

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3885/2023 ICCIFD

JTAPI/1109/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 11 novembre 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Mes Jean-Frédéric MARAIA et Marie MICHEL,
avocats, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable) exerce la profession d'ingénieur civil.

De 1999 à 2005, il a exercé ce métier en tant qu'indépendant, sous la raison individuelle « A_____ », laquelle est devenue (en 2005) B_____ SA, ayant pour but l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs, dont il était l'administrateur (avec signature individuelle) jusqu'en mars 2024.

Du 26 octobre 2000 au 22 mars 2002, il a été associé gérant (avec signature individuelle) de la société C_____ Sàrl active dans des « mandats de gestion de projet ».

Du 18 avril 2001 au 2 juillet 2003, il a été l'administrateur de la société D_____ SA (radiée le _____ 2021) active dans le domaine immobilier.

En 2003, il a été l'administrateur (avec signature individuelle), puis liquidateur de la société immobilière E_____.

De 2009 à 2015, il a également été l'administrateur (avec signature individuelle) de la société F_____ SA active dans le domaine immobilier.

Depuis 2009, il a été l'associé gérant (avec signature individuelle) de la société G_____ Sàrl, active notamment dans le domaine de conseils en ingénierie civile.

Depuis 2018, il exerce sa profession en tant qu'indépendant, sous la raison individuelle « Abis_____ » qui a pour but conseils et expertises dans les domaines de l'ingénierie civile.

2. Les bureaux des sociétés et des raisons individuelles susmentionnées se situaient au 1_____, H_____ à I_____ [GE] (B_____ SA, F_____ SA, G_____ Sàrl et « Abis_____ »), aux 2_____ et 3_____, J_____ à I_____ (« A_____ », C_____ SA et E_____) et au 4_____, K_____ à L_____ [GE] (D_____ SA).
3. Monsieur M_____ est architecte et promoteur immobilier. De 2006 à 2019, il a exercé sa profession en tant qu'indépendant, sous la raison individuelle « M_____ », puis en tant qu'associé gérant de la société N_____ Sàrl et salarié de la société O_____ SA. De 2009 à 2015, il était administrateur secrétaire (avec signature individuelle) de F_____ SA. Il était également actif au sein des sociétés P_____ Sàrl, Q_____ SA et R_____. Les bureaux d'« M_____ », N_____ Sàrl et O_____ SA étaient situés au 5_____ J_____ à I_____.
4. Monsieur S_____ est également architecte. Il était (de longue date) employé de M. M_____.
5. Le contribuable et M. M_____ détenaient chacun la moitié du capital-actions de O_____ SA. Ils ont acquis ensemble plusieurs immeubles, soit en copropriété, soit par le biais de cette société.

-
6. A teneur de l'arrêt du Tribunal fédéral 6 _____ du _____ 2020, concernant un litige civil opposant M. M_____ au contribuable et à M. S_____, ces trois personnes ont signé, le 25 avril 2001, une convention sous seing privé intitulée « Convention de partenariat pour la résidence (...) » (ci-après: la convention), dont le préambule énonçait notamment que les partenaires convenaient d'acheter un immeuble de la commune T_____ [GE] (parcelle n° 7_____ ; ci- après : l'immeuble) avec l'intention de le transformer et de le rénover, dans le but de remettre sur le marché huit logements de trois et quatre pièces destinés à la location ainsi qu'une arcade commerciale. 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 ;
 - 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, les partenaires conserveraient l'immeuble jusqu'à ce qu'une opportunité favorable se présente ;
 - si un partenaire désirait se retirer prématurément, il était tenu de proposer prioritairement sa part aux partenaires restants afin qu'ils puissent la racheter ;
 - les partenaires restants rachèteraient au partenaire 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.
7. Par acte authentique du 26 avril 2001, le contribuable, M. S_____ et O_____ SA (représentée par M. M_____) 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 l'acquisition de l'immeuble et sa rénovation. En janvier 2002, ces deux emprunts ont été consolidé en un seul, de la sorte que chaque partenaire a récupéré une somme de CHF 80'000.-, réduisant ainsi le montant des apports à CHF 27'000.- par personne.
8. M. M_____ s'est chargé de la gestion de l'immeuble dès son acquisition et jusqu'à fin 2010.
9. En 2012, les relations entre le contribuable et M. M_____ se sont détériorées. Plusieurs procédures judiciaires ont été intentées en relation avec les immeubles qu'ils détenant en commun.

10. Le 25 février 2015, le contribuable a proposé à MM. M_____ et S_____ de leur vendre sa part de l'immeuble ou de racheter les leurs, puisque la copropriété ne pouvait plus être maintenue.
11. Le 14 septembre 2015, MM. M_____ et S_____ ont intenté une action en justice contre le contribuable, tendant à son exclusion de la copropriété de l'immeuble, concluant à ce qu'il soit condamné à leur aliéner sa part de copropriété dans un délai d'un mois dès l'entrée en force du jugement à rendre, à ce que le prix d'aliénation de sa part soit fixé à CHF 835'053.- (avant déduction de la dette hypothécaire conformément à la convention) et à ce que sa part soit vendue aux enchères publiques, si l'aliénation entre copropriétaires ne devait pas intervenir dans ledit délai.
12. Par jugement JTPI/8_____ du _____ 2017, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a débouté MM. M_____ et S_____ de leurs conclusions. Il a constaté que le contribuable avait le droit de requérir le partage de la copropriété au sens de l'art 650 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), ordonné ce partage et réservé la suite de la procédure sur les modalités de celui-ci. Il a en particulier considéré que les conditions préalables à l'exclusion d'un copropriétaire n'étaient pas réalisées et que MM. M_____ et S_____ ne pouvaient pas non plus exiger de racheter la part de copropriété du contribuable selon les termes de la convention. Ce dernier pouvait dès lors prétendre au partage de la copropriété en application des règles ordinaires.
13. Ce jugement a été confirmé par la chambre civile de la Cour de justice (arrêt ACJC/9_____ du _____ 2018 ; ci-après : la chambre civile), qui a renvoyé la cause au TPI afin qu'il statue sur les modalités du partage, conformément à l'art. 651 CC. La convention avait été conclue sous seing privé, et non en la forme authentique. Ainsi, elle ne respectait pas l'exigence de forme posée par l'art. 650 al. 2 CC, en tant qu'elle limitait le droit de chaque propriétaire de demander le partage de l'immeuble, et était donc frappée de nullité dans cette mesure.
14. Par jugement JTPI/10_____ du _____ 2019, le TPI a notamment ordonné la vente de l'immeuble aux enchères publiques, désigné un notaire aux fins de procéder à toutes les opérations utiles à l'exécution du partage et dit que cette vente serait faite à un prix de départ de CHF 2'505'000.- et que le produit final serait partagé à raison d'un tiers entre les parties.
15. Par arrêt ACJC/11_____ du _____ 2020, la chambre civile a confirmé ce jugement, rappelant, en substance, que la convention n'était pas entièrement nulle, mais seulement en tant qu'elle prévoyait un mode de partage de l'immeuble, une telle clause devant être passée en la forme authentique.
16. Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral (cf. arrêt 6_____ susmentionné). En tant qu'elles se rapportaient à un immeuble, les modalités de partage convenues par les parties devaient revêtir la forme authentique. A défaut de satisfaire à cette exigence de forme, les modalités conventionnelles étaient nulles et inapplicables en

l'espèce. Il n'était aucunement question d'une nullité intégrale de la convention. Enfin, c'était les règles de partage de la copropriété qui étaient applicables en l'espèce, et non celles de la société simple, ce que le recourant, soit M. M_____, reconnaissait d'ailleurs lui-même.

17. Le 1^{er} novembre 2021 le contribuable, M. S_____ et O_____ SA ont demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) de leur délivrer une dispense de consignation de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) relatif à la vente de l'immeuble.
18. Le 2 novembre 2021 le contribuable, M. S_____ et O_____ SA ont vendu l'immeuble pour le prix de CHF 5'800'000.-.
19. Le même jour, le contribuable et M. S_____ ont chacun établi une déclaration pour l'IBGI, indiquant notamment :
 - une valeur d'aliénation de CHF 1'933'333.- ;
 - une commission de vente de CHF 19'333.- ;
 - une valeur d'acquisition de CHF 1'348'897.- (valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation ;
 - des droits de mutation et émoluments de CHF 7'733.- ;
 - un gain immobilier imposable de CHF 557'370.- ;
 - un IBGI dû de CHF 55'737.-.
20. Le 9 novembre 2021 l'AFC-GE a informé le contribuable, M. S_____ et O_____ SA accepter leur demande de dispense à consigner un montant pour l'IBGI, précisant que cela ne les dispensait pas de l'obligation de déclarer le gain immobilier pour les impôts directs (ICC et IFD) de l'année de la vente de l'immeuble (2021).
21. Le 12 novembre 2021 l'AFC-GE a annulé cette dispense de l'IBGI et invité le notaire chargé de l'affaire à consigner en son étude un montant de CHF 1'181'924,50 à titre d'impôt.
22. Le 13 janvier 2022, l'AFC-GE a notifié au contribuable l'attestation définitive du montant à consigner, soit CHF 590'962,25 (= 34,50 % de CHF 1'712'934.-). Ce faisant, elle n'avait pas retenu la valeur fiscale (5 ans avant l'aliénation) déclarée (CHF 1'348'897.-), mais « le prix d'achat ou la valeur comptable » de CHF 193'333.-, portant ainsi le gain immobilier imposable à CHF 1'712'934.-.
23. Dans sa déclaration fiscale 2021 le contribuable a notamment indiqué un revenu de son activité indépendante de CHF 59'748.- (= recettes de CHF 373'793.- moins charges d'exploitation de CHF 314'045.-). Pour l'immeuble, précisant l'avoir aliéné en 2021 il a indiqué des loyers encaissés de CHF 57'406.- et des frais d'entretien y relatifs de CHF 13'027.-. Il a par ailleurs déclaré posséder sept immeubles, dont trois occupés par lui-même et quatre « locatifs ou loués ».

24. Par bordereaux du 7 juin 2023, l'AFC-GE a rajouté au revenu imposable du contribuable le gain immobilier susmentionné de CHF 1'712'934.-, le considérant comme découlant de son activité indépendante.
25. Le 17 juillet 2023, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux, faisant valoir, en substance, que l'immeuble faisait partie de sa fortune privée et que son activité professionnelle se limitait à fournir des prestations dans le domaine de l'ingénierie civile, sans aucune « participation directe aux projets immobiliers de ses clients ». Il ne détenait aucun de ses immeubles dans sa fortune commerciale.
26. Par décisions du 6 octobre 2023, l'AFC-GE a admis partiellement cette réclamation, sur des points qui ne sont plus litigieux, et l'a rejetée en tant qu'elle portait sur l'imposition du gain immobilier de CHF 1'712'934.-.

Le contribuable, qui était ingénieur civil, n'était pas totalement étranger aux affaires immobilières. De plus, aux termes de la convention, la revente de l'immeuble, une fois les travaux de rénovation terminés et les relocations effectuées, avait déjà été prévue avant son acquisition en 2001 et une plus-value importante était attendue, ce qui tendait fortement à démontrer que l'opération réalisée excédait la simple gestion de la fortune privée et était orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu. Par ailleurs, le contribuable avait perçu des honoraires d'ingénieur pour la rénovation de l'immeuble, fondée sur deux autorisations de construire (DD 12_____/1, pour la transformation de l'immeuble, et APA 13_____/1, pour l'aménagement d'un tea-room et d'une boulangerie). Il s'était en outre associé avec des professionnels de l'immobilier, tels que MM. M____ et S____. Leurs connaissances spécifiques des affaires, dans le secteur immobilier, avaient permis aux trois associés de mesurer le potentiel de l'immeuble qui était en mauvais état, car il avait été squatté, et nécessitait donc d'importants et onéreux travaux de remise en état avant de pouvoir être reloué, puis vendu. Seules des personnes aguerries et expérimentées dans le milieu immobilier pouvaient se lancer dans une telle opération et prendre les risques financiers y relatifs en s'endettant pour un montant plusieurs fois supérieur au coût d'acquisition de l'immeuble.

L'opération immobilière en cause avait été réalisé dans le cadre d'une société simple. L'unification de ressources financiers et la signature de la convention en 2001 en étaient la preuve.

27. Par acte du 13 novembre 2023, sous la plume de ses conseils, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation, sous suite des frais et dépens.

Il avait acquis ses immeubles locatifs avec ses économies personnelles, dans le but premier de les conserver et de se prémunir contre les risques de vieillesse, faute d'avoir cotisé au deuxième pilier. La vente de l'immeuble n'avait eu lieu qu'en raison d'un événement qu'il n'avait pas souhaité, soit « un conflit de copropriété avec [M. M____] qui n'en finissait pas ». Il s'agissait de sa première vente immobilière.

Il avait réinvesti une partie du produit de la vente dans l'acquisition d'une résidence secondaire en France, utilisée à des fins privées.

Plusieurs indices retenus par la jurisprudence en matière de commerce professionnel d'immeubles pouvaient être exclus en l'espèce, à savoir le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession du bien avant sa revente et le réinvestissement du produit de la vente.

Des indices sur les liens de l'opération en cause avec son activité professionnelle principale n'étaient pas non plus donnés et il n'était pas intervenu dans celle-ci.

S'agissant du recours à des fonds étrangers, le cas d'espèce était « relativement standard » pour des acquisitions immobilières. L'immeuble avait été acquis, pour un prix de CHF 580'000.-, moyennant des fonds propres à hauteur de CHF 321'000.-, soit une quote-part de 55,3%. En tenant compte du crédit de construction subséquent, cette quote-part était de 20 %. Ses autres acquisitions immobilières avaient d'ailleurs également été financées au moyen de fonds propres « suffisants dans ce domaine ». En outre, les rendements de l'immeuble avaient servi en priorité à rembourser l'emprunt y relatif.

Il n'y avait pas de société simple « valable », comme l'avait confirmé la Cour de justice.

Dans une « argumentation subsidiaire », il a encore exposé que, dans l'hypothèse où l'immeuble « serait traité lors de l'acquisition » comme un bien appartenant à la fortune commerciale, celui-ci « serait passé dans la fortune commerciale au plus tard au jour de la transformation de la raison individuelle en société anonyme » intervenue en 2005.

28. Le 29 février 2024 l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant en substance les motifs de ses décisions sur réclamation et ajoutant que le recourant ne pouvait être suivi dans son augmentation subsidiaire.
29. Par réplique du 13 mai 2024 respectivement duplique du 6 juin 2024 les parties ont maintenu leurs conclusions respectives.
30. Par écritures spontanées de ses conseils du 24 juin 2024 le recourant a encore persisté dans ses conclusions.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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).
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. Le recourant soutient que l'opération immobilière en cause relèverait de la gestion de sa fortune privée et qu'en conséquence, le gain en résultant ne serait pas soumis aux impôts directs en tant que revenu de l'activité indépendante.
4. Les art. 16 LIFD et de 17 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD et 18 à 24 LIPP, ces deux dispositions expriment, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables, y compris les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP). Selon les art. 16 al. 3 LIFD et 27 let. j LIPP, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1 et les arrêts cités).
5. De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 et les arrêts cités).

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. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 et les arrêts cités).

6. S'agissant de l'aspect particulier de l'existence d'une société simple, la jurisprudence considère que la création d'une telle société peut constituer en soi un indice de commerce professionnel d'immeubles. En effet, une activité lucrative indépendante doit être présumée lorsque, pour une opération immobilière déterminée, plusieurs personnes s'associent dans un consortium de construction et que, parmi elles, certaines participent dans le cadre de leur profession et s'occupent de la gestion pour le compte commun en accord avec les autres. Il n'est alors pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité lucrative pour le compte commun. Il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble. Même l'associé qui se contente d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci doit alors se faire imputer les efforts entrepris par le spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés comme une activité lucrative propre. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.3 et les arrêts cités).

Une société simple est formée par un contrat de société par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (cf. art. 530 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse, Code des obligations - CO - RS 220). La société est une société simple lorsqu'elle n'offre pas les caractères distinctifs d'une des autres sociétés réglées par la loi (art. 530 al. 2 CO).

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, Commentaire romand du code des obligations II, 2^{ème} édition, art. 530, § 12, p. 60).

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 op. cit., p. 61 n. 1 et 17). Les associés sont tenus de partager entre eux tout gain qui, par sa nature, doit revenir à la société (art. 532 CO). Sauf convention contraire, chaque associé a une part égale dans les bénéfices et dans les pertes, quelles que soient la nature et la valeur de son apport (art. 533 al. 1 CO).

Deux éléments caractérisent 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 (TERCIER/FAVRE, Les contrats spéciaux, 2009, n. 7'528).

Le contrat de société simple ne requiert, pour sa validité, l'observation d'aucune forme spéciale : il peut donc se créer par actes concluants, voire sans que les parties en aient même conscience (ATF 124 III 363 consid. II/2a).

7. Selon la jurisprudence, lorsque, par exemple, le contribuable acquiert un immeuble à hauteur de 95% par des fonds étrangers, le seul fait qu'il ait gardé cet immeuble dix ans en sa possession, soit une durée relativement longue, ne suffit pas à contrebalancer les autres éléments permettant de considérer qu'il a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5). Une durée de possession de trente-cinq ans n'est pas non plus suffisante pour exclure le caractère commercial d'une opération immobilière, dans la mesure où le contribuable est actif dans le domaine immobilier et participe au projet en partenariat avec des professionnels de l'immobilier, mais pas pour ses besoins purement privés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2).
8. Selon les cas, une opération unique peut même ressortir à une activité indépendante lorsque, par son ampleur, sa complexité, les connaissances requises ou les moyens mis en œuvre, elle excède largement les capacités d'un simple particulier en matière de gestion de ses biens, respectivement les limites d'un mandat de gestion de fortune de type traditionnel. Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable. Ainsi, le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle. L'activité immobilière du contribuable peut avoir un caractère purement accessoire, et même occasionnel (arrêt du Tribunal fédéral 2A.23/2004 du 1^{er} septembre 2004 consid. 3.2 ; RDAF 2011 II 345 consid. 3).
9. 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 (cf. arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022). Il en va de même lorsque ce pourcentage s'élève à 89,72% (cf. arrêt 9C_81/2023 du 18 septembre 2023). Lorsqu'un contribuable conclut une transaction immobilière et indique qu'il achète un bien immobilier pour en faire sa résidence principale, mais qu'il est ensuite financé (presque) exclusivement par des tiers, on ne présume pas qu'il gère son patrimoine privé, mais qu'il s'agit d'une opération commerciale. Dans un cas particulier, le Tribunal fédéral a retenu que, compte tenu de l'importance du financement reçu, le fait que le contribuable ait eu l'intention d'utiliser un appartement comme domicile de son fils n'apparaissait pas déterminant. Ayant utilisé, pour l'achat, exclusivement des capitaux de tiers, le contribuable et son

associé ne pouvaient prétendre avoir procédé à une simple administration de leur fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_346/2018 du 25 juin 2018 consid. 3.3).

Il convient donc d'admettre être en présence d'une activité lucrative lorsqu'un contribuable acquiert un bien patrimonial non pas seulement aux fins d'investir sa fortune privée ou pour profiter d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais dans l'intention manifeste de le revendre si possible rapidement avec un bénéfice. Il en va de même lorsqu'il s'efforce, comme un entrepreneur indépendant agissant dans le cadre d'une activité principale ou accessoire, d'utiliser le développement d'un marché pour réaliser un bénéfice. Un autre indice en faveur d'une activité lucrative au sens de la jurisprudence est le fait que le contribuable constitue, pour une transaction immobilière déterminée, une société simple (consortium de construction) avec une personne qui y participe dans l'exercice de sa profession et qui, à ce titre, dirige l'entreprise pour le compte des deux partenaires et d'entente avec lui. Un contribuable qui, dans un tel cas, ne participe qu'avec une mise de fonds à la réalisation du but lucratif commun doit se laisser imputer les activités effectuées à titre professionnel par le directeur des travaux pour le compte de tous les participants, comme s'il s'était agi de sa propre activité lucrative (ATA/983/2015 du 22 septembre 2015 consid. 9d).

10. Les capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles sont attestées notamment par la formation d'ingénieur civil, mais surtout par l'activité en tant qu'administrateur au sein d'une société ayant pour but notamment la promotion immobilière (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5 ; 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2).
11. Ce qui est déterminant dans le cas de 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), ce sont les circonstances concrètes du cas, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références ; 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et la référence).
12. En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b ; ATA/1077/2020 du 2 octobre 2020 consid. 7).
13. En l'espèce, contrairement à l'opinion du recourant, les circonstances démontrent que le bénéfice litigieux doit être qualifié de revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. L'ensemble des éléments factuels figurant au dossier démontre en effet un investissement typique d'une activité professionnelle,

largement supérieure à ce qu'un simple particulier effectue dans le cadre de la gestion ordinaire de sa fortune privée.

Le recourant a certes procédé à une seule opération immobilière et n'a pas réinvesti le gain réalisé dans de nouveaux projets immobiliers. Il n'apparaît ainsi pas qu'il ait exercé une activité immobilière suffisamment intense pour lui conférer un caractère systématique. En outre, la détention de l'immeuble a atteint un peu plus de 20 ans, soit une période relativement longue. Toutefois, ces seuls deux éléments ne suffisent pas à contrebalancer les autres éléments ressortant du dossier permettant de considérer qu'il a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée.

En effet, tout d'abord, au vu des termes de la convention de 2001, qu'il a signée conjointement avec deux coassociés, le recourant ne saurait remettre en cause la présomption posée par la jurisprudence selon laquelle la constitution d'une société simple constitue un indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Par cet acte, parfaitement valable (excepté les modalités de partage dont les juridictions civiles ont constaté la nullité) et représentant de toute évidence un acte constitutif d'une société simple, il s'est en effet associé à deux personnes actives dans le bâtiment, et a disposé ainsi d'un réseau qu'il a pu mettre à profit dans le cadre de l'acquisition, la transformation et la gestion de l'immeuble. L'activité même de la société consistait précisément à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat et la vente du bien. Dès lors, on ne saurait parler d'une association qui aurait conduit à l'obtention d'un gain de manière fortuite, mais plutôt d'une entité économique visant l'obtention d'un gain. Il faut en effet reconnaître que l'opération immobilière a été planifiée par cet acte. Quant au fait que le recourant n'aurait exercé aucune activité concrète dans le cadre de cette opération, ce qui au demeurant n'est pas le cas, il n'a pas de portée déterminante, dans la mesure où la nature de l'activité de la société simple dont il faisait partie - soit une activité manifestement indépendante - lui est imputable même s'il n'était qu'un investisseur passif.

Pour le surplus, l'investissement dans l'immeuble a été financé par des fonds étrangers à raison de près de 80 %, ce qui démontre que, à la différence d'une personne agissant à titre privé, 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. Ils ont cherché avant tout 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 ont agi comme s'ils investissaient dans leur entreprise. On ne saurait en effet admettre qu'un simple gestionnaire de sa fortune privée s'endetterait dans une telle mesure. Dans ces conditions, on ne peut non plus admettre que le but de l'opération était lié à la prévoyance vieillesse du recourant.

Il sied aussi de relever que le recourant n'a pas participé à cette affaire immobilière pour ses besoins purement privés, n'ayant jamais habité dans l'immeuble.

Concernant ses capacités professionnelles et connaissances spécialisées en matière d'immeubles, elles sont attestées, déjà, par sa formation d'ingénieur civil, mais surtout par ses activités d'administrateur et de gérant de plusieurs sociétés spécialisées dans le domaine immobilier.

On relèvera encore que tout au long de la durée de possession de l'immeuble, le recourant et ses deux coassociés ont procédé à plusieurs actes de nature juridique en vue de sa future revente. Ils ont ainsi fait en sorte d'accroître la valeur de l'immeuble en obtenant des autorisations de construire et en faisant intervenir diverses entreprises pour effectuer des travaux de transformation. L'ensemble de ces activités, très couteuses dans leur ensemble, démontre un investissement typique d'une activité professionnelle, largement supérieure à ce qu'un simple particulier effectue dans le cadre de la gestion ordinaire de sa fortune privée.

Le fait que le recourant aurait été « contraint » de vendre l'immeuble est sans portée déterminante dans la mesure où par la convention de 2001, il s'est précisément engagé à le faire, et ce déjà avant d'acquérir l'immeuble.

Ainsi, compte tenu de l'ensemble des circonstances, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente de l'immeuble ne peut être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. Partant, en qualifiant l'opération litigieuse de commerciale, l'AFC-GE n'a pas violé le droit applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence fédérale, étant au surplus rappelé que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement.

14. Au vu de ce qui précède, il n'y pas lieu d'entrer en matière sur l'argumentation subsidiaire du recourant, d'autant qu'elle est en contradiction totale avec son argumentation principale. Il sera par ailleurs relevé qu'il a toujours déclaré l'immeuble comme faisant partie de sa fortune privée et rappelé que ce sont les circonstances se présentant au moment de l'aliénation qui sont déterminantes pour la qualification d'une opération immobilière, comme celle en l'espèce.
15. Le recours, mal fondé, sera rejeté.
16. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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 de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.
17. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 13 novembre 2023 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 octobre 2023 ;
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 de CHF 700.- ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
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 (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 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: Marielle TONOSSI, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière