

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/233/2016 ICCIFD

JTAPI/132/2017

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 6 février 2017

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**, représenté par Me Michel LAMBELET, avocat, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Durant l'année 2010, Monsieur A\_\_\_\_\_ a, en tant qu'indépendant, exploité parallèlement le cabinet médical A\_\_\_\_\_ et le laboratoire B\_\_\_\_\_. Ce dernier, actif dans le domaine des analyses médicales, était situé dans un immeuble appartenant au contribuable, à l'adresse 1\_\_\_\_\_/2\_\_\_\_\_, route des C\_\_\_\_\_, sur les parcelles n<sup>os</sup> 3\_\_\_\_\_ et 4\_\_\_\_\_ (ci-après : l'immeuble).
2. L'immeuble comprenait des locaux commerciaux (2\_\_\_\_\_) et des parkings (1\_\_\_\_\_). Sa surface totale était de 910 m<sup>2</sup>, dont 300 m<sup>2</sup> étaient occupés par le laboratoire B\_\_\_\_\_, 435 m<sup>2</sup> inoccupés et 175 m<sup>2</sup> loués à des sociétés proches du contribuable, soit D\_\_\_\_\_ SA (dont il était actionnaire majoritaire à 94%), active également dans le domaine des analyses médicales, et E\_\_\_\_\_ SA (dont il était actionnaire majoritaire). Les parkings quant eux étaient loués à F\_\_\_\_\_.
3. Dans sa déclaration fiscale 2010, le contribuable a indiqué l'immeuble sous la rubrique « immeubles commerciaux », sa valeur pour la fortune s'élevant à CHF 2'175'100.- et les loyers encaissés à CHF 24'000.- (dont CHF 15'000.- étaient versés par D\_\_\_\_\_ SA et CHF 9'000.- par F\_\_\_\_\_).

Sous la rubrique « observations », le contribuable a précisé avoir cessé l'exploitation du laboratoire B\_\_\_\_\_, au 31 décembre 2009. Il avait toutefois produit les comptes dudit laboratoire pour l'exercice 2010, faisant état, selon lui, « des factures des années précédentes encaissées en 2010 » et de celles « payées en 2010 ». A teneur de ces comptes, durant l'année 2010, le laboratoire B\_\_\_\_\_ avait réalisé des recettes (provenant des « analyses ») pour CHF 62'003,44 et encouru des charges pour CHF 95'923,95, de sorte que cet exercice s'était soldé par une perte de CHF 33'920,51. L'immeuble n'y était pas comptabilisé, ni aucun loyer (qui s'élevait à CHF 34'523.- en 2009). Au bilan, parmi les « fonds étrangers » figurait notamment un « prêt hypothécaire H\_\_\_\_\_ » de CHF 259'313.-, alors qu'à l'actif était inscrite la valeur d'un immeuble (CHF 81'345,20) sis au 5\_\_\_\_\_, avenue de G\_\_\_\_\_, soit celui où se situait le cabinet médical A\_\_\_\_\_.

4. Il ressort des déclarations fiscales 2007 à 2009 du contribuable, versées au dossier par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), que lors de ces années-là, ce dernier n'avait encaissé que les loyers pour les parkings (soit CHF 8'640.- en 2007, le même montant en 2008 et CHF 7'160.- en 2009). Aucun autre loyer ou créance en lien avec l'immeuble n'avait été déclaré, alors que ce dernier avait toujours été indiqué comme « immeuble locatif ou loué ». Dans les comptes commerciaux du laboratoire B\_\_\_\_\_ joints à ces déclarations, étaient notamment

comptabilisés le « prêt hypothécaire H\_\_\_\_\_ » précité ainsi que la valeur des locaux sis à l'avenue de G\_\_\_\_\_.

5. Par courrier du 12 décembre 2012, l'AFC-GE a notamment demandé au contribuable de fournir toutes explications, étayées par pièces probantes, quant aux éléments comptabilisés dans le cadre de l'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_, dont la dette à l'H\_\_\_\_\_ de CHF 259'313.-. Le contribuable était prié d'indiquer à quel immeuble cette dette était liée. Par ailleurs, si le bilan relatif à cette activité faisait état des éléments qui n'étaient pas en lien avec cette dernière, le contribuable était invité à remettre une comptabilité corrigée conformément au droit commercial.
6. Dans sa réponse du 20 mars 2013, le contribuable n'a fourni aucune explication ni document relatifs à la comptabilité du laboratoire B\_\_\_\_\_.
7. Par bordereaux du 10 septembre 2013, l'AFC-GE a taxé le contribuable pour l'ICC et l'IFD 2010. Ce faisant, elle a ajouté à ses revenus imposables une plus-value de CHF 362'900.-, résultant du transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, intervenu lors de la cession de l'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_ en 2010. L'AFC-GE a précisé que ledit bénéfice correspondait à la différence entre la valeur de l'immeuble arrêtée par son service des estimations immobilières (CHF 2'520'000.-) et celle déclarée par le contribuable (CHF 2'175'100.-).
8. Le 8 octobre 2013, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux, sollicitant par ailleurs un entretien avec l'AFC-GE.

Il contestait le fait que l'immeuble soit considéré comme un bien commercial. En tant qu'indépendant n'ayant pas « droit au 2<sup>ème</sup> pilier », il avait décidé d'investir dans l'immobilier, dès 1977. Il avait acheté l'immeuble en 1988, au moyen de ses fonds propres et des prêts hypothécaires octroyés par l'H\_\_\_\_\_, lesquels étaient garantis et remboursés par sa fortune personnelle et non pas par celle du laboratoire B\_\_\_\_\_. Il n'avait jamais comptabilisé ce bien dans le cadre de cette activité, ni les loyers et les charges qui y étaient liés.

9. Lors d'un entretien entre les parties du 10 avril 2014, le contribuable s'était engagé à remettre à l'AFC-GE divers pièces et renseignements, dont notamment les noms des locataires de l'immeuble et la surface louée.
10. Dans une écriture remise à l'AFC-GE, lors d'un second entretien ayant eu lieu le 30 mai 2014, le contribuable a notamment affirmé que le laboratoire B\_\_\_\_\_ avait occupé 300 m<sup>2</sup> de la surface de l'immeuble, que 200 m<sup>2</sup> avaient été loués aux sociétés D\_\_\_\_\_ SA et E\_\_\_\_\_ et qu'« environ » 400 m<sup>2</sup> étaient inoccupés depuis 25 ans.

11. Par pli du 15 octobre 2014, donnant suite à l'entretien du 10 avril 2014, le contribuable, par le biais de son mandataire, a remis à l'AFC-GE les comptes corrigés du laboratoire B\_\_\_\_\_, au 31 décembre 2010. Signé par le contribuable, le bilan de cette entreprise faisait notamment état de la valeur de l'immeuble de CHF 2'157'100.- ainsi que d'une « hypothèque H\_\_\_\_\_ SA, C\_\_\_\_\_ » de CHF 156'000.-. En marge de ce document, il était en outre indiqué que « la vente effective (de l'immeuble) a eu lieu en juin 2013 au prix de CHF 5'280'000.- ».
12. Par lettre recommandée du 19 décembre 2014, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle entendait rectifier les bordereaux du 10 septembre 2013 en sa défaveur sur plusieurs points, dont ceux qui font l'objet du présent litige, à savoir la qualification commerciale de l'immeuble, le transfert de celui-ci dans la fortune privée en 2010 et l'augmentation de sa valeur vénale à CHF 4'060'000.- pour la fortune imposable (au lieu de celle de CHF 2'520'000.- retenue dans lesdits bordereaux).

L'AFC-GE a notamment expliqué que les déclarations fiscales du contribuable et les comptes commerciaux du laboratoire B\_\_\_\_\_ démontraient que l'immeuble avait une prépondérance commerciale. En outre, lors d'une nouvelle expertise opérée par l'AFC-GE, détaillée dans un rapport du 14 mars 2014, la valeur vénale de l'immeuble avait été estimée à CHF 4'060'000.-, de sorte que la plus-value réalisée lors du transfert de celui-ci dans la fortune privée était portée de CHF 362'900.- à CHF 1'902'900.- (CHF 4'060'000.- - CHF 2'157'100.- = CHF 1'902'900.-). Cette nouvelle valeur vénale devait en outre être retenue pour la fortune imposable du contribuable. Celui-ci était invité à se déterminer dans un délai de vingt jours.

13. Répondant par lettre du 20 février 2015, sous la plume de son nouvel conseil, le contribuable a notamment exposé qu'en tant qu'indépendant, il n'avait pas l'obligation de tenir une comptabilité commerciale, mais qu'il avait toutefois opté pour une établie « en bonne et due forme », selon la méthode dite d'encaissements-décaissements.

Son activité individuelle (le laboratoire B\_\_\_\_\_) avait pris fin en 2010. Elle avait été exercée dans les locaux de l'immeuble, moyennant un loyer annuel de CHF 30'000.- pour une surface de 300 m<sup>2</sup>. Toutefois, depuis plusieurs années, le laboratoire B\_\_\_\_\_ ne payait pas l'entier de ce loyer, ne s'acquittant que de CHF 25'596.- en 2007, CHF 23'446.- en 2008 et CHF 34'523.- en 2009. En 2010, cette entreprise ne pouvait verser aucun loyer. Selon une convention signée le 15 décembre 2010 entre le contribuable et l'administratrice d'D\_\_\_\_\_ SA, l'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_ avait été reprise par cette société, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Cette dernière, dont il était actionnaire à raison de 94%, louait 125 m<sup>2</sup> de la surface de l'immeuble, pour un loyer annuel de CHF 15'000.- qu'elle n'avait pas pu payer à cause de son surendettement. Par ailleurs, lors de la même année, une partie des locaux de l'immeuble (soit 150 m<sup>2</sup>) avait été louée à la société E\_\_\_\_\_

SA, dont il était également actionnaire majoritaire. Quant aux parkings, ils avaient été loués à diverses sociétés pour un loyer de CHF 7'160.-.

La surface totale de l'immeuble s'élevait à 910 m<sup>2</sup>. Dès l'acquisition de ce bien en 1988, 575 m<sup>2</sup> de sa surface avaient été loués à diverses sociétés proches, le solde demeurant inoccupé. Le contribuable avait toujours considéré ce bien comme faisant partie de sa fortune privée et avait adapté son comportement en fonction de « ce choix », raison pour laquelle il n'en avait jamais fait état dans sa comptabilité commerciale.

A supposer - comme le retenait à tort l'AFC-GE - que la surface affectée au laboratoire B\_\_\_\_\_ (300 m<sup>2</sup>) soit effectivement attribuée à la fortune commerciale du contribuable (avec toutes les conséquences que cela comportait, soit la pleine déductibilité des amortissements et des intérêts passifs), il n'en demeurerait pas moins que par application du principe de la prépondérance l'entier de l'immeuble devait être attribué à la fortune privée, puisqu'une plus grande partie (610 m<sup>2</sup>) avaient été soit louée aux sociétés précitées soit restée inoccupée. En conséquence, un transfert de l'immeuble dans la fortune privé ne pouvait pas avoir lieu.

Même si ce bien appartenait à la fortune commerciale, son transfert à la fortune privée n'était pas intervenu en 2010. En effet, s'il était vrai que l'activité déployée par le laboratoire B\_\_\_\_\_ avait pris fin en 2010, le contribuable avait poursuivi celle du cabinet médical A\_\_\_\_\_. De plus, il avait continué de prodiguer des conseils au laboratoire B\_\_\_\_\_ « afin d'éviter sa faillite suite à sa reprise par D\_\_\_\_\_ SA ». Il n'avait dès lors en aucun cas manifesté son intention de transférer l'immeuble dans sa fortune privée. En outre, ce bien avait été loué avant d'être vendu en 2013.

Enfin, la réévaluation de la valeur de l'immeuble pour la fortune était contestée, étant donné qu'elle contrevenait à la loi.

14. Par décisions du 23 décembre 2015, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation du 8 octobre 2013. Elle l'a rejetée en tant qu'elle concernait la qualification commerciale de l'immeuble, son transfert dans la fortune privée en 2010 et l'augmentation de sa valeur vénale à CHF 4'060'000.-.

Contrairement à ce qu'il soutenait, le contribuable avait tenu sa comptabilité selon la méthode de la facturation, et non pas selon celle de l'encaissement-décaissement, puisqu'au bilan du laboratoire B\_\_\_\_\_ figuraient les postes d'actifs et passifs transitoires et de débiteurs.

Dans son courrier du 20 février 2015, le contribuable indiquait que le laboratoire B\_\_\_\_\_ lui avait versé les loyers de CHF 25'596.- en 2007, CHF 23'446.- en 2008 et CHF 34'523.- en 2009. Or, dans ses déclarations fiscales pour ces années-

là, il n'avait fait état ni de l'encaissement de ces loyers ni d'une créance correspondante. En effet, selon les taxations concernant ces années, entrées en force, les loyers n'avaient été encaissés que pour la location des parkings, soit CHF 8'640.- en 2007, le même montant en 2008 et CHF 7'160.- en 2009. En 2010, un loyer de CHF 24'000.- avait été perçu de la part des sociétés D\_\_\_\_\_ SA (CHF 15'000.-) et F\_\_\_\_\_ (CHF 9'000.-). Par ailleurs, l'absence d'un contrat de bail dûment signé entre le contribuable et le laboratoire B\_\_\_\_\_ confirmait la mise à disposition à titre gratuit des locaux occupés par ce dernier. L'ensemble de ces éléments corroboraient le caractère commercial de la détention de l'immeuble.

Selon le contrat de reprise du laboratoire B\_\_\_\_\_ par D\_\_\_\_\_ SA du 15 décembre 2010, l'activité de ce premier avait cessé en 2010, de sorte que le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée était intervenu au cours de cette année.

Le laboratoire B\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ SA étaient actifs dans le même domaine. Le contribuable indiquait que les loyers dus par cette dernière avaient été postposés à cause de son surendettement. Or, ces loyers postposés n'apparaissaient pas dans les taxations entrées en force pour les années antérieures à celle en cause. Le contribuable avait joint à son courrier du 20 février 2015, les bilans 2009 et 2010 d'D\_\_\_\_\_ SA, dans lesquels apparaissaient les « loyers dus » de respectivement CHF 48'000.- et de CHF 63'000.-. Or, à teneur des bilans 2007 et 2008, remis par le contribuable et examinés lors des taxations 2007 et 2008, aucun poste « loyers dus » n'y était comptabilisé. En outre, les charges de loyers indiquées dans les comptes de profits et pertes d'D\_\_\_\_\_ SA s'élevaient à CHF 20'000.- pour l'année 2007 et à CHF 15'000.- pour 2008 et 2009. Or, le contribuable n'avait pas déclaré ces revenus pour les taxations 2007 à 2009. Produits à ce stade de la procédure, ces éléments apparaissaient comme insolites. Le contrat de postposition du 27 janvier 2011, signé sous seing privé entre le contribuable et D\_\_\_\_\_ SA, n'était pas non plus probant, dans la mesure où il n'avait été produit qu'au stade de la réclamation.

Le contribuable était également l'actionnaire majoritaire d'E\_\_\_\_\_ SA. Les comptes de profits et pertes 2007 à 2010 de cette société mentionnaient des frais de locaux et de bureaux. Or, les éléments déclarés par le contribuable, taxés et entrés en force pour les mêmes années, ne faisaient pas état de ces revenus locatifs, ni des créances correspondantes.

Les parkings avaient été acquis simultanément à l'achat des parcelles n<sup>os</sup> 3\_\_\_\_\_ et 4\_\_\_\_\_ en 1988. Ces acquisitions étaient le fruit d'une démarche globale qui s'inscrivait dans une volonté économique et lucrative du contribuable, de sorte que leur qualification ne pouvait être que commerciale. En outre, par acte notarié du 26 juin 2013, les parkings et les locaux de l'immeuble avaient été vendus conjointement, pour un prix global de CHF 5'280'000.-.

Selon ledit acte, l'immeuble était composé de trois lots, à savoir neuf places de parking, les bureaux d'une surface totale de 837 m<sup>2</sup> et un hall de 103 m<sup>2</sup>. Pour l'application de la méthode de la prépondérance, il fallait en particulier tenir compte de l'utilisation effective du bien concerné. En général, tous les rendements de la part de l'immeuble utilisé à des fins commerciales devaient être mis en rapport avec l'ensemble des produits de ce bien. Le cas échéant, d'autres critères pouvaient être retenus pour la délimitation, dont la surface au sol ou le volume intérieur de l'immeuble. La sous-utilisation effective des locaux n'avait aucune influence sur la détermination de la prépondérance, de sorte que l'argumentaire du contribuable, selon lequel une surface de 435 m<sup>2</sup> était inoccupée, n'était pas pertinent.

Les locaux de l'immeuble servant à l'activité indépendante du laboratoire B\_\_\_\_\_ avaient été mis à disposition gratuitement. Par ailleurs, les déclarations fiscales et les comptes commerciaux remis par le contribuable démontraient l'affectation commerciale de ce bien.

La valeur de l'immeuble pour la fortune ayant été estimée à CHF 4'060'000.- et son transfert dans la fortune privée étant intervenu en 2010, une plus-value de CHF 1'902'900.- devait être imposée lors de la même année.

15. Par acte du 22 janvier 2016, le contribuable, sous la plume de son conseil, a déféré ces décisions au Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal). Reprenant pour l'essentiel ses explications et arguments exposés dans ses écritures précédentes, il a conclu à l'annulation des bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2010, avec suite de dépens.

Il avait toujours déclaré l'immeuble comme une part de sa fortune privée. Il avait acquitté par ses deniers privés l'ensemble des amortissements de la dette hypothécaire liée à cet immeuble, ainsi que les intérêts y relatifs dus à l'H\_\_\_\_\_.

La mise à disposition des locaux de l'immeuble pour les besoins de son activité indépendante dans l'exploitation du laboratoire B\_\_\_\_\_ était effectuée moyennant l'acquittement d'un loyer qui « devait correspondre à un loyer de quelques CHF 25'000.- à CHF 30'000.- », soit un montant qui équivalait au prix du marché et qui lui permettait de couvrir les charges de copropriété réclamées par sa régie.

Le recourant, agissant en qualité de propriétaire privé, et le docteur A\_\_\_\_\_, agissant dans le cadre de son activité indépendante pour le laboratoire B\_\_\_\_\_, étaient la même personne physique. Au lieu que ce dernier verse un loyer, correspondant aux charges de copropriété, pour qu'ensuite le recourant s'acquitte auprès de sa régie de ces dernières, il était plus « efficace et efficient » que celles-ci soient directement payées par le laboratoire B\_\_\_\_\_. Ainsi, celui-ci versait directement le montant du loyer à la régie, en couverture des charges de

copropriété. Cette opération était « plus simple » et n'était en rien contre-indiquée, puisque elle était fiscalement neutre dans le chef du recourant.

En 2010, le recourant, alors âgé de 66 ans, avait cédé son activité laboratoire B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ SA, pour un prix symbolique de CHF 1.- au vu des pertes subies par cette première. Un nouveau contrat de bail avait été signé entre D\_\_\_\_\_ SA et le recourant en date du 1<sup>er</sup> janvier 2010, prévoyant un loyer annuel de CHF 15'000.- pour la location d'une surface de 125 m<sup>2</sup>. D\_\_\_\_\_ SA étant également en perte, elle n'avait pas pu s'acquitter des loyers dus en 2010, raison pour laquelle son bilan faisait état d'un poste « loyers dus » pour un montant de CHF 63'000.-, correspondant aux anciens loyers impayés (CHF 48'000.-), augmentés de celui dû pour l'exercice 2010 (CHF 15'000.-). Compte tenu du fait qu'D\_\_\_\_\_ SA était surendettée, le recourant, agissant au titre de créancier, avait consenti à postposer sa créance.

Si le tribunal devait considérer que l'immeuble était sorti de la fortune commerciale du recourant, il conviendrait alors d'appliquer les dispositions légales topiques en matière de bénéfice de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité indépendante, de sorte que ce dernier serait en droit de demander la révision des taxations en cause.

L'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_ n'occupant qu'un tiers de la surface utilisable de l'immeuble, celui-ci avait une prépondérance privée. En outre, le recourant avait acquis ce bien afin de constituer sa prévoyance vieillesse et l'avait toujours traité comme une partie de sa fortune privée.

Le fait que le laboratoire B\_\_\_\_\_ s'était acquitté des charges de copropriété, au lieu de verser un loyer au recourant, n'était pas un motif pour nier le caractère privé de l'immeuble. Dans ses comptes commerciaux 1999 à 2010, le laboratoire B\_\_\_\_\_ avait en effet comptabilisé un loyer dû au recourant, soit CHF 0.- en 2010, CHF 34'523,95 en 2009, CHF 23'446,30 en 2008, CHF 25'596,45 en 2007, CHF 22'556.- en 2006, CHF 22'845,10 en 2005, CHF 12'188.- en 2004, CHF 26'633,75 en 2003, CHF 22'330,40 en 2002, CHF 21'206,55 en 2001, CHF 24'156,90 en 2000 et CHF 23'400,40 en 1999. Ces loyers correspondaient aux charges de copropriété, conformément au bail consenti par le recourant au laboratoire B\_\_\_\_\_. Par conséquent, il n'y avait pas eu de mise à disposition gratuite des locaux pour l'exercice de cette activité, comme le soutenait l'AFC-GE.

Au demeurant, même si on admettait qu'il n'y avait pas de bail conclu entre le recourant et le laboratoire B\_\_\_\_\_, le calcul de la prépondérance conduirait à une qualification privée de l'immeuble. En effet, dans la mesure où les loyers dus en 2010 par D\_\_\_\_\_ SA (CHF 15'000.-), E\_\_\_\_\_ SA (CHF 24'000.-) et F\_\_\_\_\_ (CHF 7'160.-) dépassaient ceux dus par le laboratoire B\_\_\_\_\_, l'immeuble devait être considéré comme ayant une prépondérance privée.

Par ailleurs, l'immeuble n'avait jamais figuré dans les comptes commerciaux du recourant, de sorte qu'il n'avait pas fait l'objet d'amortissements et de provisions. Le recourant avait en outre supporté entièrement les intérêts hypothécaires liés au prêt octroyé pour l'acquisition de ce bien en 1988.

L'appartenance à la fortune privée de l'immeuble ayant été démontrée, son transfert dans celle-ci ainsi que sa réévaluation étaient exclus.

16. Dans sa réponse du 26 mai 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il n'était pas contesté que l'immeuble avait une nature mixte, étant donné qu'il comprenait à la fois des éléments se rattachant à l'activité commerciale (laboratoire B\_\_\_\_\_) et ceux liés à la fortune privée (location de bureaux et de parkings à des tiers).

Le recourant ne faisant pas état d'éléments nouveaux pertinents susceptibles de modifier les décisions contestées. Le fait qu'une partie des surfaces de l'immeuble était inoccupée pendant la période en cause n'avait pas d'influence sur le calcul de la prépondérance, celui-ci devant être opéré en tenant compte uniquement des surfaces effectivement utilisées. En l'occurrence, la surface des locaux était de 910 m<sup>2</sup>, dont 300 m<sup>2</sup> étaient affectés au laboratoire B\_\_\_\_\_, 175 m<sup>2</sup> loués à D\_\_\_\_\_ SA et E\_\_\_\_\_ SA et 435m<sup>2</sup> inoccupée. La surface au sol effectivement utilisée était donc de 475m<sup>2</sup>, alors que celle inoccupée de 435 m<sup>2</sup> n'entrait pas en compte dans le calcul de la prépondérance. Il en découlait une nette prépondérance commerciale de 63,15 % (300m<sup>2</sup>), la part de la surfaces utilisées à titre privé n'étant que de 36,85% (175m<sup>2</sup>).

Cette analyse fondée sur les surfaces au sol de l'immeuble était par ailleurs confirmée par le calcul opéré sur la base des rendements effectifs annuels indiqués dans les déclarations fiscales du recourant. En effet, dans sa déclaration fiscale 2009, ce dernier avait indiqué uniquement le loyer payé par F\_\_\_\_\_ (CHF 7'160.-). Il n'était en revanche pas possible de prendre en compte des « autres loyers » privés invoqués par le recourant seulement au stade de la présente procédure. En particulier, s'agissant de la société E\_\_\_\_\_ SA, ce n'était que dans le présent recours que le recourant mentionnait un loyer de CHF 24'000.-, lequel n'avait été indiqué, ni en tant que loyer ni en tant que créance, dans les déclarations fiscales 2007 à 2009. La déclaration fiscale 2010 ne faisait état que des loyers versés par D\_\_\_\_\_ SA (CHF 15'000.-) et F\_\_\_\_\_ (CHF 9'000.-). En ce qui concernait les loyers commerciaux, ceux-ci s'élevaient au minimum à CHF 30'000.-, selon les informations fournies par le recourant. Ainsi, les rendements annuels effectifs de l'immeuble au 31 décembre 2009, soit 80,73% de rendements commerciaux et 19,27% de rendements privés, démontaient sa prépondérance commerciale.

La même conclusion s'imposait si l'on prenait en compte comme partie commerciale le poste « loyers » de CHF 34'523,95, déclaré comme charge dans les comptes commerciaux 2009 du laboratoire B\_\_\_\_\_. En effet, dans ce cas, la part commerciale serait de 82,82% et la part privée de 17,18%.

Au surplus, même si l'on ne tenait compte que des rendements déclarés pour l'année 2010 (CHF 24'000.-), la prépondérance resterait encore commerciale vu que seul le montant de CHF 9'000.-, correspondant aux loyers des parkings, pouvait incontestablement être rattaché à la fortune privée.

La façon dont l'immeuble avait été déclaré dans la comptabilité du recourant n'était en soi pas déterminante et n'empêchait pas de qualifier ce bien de commercial au moment de son aliénation. Les comptes de l'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_ remis initialement avec la déclaration fiscale 2010 étaient manifestement erronés vu qu'ils mentionnaient au bilan 2010 les locaux situés à l'avenue de G\_\_\_\_\_ et affectés à l'autre activité indépendante du recourant. Dans les comptes rectifiés fournis le 15 octobre 2014, l'immeuble était bel et bien inscrit à l'actif du bilan du laboratoire B\_\_\_\_\_. Le dépôt de cette nouvelle comptabilité à ce moment, soit avant que l'AFC-GE ne communique au recourant son intention de rectifier en sa défaveur la taxation en cause, pouvait aussi être considéré comme un aveu ou reconnaissance du caractère commercial de l'immeuble, dans la mesure où le recourant ignorait les conséquences fiscales de cette comptabilité rectifiée.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le bien immobilier en cause avait manifestement une prépondérance commerciale au 31 décembre 2009. En conséquence, c'était à juste titre que la plus-value, résultant du transfert de ce bien dans la fortune privée au 1<sup>er</sup> janvier 2010, était imposée. Quant à la cessation définitive de l'activité du laboratoire B\_\_\_\_\_, elle avait bien eu lieu en 2010, indépendamment du fait que le recourant avait encore poursuivi son autre activité indépendante jusqu'en 2011.

Le recours étant dirigé uniquement contre la qualification commerciale de l'immeuble, les montants imposables retenus (soit CHF 1'902'900.- pour la plus-value et CHF 4'060'000.- pour la valeur fiscale de l'immeuble) devaient être confirmés. Par ailleurs, le recourant ne pouvait pas se fonder sur les dispositions légales concernant le bénéfice de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité indépendante, étant donné qu'elles n'étaient entrées en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 2011, alors que le revenu en cause avait été réalisé en 2010.

Enfin, la qualification commerciale de l'immeuble et son transfert dans la fortune privée en 2010 étant confirmés, une nouvelle estimation de sa valeur vénale était justifiée dans son principe. Cette valeur (CHF 4'060'000.-), qui n'avait en soi pas été remise en cause par le recourant, ne saurait en aucun cas être considérée

comme excessive, dès lors qu'elle était largement inférieure au prix de la vente du 26 juin 2013 (CHF 5'280'000.-).

17. Par réplique du 17 juin 2016, le recourant, sous la plume de son mandataire, a maintenu ses conclusions.

Il n'était pas contesté que l'immeuble avait une affectation mixte. L'argumentation de l'AFC-GE ne pouvait pas être suivie. La circulaire n° 2 du 12 novembre 1992 (ci-après : la circulaire) de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) prévoyait que, pour établir la comparaison de la prépondérance entre l'exploitation commerciale par rapport à l'utilisation privée, on devait mettre en relation tous les rendements de la partie servant à l'exploitation avec le rendement total de l'immeuble et qu'éventuellement, on pourrait faire appel à d'autres critères appropriés pour préciser la délimitation (par ex. la surface). Ainsi, l'appréciation de la prépondérance dans le cadre d'un immeuble à usage mixte dépendait principalement de la mise en balance des rendements entre la partie commerciale et la partie privée. La surface était donc un critère subsidiaire.

En l'occurrence, il était démontré que les rendements issus de la partie commerciale (soit CHF 34'523,95 dus par le laboratoire B\_\_\_\_\_) étaient largement contrebalancés par les rendements privés, soit les loyers dus par E\_\_\_\_\_ SA (CHF 24'000.-), D\_\_\_\_\_ SA (CHF 15'000.-) et F\_\_\_\_\_ (CHF 7'160.-). L'analyse d'autres critères subsidiaires, tels que les surfaces, n'y changeait rien. A l'appui de ces arguments, le recourant a notamment produit un extrait bancaire du 31 décembre 2011, indiquant un versement en sa faveur de CHF 48'000.-, par E\_\_\_\_\_ SA, effectué le 5 décembre 2011.

L'immeuble était en effet inscrit dans les comptes rectifiés du laboratoire B\_\_\_\_\_, remis à l'AFC-GE le 15 octobre 2014. Il s'agissait manifestement d'une « nouvelle erreur » étant donné que ledit immeuble n'avait jusqu'alors jamais figuré dans le compte de cette activité indépendante. Rien ne justifiait la présence de cet immeuble dans la comptabilité du laboratoire B\_\_\_\_\_.

Enfin, le recourant maintenait son argumentation quant à l'applicabilité des dispositions légales en matière de bénéfice de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante.

18. Dans sa duplique du 15 juillet 2016, l'AFC-GE a campé sur ses positions.

Il n'était pas contesté que, dans le cadre de la détermination de la prépondérance de l'immeuble, le critère des surfaces utilisées était en principe subsidiaire par rapport à celui des rendements. Cela étant, la prépondérance du bien en cause était clairement commerciale que l'on appliquait la méthode des rendements ou celle des surfaces.

Le calcul des rendements tel qu'exposé par le recourant dans sa réplique était contesté, ce dernier persistant à se fonder sur de « nouveaux loyers privés », lesquels n'avaient pas été indiqués dans ses déclarations fiscales 2001 à 2009, dont notamment le loyer qu'aurait versé E\_\_\_\_\_ SA (CHF 24'000.-), invoqué pour la première fois au stade du présent recours. L'extrait bancaire produit par le recourant, faisant état d'un versement de loyer par cette société en décembre 2011, n'était pas pertinent pour déterminer la prépondérance de l'immeuble pour la période litigieuse, celui-ci devant être évaluée selon la situation au 31 décembre 2009. Or, compte tenu des éléments initialement déclarés par le recourant, la prépondérance commerciale de l'immeuble au 31 décembre 2009 était incontestable, ce qui était d'ailleurs le cas depuis l'année 2001. Compte tenu de ces éléments, aucune valeur probante ne pouvait être accordée à la tentative du recourant de démontrer une prépondérance privée de l'immeuble.

Par ailleurs, dès lors que les parties divergeaient totalement sur les rendements à prendre en compte pour déterminer la prépondérance de l'immeuble, il n'était pas inutile de se référer aussi au critère subsidiaire des surfaces utilisées, lequel allait aussi clairement dans le sens d'une prépondérance commerciale. Le recourant ne semblait d'ailleurs pas contester ce constat, dans la mesure où il se limitait à relever que ce dernier critère n'était que subsidiaire et n'aurait donc pas à être utilisé en l'espèce. Cette question pouvait toutefois rester ouverte dès lors qu'en l'occurrence, la méthode subsidiaire des surfaces utilisées ne faisait que confirmer la conclusion résultant de la méthode des rendements.

Concernant l'intégration de l'immeuble litigieux dans la comptabilité rectifiée du laboratoire B\_\_\_\_\_ fournie le 15 octobre 2014, il s'agissait là aussi d'un indice supplémentaire confirmant le rattachement de ce bien à la fortune commerciale du recourant.

Enfin, le recourant indiquait lui-même avoir encore poursuivi une activité indépendante jusqu'au 31 décembre 2011. Dans la mesure où il n'avait pas cessé définitivement sa dernière activité indépendante au 31 décembre 2010, l'application des dispositions légales relatives au bénéfice de liquidation ne saurait intervenir dans le cadre de la période fiscale 2010.

19. Dans une écriture spontanée du 25 juillet 2016, le recourant, toujours sous la plume de son conseil, a admis que les dispositions régissant le bénéfice de liquidation n'étaient pas applicables à l'année 2010 en cause. Pour le surplus, il a persisté dans ses conclusions.

## **EN DROIT**

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation

judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. L'affectation mixte de l'immeuble en cause étant admise par les parties, le litige consiste à déterminer si, selon le principe de la prépondérance, ce bien doit être attribué à la fortune commerciale ou à la fortune privée du recourant, ainsi que les conséquences fiscales qui en découlent au terme de l'activité indépendante de ce dernier en 2010.
4. Ces questions étant traitées de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé (cf. art. 18 al. 2 LIFD ; art. 8 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 19 al. 2 et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08), il se justifie de les aborder simultanément pour les deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1), et de retenir une solution identique en matière d'ICC et d'IFD (cf. ATA/856/2016 du 11 octobre 2016 consid. 4, par analogie).
5. Aux termes des art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. 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 ; art. 19 al. 2 et 3 LIPP).

Selon la jurisprudence, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD (et art. 19 al. 2 LIPP) est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_851/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2 ; 2C\_728/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid.

4.2; 2C\_977/2013 du 1<sup>er</sup> mai 2014 consid. 3.1; 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.1 et 4.1.2).

Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_729/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 4.2 ; 2C\_977/2013 du 1<sup>er</sup> mai 2014 consid. 3.1 ; ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.;).

6. A partir de la période fiscale 1995/1996, il suffit que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée du bien pour que celui-ci soit entièrement affecté à la fortune commerciale. Si tel n'est pas le cas, l'entier du bien est reconnu comme appartenant à la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.690/2004 du 27 mai 2005, consid. 2 et les références citées ; Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 65 ad art. 18, p. 257).

L'attribution d'un élément de fortune à la fortune privée ou à la fortune commerciale doit se faire sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances. La fonction technique et économique de cet élément dans l'entreprise constitue le critère d'attribution déterminant. Le mode de comptabilisation d'un objet doit en particulier être considéré comme un indice. S'il est vrai, d'une part, que la comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale, il n'en demeure pas moins, d'autre part, qu'un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité. Par conséquent, il y a lieu de prendre en considération non seulement la comptabilisation, ou non, de l'élément de fortune dans le bilan, mais aussi son traitement comptable concret à tout point de vue (ainsi en particulier: la comptabilisation d'amortissements ou encore le mode de comptabilisation des revenus et des dépenses y relatives, etc.). Enfin, la qualité de la comptabilité du contribuable revêt sur ce point une certaine importance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.2; ATF 133 II 420 in RDAF 2008 II 101).

La méthode de la prépondérance n'a pas pour fonction de déterminer ce que le contribuable fait figurer, à tort ou à raison, dans son bilan commercial. Le mode de comptabilisation du bien passant de la fortune commerciale à la fortune privée n'est en effet qu'un indice parmi les circonstances qui conduisent à attribuer ce bien à l'une ou l'autre fortune (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 4.4).

Selon la méthode de la prépondérance (en lieu et place de la méthode du partage de la valeur), la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes (c'est-à-dire, dont l'utilisation est en partie commerciale et en partie privée) qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'art. 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation. Pour préciser la délimitation, il est éventuellement possible de faire appel à d'autres critères, tels que la superficie, le volume intérieur ou l'octroi d'amortissements dans des cas limites (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_728/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 6.1 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.3 ; ATF 133 II 420 consid. 3.3).

L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable, parce qu'ils sont susceptibles d'une affectation aussi bien commerciale que privée doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique (ATF 133 II 420 consid. 3.3).

7. La circulaire, intitulée « revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéfiques en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit) », dont l'application est confirmée par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.3 ; arrêt 2C\_728/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 6.1), concrétise le principe de la prépondérance retenu par la LIFD pour les biens utilisés par le contribuable dans l'exercice de son activité indépendante, mais aussi à des fins privées.

La circulaire précise que l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfiques en capital s'étend à tous les indépendants, et pas seulement à ceux qui sont astreints à tenir des livres et que les éléments de la fortune doivent être attribués, ou bien dans leur intégralité à la fortune commerciale, ou bien dans leur totalité à la fortune privée. Pour les immeubles à utilisation mixte, on appliquera désormais la méthode de la prépondérance, laquelle est explicitée dans une notice annexe (ci-après : la notice).

A teneur de la notice (ch. 2.1), les immeubles à utilisation mixte sont considérés comme servant à l'exercice de l'activité lucrative indépendante lorsqu'il y a prépondérance de l'exploitation commerciale par rapport à l'utilisation privée. Pour établir cette comparaison, on mettra en relation, en règle générale, tous les

rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. On pourra éventuellement faire appel à d'autres critères appropriés pour préciser la délimitation (p.ex. la superficie, le volume intérieur, l'octroi d'amortissements dans des cas limites). Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 %, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale.

La notice énonce en outre (toujours au ch. 2.1) que le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble selon l'art. 21 LIFD, y compris la valeur locative de la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation, que la fixation de cette valeur doit être opérée à la valeur marchande (cf. art. 21 al. 1 LIFD, en corrélation avec l'art. 16 al. 2 LIFD) et que la prise en considération d'une sous-utilisation effective n'entre pas en ligne de compte.

8. Sont considérés comme rendements immobiliers tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance, ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. a et b LIFD ; art. 24 al. 1 let. a et b LIPP).
9. Selon les art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LPFisc, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_67/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).
10. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015

du 27 janvier 2015). Ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015).

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/505/2016 du 14 juin 2016 ; ATA/95/2016 du 2 février 2016 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 6b et les références citées).

Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve susmentionnées qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_67/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

11. En vertu du principe de la libre appréciation des preuves, le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais uniquement leur force de persuasion (cf. art. 20 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - *cum* art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/162/2016 du 23 février 2016 ; ATA/1064/2015 du 6 octobre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, n° 2.2.6.4 p. 298).
12. En l'espèce, au fil de ses écritures, le recourant a admis que l'immeuble a une affectation mixte, à savoir que la part servant à l'exercice de son activité indépendante du laboratoire B\_\_\_\_\_ (300 m<sup>2</sup>) a un caractère commercial. Selon ses explications, la valeur locative de cette surface s'élevait à CHF 30'000.- pour l'année en cause. Cette valeur doit être mise en relation avec le rendement total de l'immeuble, afin de déterminer si celui-ci a une prépondérance commerciale ou privée.

Dans sa déclaration fiscale 2010, le recourant a indiqué que la partie de l'immeuble non occupée par le laboratoire B\_\_\_\_\_ lui a rapporté un rendement total de CHF 24'000.-, correspondant aux loyers versés par D\_\_\_\_\_ SA (CHF 15'000.-) et F\_\_\_\_\_ (CHF 9'000.-). Son allégation, avancée uniquement au stade du recours, selon laquelle E\_\_\_\_\_ SA (dont il est également actionnaire

majoritaire) lui aurait versé un loyer de CHF 24'000.- pour l'année 2010 n'est étayée par aucun document probant. En effet, à cet égard, le recourant n'a produit qu'un extrait bancaire, daté du 31 décembre 2011, indiquant un versement en sa faveur de CHF 48'000.- par cette société, effectué en décembre 2011. Cette pièce est insuffisante dès lors qu'elle ne contient aucun élément permettant de déterminer la cause de ce paiement. Par ailleurs, si tel était réellement le cas, on ne voit pas pour quel motif le recourant n'a pas déclaré en 2010 sa créance de CHF 24'000.- envers cette société.

En pareilles circonstances, il faut retenir qu'en 2010, le rendement total de l'immeuble s'est élevé à CHF 54'000.-, dont CHF 30'000.- pour la part de l'utilisation commerciale. Celle-ci s'élevant à plus de 50 % du rendement total, la part de l'immeuble utilisée à des fins commerciales l'emporte, de sorte que l'intégralité de ce bien doit être attribuée à la fortune commerciale. L'examen de cette question sous l'angle du critère subsidiaire de la superficie n'est dès lors pas nécessaire.

Il faut en outre relever que la même conclusion s'impose compte tenu de l'ensemble des circonstances (cf. not. ATF 133 II 420 précité). En effet, l'entier des locaux de l'immeuble a été utilisé par les entreprises appartenant au recourant ou contrôlées par celui-ci, soit le laboratoire B\_\_\_\_\_ et les sociétés D\_\_\_\_\_ SA et E\_\_\_\_\_ SA dont il est l'actionnaire majoritaire. Selon ses déclarations fiscales 2007 à 2009, ces dernières ne lui devaient aucun loyer. Lors de ces années, le recourant n'a en effet encaissé que des loyers pour les parkings (soit CHF 8'640.- en 2007, le même montant en 2008 et CHF 7'160.- en 2009) loués à une société tierce (F\_\_\_\_\_). Ces éléments-là, à l'instar de ceux avancés par l'AFC-GE dans ses écritures, démontrent la fonction commerciale de l'immeuble, dans sa globalité.

En conséquence, on doit admettre que ce bien est passé dans la fortune privée du recourant en 2010, soit au moment de la cessation de l'activité indépendante du laboratoire B\_\_\_\_\_ à laquelle il a servi de manière prépondérante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_729/2015 précité).

13. Quant à la réévaluation de ce bien pour la fortune (CHF 4'060'000.-), qui s'impose lorsqu'un immeuble commercial est transféré dans la fortune privée (cf. art. 52 al. 3 LIPP en lien avec les art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP), et à la plus-value de CHF 1'902'900.- résultant de cette réévaluation, le recourant ne conteste pas ces montants en tant que tels, mais uniquement dans leur principe, étant donné qu'il nie la qualification commerciale de l'immeuble. En effet, il n'avance aucune argumentation tendant à démontrer que la quotité de cette nouvelle estimation serait infondée. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'examiner en détail ces questions.

Il convient néanmoins de constater que dans la mesure où la qualification commerciale de l'immeuble et son transfert dans la fortune privée sont confirmés, la réévaluation opérée par l'AFC-GE, en vertu de l'art. 52 al. 3 LIPP, est fondée dans son principe, dès lors qu'un tel transfert doit être considéré comme une aliénation au sens de cette disposition (en lien avec l'art. 19 al. 2 LIPP).

14. Mal fondé, le recours sera rejeté et les décisions entreprises confirmées.
15. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure de lui sera allouée (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 janvier 2016 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 décembre 2015 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure à titre de dépens ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe MANTEL, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière