gérant de M_____ (SUISSE) Sàrl. Du 18 avril 2001 au 2 juillet 2003, il a été l'administrateur de N_____. En 2003, il a été l'administrateur, puis liquidateur de O_____. De 2009 à 2015, il a été l'administrateur de G_____ SA. Depuis 2009, il a été l'associé gérant de P_____ Sàrl. Depuis 2018, il exerce sa profession en tant qu'indépendant, sous la raison de commerce « Q_____, INGÉNIEUR EPF ».

L'ensemble des sociétés précitées sont actives dans le domaine immobilier.

e. Le 25 avril 2001, E_____, J_____ et A_____ ont signé une convention sous seing privé intitulée « Convention de partenariat pour la résidence _____ » (ci-après : la convention), dont le préambule énonçait notamment que E_____ avait signé une promesse d'achat au Crédit Suisse de l'immeuble sis à la _____, à Genève (ci-après : l'immeuble), qui était subordonnée à l'autorisation de le transformer, entretemps obtenue par E_____, que l'immeuble serait acheté avec l'intention de le transformer et de le rénover, puis de remettre sur le marché huit logements de trois et quatre pièces destinés à la location ainsi qu'une B_____ de commerciale et que E_____ souhaitait s'adjoindre J_____ et A_____, qui participeraient financièrement à la réalisation. La convention prévoyait notamment que :

- les parts seraient réparties entre les acquéreurs à raison d'un tiers chacun, moyennant un apport initial de CHF 107'000.- par personne ;

- les décisions relatives à la bonne marche de l'opération et à sa revente se prendraient à la majorité simple ;
- l'élaboration des plans et la direction du chantier étaient confiées à B_____ Sàrl, le pilotage et le suivi financier à E_____ ARCHITECT, le dossier d'ingénierie à R_____ INGENIEUR et la gestion de l'immeuble à S_____.
- après travaux et relocation, l'immeuble serait revendu à un tiers en bloc, au minimum selon les conditions mentionnées en page 8 de l'étude financière jointe à la convention, qui arrêtaient un prix de vente global à CHF 2'003'595.- et un produit net de vente à CHF 1'670'107.- en se fondant sur les chiffres de 2001 et un calcul du rendement effectué sur la base de loyers bloqués par l'État durant cinq ans ;
- 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, ils conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité favorable se présente.
- si l'un d'eux désirait se retirer prématurément, il était tenu de proposer prioritairement sa part aux partenaires restants afin qu'ils puissent la racheter ;
- les associés restants rachèteraient à celui sortant sa part majorée d'une marge de 50 % par rapport à ce qui était pronostiqué en page 8 de l'étude financière jointe à la convention.

Étaient joints le « Devis général estimatif » du coût des travaux de transformation, les plans le « Descriptif des travaux », le calcul du prix de revient ainsi que l'autorisation de transformer l'immeuble du 5 mars 2001, sur laquelle apparaît comme mandataire « Monsieur A_____, Architecte pour B_____ SARL ». Selon le calcul relatif au prix de revient, l'acquisition se montait à CHF 580'000.- et les fonds étrangers à CHF 1'288'000.-.

f. Par acte authentique du 26 avril 2001, J_____ et A_____ ainsi que E_____ ont acquis l'immeuble pour le prix de CHF 580'000.-. Ils ont été inscrits au registre foncier en qualité de copropriétaires à raison d'un tiers chacun. Simultanément, ils ont contracté un emprunt hypothécaire et un crédit de construction leur permettant de financer son acquisition et sa rénovation. En janvier 2002, ces deux emprunts ont été consolidés en un seul, de sorte que chaque partenaire a récupéré une somme de CHF 80'000.-, réduisant ainsi le montant des apports à CHF 27'000.- par personne.

g. E_____ s'est chargé de la gestion de l'immeuble dès son acquisition jusqu'à fin 2010. La régie T_____ a ensuite assuré la gestion de l'immeuble jusqu'à sa vente en 2021.

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

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

j. Le 14 septembre 2015, E_____ et A_____ ont intenté une action en justice contre J_____, tendant à son exclusion de la copropriété de l'immeuble, concluant à ce qu'il soit condamné à leur aliéner sa part, éventuellement aux enchères publiques.

k. Par jugement du 26 juillet 2017, le Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI), statuant sur décision incidente, a notamment débouté E_____ et A_____ de leurs conclusions en exclusion de J_____ de la copropriété et constaté que J_____ avait le droit de requérir le partage de ladite copropriété. Le TPI a ainsi ordonné ce partage.

l. Par arrêt du 29 août 2018, la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : chambre civile) a confirmé ce jugement et a renvoyé la cause au TPI afin qu'il statue sur les modalités du partage.

Puisque la convention n'avait pas été conclue en la forme authentique, elle ne respectait pas l'exigence de forme prévue par l'art. 650 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) concernant l'exclusion du partage de la copropriété. En tant qu'il limitait le droit de chaque propriétaire de demander le partage de l'immeuble, cet accord était frappé de nullité.

m. Par jugement du 9 mai 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, dit que cette vente serait réalisée 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.

n. Par arrêt du 17 avril 2020, la chambre civile a confirmé ce jugement, rappelant que la convention n'était pas entièrement nulle, mais seulement en tant qu'elle prévoyait un mode de partage de l'immeuble. Le mode de partage était donc celui prévu par l'art. 651 al. 2 CC

L'arrêt retient également que U_____ et A_____, qui se prévalaient de l'existence d'une société simple, devaient procéder au partage de la copropriété avant de pouvoir liquider la société simple. Les dispositions contraignantes relatives au partage d'une copropriété devaient être respectées. Ce partage devait être effectué préalablement à la liquidation de la société simple (ATF 93 II 387 consid. 5). Il n'était, ainsi, pas envisageable d'appliquer les règles relatives à la société simple ou de fixer le mode de partage de la copropriété selon celles-ci. La convention n'ayant pas été passée en la forme authentique, celle-ci était nulle en ce qui concernait le mode de partage choisi conventionnellement. Faute d'un accord entre les parties, la vente aux enchères de l'immeuble devait être ordonnée.

o. Le recours interjeté à contre cet arrêt a été rejeté par le Tribunal fédéral (5A_495/2020 du 24 novembre 2020). Il a confirmé que la convention était nulle

s'agissant de la fixation du mode de partage de la copropriété. Elle ne permettait donc pas de déroger au régime légal de l'art. 651 CC. Contrairement à ce que soutenait E_____, la convention n'était pas pour autant nulle. Il n'était pas question d'une nullité intégrale de celle-ci. Le partage était régi par les règles de la copropriété et non de la société simple.

p. Le 1^{er} novembre 2021, A_____, J_____ et F_____ SA (à qui E_____ avait cédé sa part) ont vendu l'immeuble pour le prix de CHF 5'800'000.-.

Le même jour, le notaire ayant instrumenté la vente a requis pour A_____ et J_____ une dispense de consignation de l'IBGI. Deux semaines plus tard, il a précisé que les deux hommes contestaient leur qualité de professionnels de l'immobilier et sollicité une attestation des montants à consigner au titre de l'IBGI. L'AFC-GE a établi une telle attestation, précisant néanmoins que l'immeuble vendu faisant partie de la fortune commerciale.

Selon le formulaire IBGI adressé par A_____ le 31 janvier 2022 à l'AFC-GE, le gain imposable à ce titre était de CHF 557'370.-.

q. Dans la rubrique « observations » de sa déclaration fiscale 2021, A_____ a indiqué qu'il n'avait pas mentionné le gain immobilier résultant de la vente de l'immeuble.

r. Par bordereaux du 6 octobre 2023, l'AFC-GE l'a taxé pour l'année 2021. Elle a ajouté CHF 1'712'934.- au revenu à titre de bénéfice net de l'activité indépendante correspondant à la part de l'intéressé au produit de la vente de l'immeuble.

s. L'administré a élevé réclamation.

Le gain imposable se chiffrait à CHF 1'262'613.-, à savoir CHF 1'914'000.- (prix de vente) – CHF 651'387.- (prix d'acquisition) et non pas à CHF 1'712'934.-. C'était à tort que l'AFC-GE avait considéré l'opération comme commerciale. Il avait été contraint par le TPI de vendre l'unique bien immobilier en sa possession, financé par ses économies privées et qu'il souhaitait conserver pour sa retraite.

t. Par décisions du 16 novembre 2023, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation et réduit le gain immobilier imposable de CHF 1'712'934.- à CHF 1'262'613.-. Pour le surplus, la réclamation a été rejetée dans la mesure où la vente de l'immeuble constituait une opération professionnelle.

B. a. Par acte du 27 décembre 2023, A_____ a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de ces décisions et à ce qu'il soit dit que l'immeuble faisait partie de sa fortune privée au moment de sa vente.

Il avait détenu l'immeuble depuis 2001 et l'avait toujours déclaré comme appartenant à sa fortune privée. Il l'avait acquis afin d'investir ses économies sur le long terme, à savoir au-delà de l'âge de la retraite. Il n'avait vendu qu'un seul bien, la transaction étant intervenue dans le cadre d'un conflit survenu avec les

copropriétaires. Le produit de l'aliénation n'avait pas été réinvesti dans un nouvel immobilier de rendement, mais dans l'achat d'une résidence secondaire en France.

L'emploi de fonds étrangers n'apparaissait pas inusuel. Sa part à l'acquisition de l'immeuble se montait à CHF 193'333.- (CHF 580'000.- / 3). Il avait financé celle-ci au moyen de fonds propres de CHF 107'000.-, ce qui représentait 55.3 %. En tenant compte du crédit de construction subséquent, la proportion de fonds propres se situait à 20 %. Sa résidence secondaire avait également été achetée grâce à ses fonds propres. Les rendements de l'immeuble avaient servi à rembourser la dette.

Il était architecte salarié de E_____ depuis des années et ne détenait aucune part dans D_____ Sàrl. Il n'agissait qu'en tant que simple exécutant, puisqu'il réalisait des plans. On ne pouvait pas nier que cette activité présentât un lien avec l'immobilier. Cependant, ce secteur comportait diverses sous-catégories très différentes les unes des autres. Or, il exerçait l'activité de projeteur, ne se rendait que très rarement sur les chantiers et n'intervenait jamais dans le contexte de l'achat/vente d'un bien immobilier. Il avait confié la gestion de sa part de copropriété à une régie immobilière. Il était certes inscrit comme associé-gérant d'B_____ Sàrl, mais en réalité, il n'avait fait qu'accepter la demande de son employeur afin de poursuivre son activité dépendante. À titre personnel, il n'avait déployé aucune activité de gestion et n'était pas rémunéré pour cela. Il n'avait jamais détenu de part dans B_____ Sàrl, dont l'unique actionnaire avait toujours été E_____. Son salaire n'avait pas évolué du fait de l'acquisition de l'immeuble en cause. Les rendements de ce bien n'avaient pas servi à financer son train de vie, car il disposait d'une rémunération suffisante pour satisfaire à ses besoins personnels.

L'immeuble avait fait l'objet de travaux après son acquisition, mais s'agissant d'un immeuble squatté, ils se révélaient nécessaires pour le remettre en état en vue de le louer.

La chambre civile avait nié l'existence d'une société simple. Les parties avaient investi dans le cadre d'une copropriété. Ce seul fait ne suffisait pas à qualifier l'opération de commerciale. E_____ avait été désigné comme mandataire pour les procédures d'autorisation de construire. À ce titre il avait été rémunéré comme un tiers.

b. J_____ a également saisi le TAPI d'un recours portant également sur la qualification – privée ou commerciale – de la vente litigieuse. Ce recours a été ouvert sous le numéro de cause A/3885/2023.

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

d. Dans sa réplique, A_____ a souligné que l'on ne se trouvait pas en présence d'une fréquence élevée de transactions, dès lors que, durant toute sa vie, il n'avait acheté et vendu qu'un seul immeuble, qu'il avait détenu durant 20 ans.

L'AFC-GE s'appuyait sur la convention pour conclure à l'existence de transactions planifiées. Or, les parties à cette dernière ne disposaient pas de connaissances

juridiques et n'avaient pas eu recours à un spécialiste dans la rédaction de cet accord. L'AFC-GE s'attachait au texte de ce document, sans analyser le cas d'espèce à l'aune des faits pertinents. Les travaux avaient été terminés en décembre 2001, soit rapidement après l'acquisition de l'immeuble, et celui-ci avait pu être reloué dans la foulée. En revanche, les parties n'avaient pas concrètement cherché à le revendre, contrairement à ce qui était prévu dans la convention. Il l'avait été quelque 20 ans après son acquisition, de manière forcée, après un litige survenu entre les copropriétaires. On ne pouvait donc déduire un caractère planifié des opérations. Il avait réinvesti le produit de la vente dans une résidence secondaire à la montagne pour son usage personnel, ce qui excluait l'idée d'un réinvestissement dans le but de générer un nouveau gain.

Il avait été associé-gérant, puis gérant d'B_____ Sàrl, étant donné que E_____ avait été suspendu du registre des mandataires professionnellement qualifiés. Il n'avait cependant jamais exercé de fonction dirigeante pour cette société, ni d'acquisition et/ou de vente immobilière. Son salaire lui était versé par le précité. Il avait poursuivi son activité salariée tel qu'auparavant. Il avait subi le litige civil en raison d'un désaccord entre J_____ et E_____. Sans une telle situation, l'immeuble n'aurait pas fait l'objet d'une vente forcée et serait très certainement encore détenu par les trois copropriétaires. Il n'existait pas de rapport étroit entre la vente de l'immeuble et l'activité professionnelle du recourant.

L'AFC-GE retenait à tort l'existence d'une société simple. La convention avait été pour partie invalidée. Le Tribunal fédéral avait retenu que les règles de partage de la copropriété simple s'appliquaient. La convention réglait des rapports de copropriétaires, non de sociétaires. Plus de deux tiers des éléments de la convention n'avaient pas été appliqués, soit parce qu'il n'avait jamais été question de vendre l'immeuble ou que, lors de la survenance du litige, les règles de partage n'avaient pas pu être appliquées, car considérées comme nulles par le Tribunal fédéral.

e. Par jugement du 11 novembre 2024, dans la cause A/3885/2023, le TAPI a retenu que le bénéfice réalisé par J_____ lors de la vente de l'immeuble devait être qualifié de revenu de l'activité indépendante. Ce jugement a fait l'objet d'un recours devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative).

f. Par jugement du 31 mars 2025, le TAPI a partiellement admis le recours.

L'intéressé n'avait procédé qu'à une seule opération immobilière et n'avait pas réinvesti le gain réalisé dans de nouveaux projets, puisqu'il avait acquis une résidence secondaire en France. Son activité immobilière ne pouvait être qualifiée de systématique. Il avait détenu l'immeuble pendant une longue durée.

Cela étant, le contribuable travaillait dans le secteur immobilier. Il avait mené l'opération litigieuse de concert avec J_____ et E_____, qui disposaient tous deux de compétences incontestées du domaine immobilier. A_____ devait,

conformément à la jurisprudence, se laisser imputer les connaissances professionnelles de ses associés.

La question de savoir si les trois acheteurs avaient été liés par un contrat de société simple ou avaient acquis le bien en copropriété n'avait pas besoin d'être tranchée. Cette distinction demeurait sans conséquence sur le plan fiscal, dès lors que, dans les deux cas, le contribuable s'était associé avec des professionnels de l'immobilier pour acquérir et rénover un immeuble en vue de le revendre, sous la direction de l'un des associés, E_____. Les compétences professionnelles de ses partenaires lui étaient imputables.

L'achat d'un bien immobilier financé par 20 % de fonds propres seulement se révélait inhabituel lorsque l'acquéreur investissait dans une maison ou un appartement qu'il n'avait pas l'intention d'occuper. L'apport des fonds étrangers à hauteur de 80% démontrait que les associés n'avaient pas cherché à placer leur fortune privée de manière à la sécuriser et si possible à la faire fructifier, 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. En s'endettant dans une mesure dépassant largement leur propre investissement, ils avaient agi comme s'ils investissaient dans une entreprise commerciale. Un simple gestionnaire de sa fortune privée ne s'endetterait pas dans une telle mesure. Dans ces conditions, on ne pouvait pas admettre que le but de l'opération était lié à la prévoyance vieillesse du contribuable.

Ce dernier se prévalait en vain du fait que la vente de l'immeuble avait été ordonnée par la justice civile. En effet, elle avait déjà été envisagée dans la convention du 25 avril 2001 conclue simultanément à l'achat du bien.

Ainsi, le bénéfice réalisé par A_____ lors de la vente de l'immeuble constituait le produit de l'activité lucrative indépendante soumise à l'impôt sur le revenu. L'AFC-GE devait toutefois tenir compte du montant de l'AVS vraisemblablement dû par le contribuable pour la période 2021 et déduire ce montant du gain immobilier taxable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023). Le recours était donc admis dans cette mesure.

- C. a. Par acte expédié le 2 mai 2025 à la chambre administrative, A_____ a recouru contre ce jugement, dont il a demandé l'annulation, concluant à ce que le gain réalisé soit qualifié de privé exonéré de l'impôt sur le revenu et qu'il soit dit qu'il était de CHF 557'370.-, soumis à l'IGBI.

Il a repris les arguments déjà avancés devant le TAPI.

L'objectif de l'acquisition avait été d'investir sur le long terme, afin de se constituer une retraite. La durée de la détention de l'immeuble infirmait la thèse retenue par le TAPI. La vente n'avait été nécessaire qu'en raison du litige entre les copropriétaires. Le produit de la vente avait servi à l'acquisition d'une résidence secondaire. Il n'y connaissait rien au domaine du commerce d'immeubles. Il ne faisait qu'exécuter des plans. Les connaissances des deux autres copropriétaires ne

pouvaient lui être imputées. La fonction d'associé-gérant d'B_____ Sàrl qu'il avait assumée à la demande de son employeur n'avait emporté aucune modification de son activité ni autonomie nouvelle. Il s'agissait d'un geste isolé sans lien avec une quelconque implication dans des opérations immobilières.

L'intégralité du crédit de construction n'ayant pas été utilisée, la banque avait consolidé le prêt hypothécaire en un seul prêt et remboursé CHF 80'000.- à chacun des copropriétaires. La quote-part des fonds propres de 22.3% n'était pas élevée. Il ne s'agissait donc pas d'un investissement spéculatif. Les travaux réalisés avaient été relativement modestes au regard du fait qu'il s'agissait d'un immeuble. L'opération aurait pu être à la portée de chacun. Elle relevait d'une démarche courante de remise en état ou d'entretien d'un bien immobilier, dans le cadre d'une gestion ordinaire de la fortune privée. Il n'avait pas perçu de revenus issus du rendement de l'immeuble. L'IGBI se montait à CHF 557'370.-.

Enfin, si les règles de la société simple pouvaient s'appliquer avant la constitution de la copropriété, celles-ci ne trouvaient plus application une fois la copropriété acquise. Le TAPI s'était ainsi à tort inspiré des règles sur la société simple.

Une appréciation globale des circonstances conduisait à retenir que le gain immobilier réalisé devait être qualifié de gain en capital privé.

b. Le 23 juin 2025, la chambre administrative a rejeté la demande de suspension de l'AFC-GE dans l'attente de l'issue de la procédure concernant J_____.

c. L'AFC-GE a conclu, à titre préalable, à la production non caviardée de l'arrêt de la chambre civile et de celui du Tribunal fédéral et, à titre principal, au rejet du recours.

d. Dans sa réplique, le recourant a fait valoir que les copropriétaires n'avaient aucune intention d'organiser leur détention commune au-delà du régime de la copropriété. Une partie des clauses de leur convention n'avait jamais trouvé application. Il n'avait jamais eu l'intention de vendre l'immeuble et n'avait, ainsi, nullement cherché à réaliser un gain sur cette opération. Aucun acquéreur n'avait d'ailleurs été cherché avant le litige entre les copropriétaires.

Il n'avait jamais exercé une activité professionnelle dans le domaine de la promotion, du courtage ou du développement immobilier, étant un « simple exécutant », se limitant à l'exécution de plans. En soumettant leurs rapports à la seule copropriété, les copropriétaires s'étaient volontairement exclus de la société simple. Les travaux entrepris étaient de simples rénovations, sans complexité particulière, ayant duré seulement six mois.

Il a produit les arrêts non caviardés de la chambre civile et du Tribunal fédéral.

e. À la demande de la chambre administrative, le recourant a produit la convention du 25 avril 2001.

Il a souligné que le Tribunal fédéral avait retenu qu'en l'espèce, il s'agissait d'appliquer les règles régissant le partage d'une copropriété et non celles de la

société simple. Le secteur de l'architecture comprenait différentes spécialisations très distinctes, telles celle de projeteur qu'il exerçait. À ce titre, il était rarement sur un chantier et alors uniquement pour modifier des plans qu'il a dessinés et qui devaient être adaptés. Son activité se déroulait essentiellement dans un bureau. Il n'avait jamais participé à une transaction immobilière ; il se trouvait totalement à l'écart du domaine du commerce d'immeubles.

f. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte la question de savoir si le bénéfice réalisé lors de la vente de l'immeuble litigieux doit être qualifié de gain en capital privé ou de produit de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu.
3. Le recourant se plaint, en premier lieu, 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 fait valoir que le TAPI a omis de mentionner que la banque avait fait évaluer l'immeuble à la fin des travaux et 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 correctement exposées par le TAPI.

Pour le surplus, les autres points de fait critiqués par le recourant – pour autant qu'ils soient pertinents – ont déjà été intégrés dans l'état de fait ci-dessus et/ou seront discutés ci-après, en tant qu'ils sont pertinents dans l'examen du fond.

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 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 bénéficiaires 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 d'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 bénéficiaires 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, 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). 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).

5.5.1 La jurisprudence considère que la création d'une société simple 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).

5.5.2 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, Code des obligations II, 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 conclusifs, 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).

5.5.3 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).

5.5.4 Dans son arrêt 9C_90/2023 et 9C_120/2023, 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 étage (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 devaient être imposés au titre de revenus de l'activité lucrative indépendante, en raison du rôle très actif du contribuable 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 la promotion immobilière. En outre, l'intéressé 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, le TAPI a, à juste titre, retenu que le recourant n'avait pas détenu d'autre bien immobilier, n'avait jamais habité dans l'immeuble, ne l'avait revendu que 20 ans après son acquisition et avait réinvesti le produit de la vente dans l'acquisition d'une résidence secondaire. À teneur d'une pièce nouvellement produite, le recourant a également utilisé une partie du bénéfice issu de ladite vente à des fins de prévoyance professionnelle. Ces éléments ne permettent cependant pas de retenir que l'opération immobilière doit être qualifiée de gain en capital privé.

En effet, le fait de ne pas habiter dans l'immeuble constitue, selon le Tribunal fédéral, un indice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2020 précité consid. 5.4.2).

Par ailleurs, l'investissement dans l'immeuble a été financé par des fonds étrangers à raison de près de 80%. En effet, les copropriétaires se sont vu octroyer un crédit de CHF 1'021'000.- et le bâtiment a été acquis pour CHF 580'000.-. Les copropriétaires ont apporté CHF 321'000.- de fonds propres, soit 20% du coût total de l'opération immobilière en question de CHF 1'601'000. Contrairement à ce que soutient le recourant, l'investissement prévu par les signataires à la convention ne se limitait pas à l'acquisition de l'immeuble, mais incluait expressément la rénovation et transformation de celui-ci, l'autorisation de transformer l'immeuble ayant déjà été obtenue par le recourant en sa qualité de mandataire. La convention mentionne d'ailleurs que le crédit de construction serait ouvert auprès d'UBS SA qui avait déjà donné son accord et les partenaires en seraient solidairement responsables. L'investissement des fonds propres doit donc être appréciée au regard de l'ensemble des coûts projetés, qui comportaient l'acquisition et le crédit octroyé aux partenaires destiné à couvrir les frais de transformation.

Le pourcentage de fonds étrangers doit être considéré comme important. D'une part, il est d'environ 80%, 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 16 septembre 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.

En outre, l'intéressé a, selon la convention, 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.

À cela s'ajoute que les éléments ressortant de la convention permettent de qualifier celle-ci de contrat de société simple. Certes, ni les juridictions civiles ni le Tribunal fédéral n'ont confirmé (ni infirmé) l'existence d'une société simple. La chambre civile, dans son arrêt de 2018, a considéré que la qualification exacte de la convention pouvait rester indécise. 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.

La convention, que le recourant 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, la convention stipule que les partenaires achètent 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 B_____de commerciale avec une surface de dépôt en sous-sol. Les partenaires ont également convenu 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. Les partenaires devaient tenter d'obtenir le meilleur prix, si possible supérieur à celui pronostiqué et, en cas de manque de succès dans la revente, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité 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'en cas d'échec de pareille vente, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité favorable se présente, 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, 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, E_____, qui est architecte et promoteur immobilier 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. Le préambule de la convention relève d'ailleurs qu'il avait conclu une promesse d'acheter au Crédit Suisse l'immeuble en question et souhaitait s'adjoindre les deux partenaires pour la réalisation du projet d'acquisition, de transformation et rénovation. Il a aussi assuré 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 étaient en outre 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 laisser imputer les efforts entrepris par E_____, 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, l'implication du recourant a été plus importante que celle qu'il allègue. L'autorisation de transformer l'immeuble lui est adressée et le mentionne comme mandataire, le désignant plus précisément comme « architecte pour B_____ Sàrl », ce qui implique qu'il avait une connaissance précise du projet de transformation et rénovation de l'immeuble. Il reconnaît d'ailleurs dans son recours que son activité de projeteur implique l'exécution de plans de requête en autorisation de construire. Le recourant a également été associé-gérant et gérant d'B_____ Sàrl, société active dans le domaine de la construction et de l'architecture, qu'il pouvait – indépendamment des questions de savoir s'il a payé ou non sa part dans la Sàrl et s'il a été rémunéré pour cette fonction – engager par sa signature comme cela ressort de l'extrait du RC. Ainsi, même s'il n'a pas participé à des transactions immobilières avant celle litigieuse, ses allégations selon lesquelles il était parfaitement étranger au domaine du commerce de l'immobilier ne sont pas crédibles. 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 E_____.

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 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.

Enfin, le recourant est architecte, si bien que, quoi qu'il en dise, il possède des capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles, ce d'autant plus qu'il a été associé-gérant, puis gérant d'B_____ Sàrl, qu'elle qu'ait été le mode d'acquisition de sa part sociale. Comme relevé plus haut, il a été désigné nommément comme mandataire dans l'autorisation de construire relative au projet de rénovation et transformation de l'immeuble acquis en 2001 et a été un employé de très longue date de U_____, dont il n'est pas contesté qu'il a exercé une activité soutenue dans le domaine de l'achat et la vente d'immeubles. L'affirmation du recourant selon laquelle il serait parfaitement étranger à ce domaine n'emporte pas conviction.

Au vu des éléments qui précèdent, une appréciation globale les intégrant – même en niant l'existence d'un contrat de société simple –, conduit à retenir que la transaction litigieuse s'est inscrite dans un contexte relevant du commerce professionnel d'immeubles. Le recourant 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 (CHF 1'000'000.- selon le devis général estimatif annexé à la convention) que seuls des professionnels de l'immobilier pouvaient planifier (comme l'a fait notamment le recourant en requérant une autorisation pour les travaux) et exécuter. Comme l'a relevé l'AFC-GE, seules des personnes aguerries et expérimentées pouvaient envisager une opération d'achat et de rénovation et transformation d'un immeuble locatif impliquant un risque financier important au vue de l'engagement financier considérablement supérieur à la modeste somme investie par chacune d'elles, étant rappelé que le prix des travaux a été estimé à près du double de la valeur d'achat. Les partenaires avaient convenu de revendre cet immeuble après travaux et, en cas d'échec d'une revente immédiate, de conserver l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité favorable se présente. Le but était donc de permettre une revente globale de l'immeuble à des conditions favorables. Le fait que la vente ait finalement eu lieu à la suite d'un litige opposant les ex-partenaires ne modifie en rien le but visé par l'opération immobilière. La vente a d'ailleurs finalement eu lieu d'un commun accord et non aux enchères publiques, comme ordonné par le TPI. Comme l'a retenu à juste titre le TAPI, l'absence de caractère systématique de telles opérations pour le recourant, 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 fondée sur les critères jurisprudentiels.

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.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

7. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 mai 2025 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mars 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge d'A_____ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

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