

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4200/2010-ICCIFD

ATA/671/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 octobre 2013

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Robert Zoells, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 juillet 2012 (JTAPI/914/2012)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ (ci-après le contribuable), domicilié dans le canton de Genève, est le fils de Monsieur B_____ (ci-après : feu M. B_____), décédé à Genève le _____ 1999 à l'âge de 85 ans. De son vivant, feu M. B_____ exploitait une entreprise du bâtiment, sous la raison sociale « Entreprise C_____ ». Il était architecte de profession.

Sa société était inscrite au registre du commerce comme entreprise de travaux publics. Elle avait son siège au 1_____, rue du D_____, à Meyrin.

- 2) En 1999, feu M. B_____ était propriétaire de parts de sociétés immobilières (ci-après : SI), propriétaire en nom ou copropriétaire des immeubles locatifs suivants :

- rue de E_____ 2_____;
- Rue de F_____ 3_____;
- Avenue G_____ 4_____ et 5_____;
- Place des H_____ 6_____ (Cours de X_____ 35_____);
- Chemin du I_____ 7_____;
- Route de J_____ 8_____ 9_____
- Rue des K_____ 10_____;
- Avenue de L_____ 11_____;
- Rue M_____ 12_____;
- Chemin du N_____ 13_____, 14_____ et 15_____;
- Boulevard O_____ 16_____;
- Rue des P_____ 17_____;
- Rue du Q_____ 18_____;
- Rue de R_____ 19_____, 20_____ et 21_____;
- Rue de la S_____ 22_____, 23_____ ;
- Rue T_____ 24_____;

- Rue du U_____ 25_____;
- Boulevard V_____ 26_____;
- Chemin du W_____ 27_____, 28_____ et 29_____.

La valeur de l'ensemble de ces immeubles a été évaluée à son décès à environ cent millions de francs.

- 3) Du vivant de feu M. B_____, ces immeubles étaient exploités à des fins locatives. Leur gestion était confiée à des régies de la place.
- 4) Dans les déclarations fiscales 1997 et 1998 adressées par ce dernier à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), ces biens ont été déclarés dans la fortune et les revenus de la fortune privés. Ils n'ont pas été activés dans les bilans et les comptes de pertes et profits des mois de décembre 1997 et 1998 de l'entreprise. Les dettes hypothécaires ne figurent corrélativement pas à leur passif.
- 5) Dans son testament, feu M. B_____, qui était veuf, a dévolu ses biens à ses deux fils à parts égales. Il a clairement distingué, dans ses dernières volontés, l'Entreprise C_____ des immeubles qu'il possédait.
- 6) Le 7 novembre 2001, le service des successions de l'AFC-GE a procédé à une estimation de l'entreprise, dans laquelle ne figure aucun des immeubles précités comme immeubles commerciaux.
- 7) Le 12 juillet 2000, les héritiers ont signé un premier acte de partage partiel portant sur la propriété de l'entreprise C_____ dont la valeur a été fixée à CHF 3'616'763,75, l'attribuant au contribuable, son frère ayant bénéficié d'un versement compensatoire.

Aucun immeuble n'y est mentionné comme faisant partie de l'entreprise.

- 8) En janvier 2001, les héritiers se sont partagé la plupart des immeubles. Le contribuable s'est vu attribuer la propriété des suivants :
 - Avenue G_____ 4_____ et 5_____;
 - Cours de X_____ 35_____;
 - Rue des K_____ 10_____;
 - Avenue de L_____ 11_____;
 - Rue M_____ 12_____;
 - Chemin du N_____ 13_____, 14_____ et 15_____;

- Rue des P _____ 17 _____;
- Chemin du W _____ 27 _____, 28 _____ et 29 _____.

Certains immeubles dont feu M. B _____ ne possédait que des parts de copropriété n'ont pas été partagés et sont restés en indivision (rue de R _____ 19 _____ et 20 _____ et Chemin du I _____ 7 _____), ainsi que celui sis au 3 _____, rue de F _____, qui était en travaux à la date du partage.

- 9) Peu après ce partage, le contribuable s'est attelé à la liquidation de l'entreprise, car il ne souhaitait pas la conserver.
- 10) Les immeubles dont il avait hérité ont continué à être gérés par des agents immobiliers.

Souhaitant également s'en séparer, il les a progressivement mis en vente, par l'entremise de courtiers professionnels.

Plusieurs de ces ventes ont été effectuées en 2003 et 2004.

a. En 2005, M. A _____ a vendu les parcelles n° 30 _____, 31 _____ et 32 _____ sises au 20 _____, route de R _____, dont il était copropriétaire à 370/1000, la parcelle n° 33 _____ sise au 27 _____, chemin du W _____ à Meyrin, ainsi que la parcelle n° 34 _____ de la même commune (hangar situé au chemin du W _____, à un numéro indéterminé).

b. En 2006, le contribuable a vendu l'entreprise, après l'avoir transformée en société anonyme. Aucun des immeubles hérités n'a été intégré aux actifs de cette société, bien que celle-ci ait conservé son siège dans l'un des immeubles attribué au contribuable (1 _____, rue du D _____).

c. Fin 2006, M. A _____ a déposé sa déclaration fiscale 2005. Les immeubles dont il était encore propriétaire étaient signalés comme immeubles non commerciaux.

- 11) Le 22 juin 2007, l'AFC-GE a demandé au recourant des informations sur les « opérations immobilières » réalisées en 2005 (20 _____ rte de R _____ – part de copropriété de 370/1000e détenue en SI ; parcelles sises au chemin du W _____- propriétaire à part entière) et la part revenant à chaque "co-promoteurs".

- 12) Le 31 août 2007, le notaire du contribuable a répondu à ce courrier.

Il ne s'agissait pas de promotion immobilière ou de vente professionnelle, mais de liquidation d'immeubles privés hérités par succession. Ces ventes avaient d'ailleurs été taxées au titre de l'impôt sur le gain immobilier conformément aux

art. 80 et suivants de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, dans sa teneur en 2005 (LCP ; D 3 05).

- 13) Le 25 septembre 2007, l'AFC-GE a notifié au contribuable ses bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après IFD) 2005. Elle avait intégré au bénéfice net de l'activité indépendante, au titre de l'impôt sur le revenu, tant au niveau de l'ICC que de l'IFD, le bénéfice de CHF 609'087.- réalisé sur la vente en 2005 des trois immeubles précités, considérant que ces biens faisaient partie de sa fortune commerciale.
- 14) Par réclamation du 19 octobre 2007, le contribuable a contesté la qualification professionnelle du bénéfice réalisé sur la vente desdits immeubles.
- 15) L'AFC-GE a partiellement admis cette réclamation par décisions sur réclamation du 18 octobre 2010.

Seul le bénéfice de la vente de l'immeuble sis au 20_____ rte de R_____ pouvait être considéré comme un produit de la fortune privée, car il résultait de la liquidation d'une SI. La vente des deux autres immeubles relevait en revanche de l'activité professionnelle. L'acquisition de ceux-ci avait d'ailleurs résulté de cessions parcellaires qualifiées de professionnelles en 1980.

L'ICC passait de CHF 970'180,95 à CHF 868'742,50 pour un revenu et une fortune imposables, respectivement de CHF 1'264'354.- et de CHF 45'824,204.-.

- 16) Par acte daté du 18 novembre 2010, A_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 18 octobre 2010. Il a maintenu les conclusions contenues dans sa réclamation, indiquant que les immeubles hérités de son père faisaient partie du patrimoine privé de ce dernier et que, ne souhaitant pas les conserver, il les avait progressivement mis en vente après le partage.

Il n'avait jamais exercé lui-même d'activité en tant que commerçant d'immeubles.

Le gain réalisé ne constituait ainsi pas un bénéfice commercial ou la liquidation d'un élément de la fortune commerciale.

- 17) L'apport du dossier fiscal du père du recourant a été demandé par le TAPI, mais l'AFC-GE a indiqué qu'elle avait détruit ce dernier en 2000. Elle disposait toutefois des déclarations 1998 et 1999 de feu M. B_____, ainsi que de documents attestant que trois ventes d'immeubles - dont l'une effectuée en consortium - réalisées par l'entreprise C_____ en 1979, 1987 et 1994 avaient été taxées comme professionnelles. Elle produisait par ailleurs plusieurs requêtes

d'autorisation de construire déposées en lien avec les immeubles de feu M. B_____, qui démontraient la nature professionnelle des opérations immobilières faites sur les immeubles concernés.

- 18) Par jugement du 18 juillet 2012, reçu le 25 juillet 2012, le TAPI a rejeté le recours.

Feu M. B_____ avait exercé une activité en tant qu'entrepreneur du bâtiment. Dans ce cadre, il avait réalisé plusieurs opérations immobilières dont la qualification professionnelle par l'AFC-GE n'avait pas été contestée par l'intéressé à l'époque. Le *de cuius* était ainsi un professionnel de l'immobilier et ses immeubles faisaient partie de sa fortune commerciale ; le recourant n'avait en tout cas pas apporté la preuve du contraire. En reprenant l'entreprise de son père et en étant salarié de celle-ci, il exerçait une profession dans le domaine de l'immobilier. En outre, une des ventes effectuées avait été qualifiée de commerciale par le notaire l'ayant instrumentée. Enfin, le contribuable n'avait pas manifesté de volonté de transférer lesdits immeubles commerciaux dans sa fortune privée, ce qu'il aurait pu faire en soumettant à l'AFC-GE un décompte fiscal des réserves latentes existantes.

- 19) Par acte du 13 septembre 2012, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement en concluant à son annulation, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

L'AFC-GE avait admis devant le TAPI avoir détruit le dossier fiscal de feu M. B_____ en 2000, soit un an après son décès. Elle avait échoué dans la preuve du caractère commercial des immeubles litigieux. Les pièces produites démontraient que ces biens avaient toujours appartenu à la fortune privée du défunt (domaine d'activité de l'entreprise ne comprenant pas le commerce d'immeubles, déclarations fiscales du défunt et bilans commerciaux de C_____ des mois de décembre 1997 et 1998, testament, actes de partage, etc.). Elles établissaient que feu M. B_____ n'avait jamais exercé comme professionnel de l'immobilier. Ses immeubles étaient gérés par des régies de la place. Il avait procédé à des travaux de rénovation et d'entretien sur ceux-ci comme n'importe quel autre propriétaire. Le fait que ces travaux aient été effectués par sa propre entreprise ne suffisait pas pour qualifier ces immeubles de commerciaux.

Après le décès de son père, ces immeubles avaient continué d'être gérés par les mêmes régies et leur vente avait été confiée à des courtiers professionnels.

- 20) Le TAPI a déposé son dossier le 1^{er} octobre 2012.
- 21) L'AFC-GE a répondu au recours le 19 octobre 2012 en concluant à son irrecevabilité concernant l'IFD 2005 et à son rejet pour le surplus.

a. Le droit fédéral ne prévoyant pas de suspension du délai de recours pendant les fêtes judiciaires cantonales, le recours, déposé le 13 septembre 2012 contre un jugement reçu le 25 juillet 2012, était tardif s'agissant de l'IFD.

b. Les immeubles reçus en héritage par le recourant étaient de nature commerciale dans le patrimoine de feu son père. Ce fait découlait de la relation existant entre l'activité indépendante exercée par ce dernier et les opérations immobilières litigieuses (achat en rapport avec l'activité professionnelle, projets de construction exécutés par l'entreprise, etc).

En application du principe « le mort saisit le vif », les éléments commerciaux passaient aux héritiers sous cette qualification.

En outre, le contribuable exerçait une profession au sein de l'entreprise qu'il avait reçue de son père, car il en percevait un salaire, depuis que celle-ci avait été transformée en S.A.

Certains des notaires ayant instrumenté les ventes successives des immeubles concernés après le décès du père du contribuable avaient demandé des dispenses de consignation de l'IBGI auprès de l'AFC-GE, considérant que celles-là relevaient de l'activité professionnelle du recourant.

Des ventes effectuées en 2003 avaient été taxées comme produit de l'activité professionnelle et les taxations y relatives n'avaient pas été contestées.

Après la succession, le contribuable n'avait pas transféré ces immeubles commerciaux dans sa fortune privée. Leur vente devait ainsi être imposée en tant que revenu d'une activité professionnelle en vertu des articles 3 LIPP-IV et 18 LIFD.

22) Le 27 novembre 2012, l'Administration fédérale des contributions (ci-après AFC-CH) a déclaré faire sienne la position développée par l'AFC-GE.

23) Le 21 décembre 2012, A_____ a répliqué en maintenant ses conclusions.

L'AFC-GE avait distingué les immeubles détenus en SI (qualifiés de fortune privée) et les autres (qualifiés de fortune commerciale) sans qu'aucun motif valable ne justifie cette distinction. En droit fiscal, la propriété d'immeubles était présumée rattachée à la fortune privée. Cette présomption ne pouvait être renversée que s'il était prouvé qu'une réelle activité immobilière, devant être qualifiée de professionnelle, était exercée par le contribuable. En outre, la jurisprudence exigeait que le caractère commercial soit analysé individuellement pour chaque immeuble, ce qui n'avait pas été le cas.

La durée de possession des immeubles par la famille A_____ avait été très longue pour nombre d'entre eux.

- 24) Le 4 janvier 2013, les parties ont été informées que la cause avait été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente. Il faut déterminer s'il l'a été en temps utile au regard des art. 62 al. 1 let a et 17A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) ainsi qu'au regard du droit fédéral.

a. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc ne prévoyant pas, mais n'excluant pas, la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/689/2011 du 8 novembre 2011 ; ATA/306/2011 du 17 mai 2011).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur depuis le 27 septembre 2011 ayant repris la teneur de l'art. 63 aLPA entré en vigueur le 1er janvier 2011).

Aucune disposition ne prévoit que l'art. 17A LPA s'applique aussi pour l'IFD.

b. La procédure en matière de réclamation prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11) s'applique à la procédure de recours (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 ; 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/571/2013 du 28 août 2013 ;

ATA/399/2013 du 25 juin 2013; voir aussi le rapport du 14 juin 2013 concernant la modification de la LPA [suspension des délais] adoptée par le Grand Conseil le 20 septembre 2013, à l'adresse <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL11017A.pdf>).

c. L'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

En l'espèce, le jugement du TAPI du 18 juillet 2012 a été communiqué au recourant le 25 juillet 2012. Le délai de recours de trente jours a commencé à courir le 26 juillet 2012 pour se terminer le 27 août 2012 (le 26 tombant un dimanche). Déposé le 13 septembre 2012, le recours en tant qu'il porte sur l'IFD 2005 est tardif, et partant irrecevable. En revanche, il a été interjeté en temps utile en ce qu'il concerne l'ICC 2005 compte tenu de la suspension des délais entre le 15 juin et le 15 juillet 2012 (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 al. 2 LPFisc ; art. 17A al. 1 et 62 al. 1 let. a LPA).

- 2) Le litige ne concerne ainsi que la taxation ICC 2005.
- 3) Le droit applicable doit être préalablement déterminé.

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I à V), en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable), du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV).

L'art. 72 al. 1 LIPP dispose que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2005. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit, dans leur teneur de 2005, année de la taxation litigieuse.

- 4) Selon l'art. 3 al. 2 aLIPP-IV, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Un tel produit est taxé au titre de l'impôt sur le revenu (art. 3 al. 1 aLIPP-IV).

En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés de l'impôt, les règles sur l'imposition des gains immobiliers étant réservée (art. 10 let. i aLIPP-IV).

5) La question qui se pose en l'espèce est de savoir si le bénéfice réalisé sur la vente en 2005 des trois immeubles litigieux provient de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale du contribuable - auquel cas ils doivent être taxés comme produits de l'activité lucrative indépendante (impôt sur le revenu ; art. 3 aLIPP-IV) - ou s'il provient d'une aliénation d'éléments de la fortune privée, dont la taxation n'est soumise qu'à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 10 let. i aLIPP-IV, qui renvoie aux art. 80 et suivants aLCP).

6) La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 3 al. 3 aLIPP-IV).

Outre les biens directement affectés à l'exercice de l'activité commerciale (immeubles utilisés comme bureaux, fonds de commerce, etc), sont considérées comme relevant d'une activité lucrative indépendante, les opérations (et notamment les ventes) portant sur des éléments de la fortune, en particulier sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 3 al. 1 aLIPP-IV).

7) D'ordinaire, l'analyse de ces critères s'opère en relation avec l'activité du contribuable lui-même.

La situation est toutefois différente lorsque les biens litigieux ont passé dans son patrimoine par la voie successorale.

8) a. En effet, au moment d'un décès, si des immeubles appartiennent à la fortune commerciale du *de cuius*, ils conservent leur caractère commercial, en application du principe de la rémanence, tant et aussi longtemps que le patrimoine commercial n'est pas liquidé, opération qui implique un décompte fiscal – dans le calcul de l'impôt sur le revenu - des réserves latentes existantes sur les immeubles concernés. Si le patrimoine commercial n'est pas liquidé par la succession et que l'activité commerciale liée à la vente et à la gestion des immeubles est reprise par un successeur du défunt, la vente ultérieure des immeubles est taxée comme produit de l'activité indépendante de celui-ci (art. 3 al. 1 à 3 aLIPP-IV).

b. Si ces mêmes immeubles relèvent de la fortune privée du *de cuius*, ils conservent ce statut dans le patrimoine des héritiers (sauf si ceux-ci décident d'exercer ensuite une activité professionnelle dans la vente et la gestion de ces immeubles). Leur aliénation ultérieure n'est alors pas soumise à l'impôt sur le revenu dans la personne des héritiers, mais uniquement à celui sur les gains immobiliers (art. 3 al. 1 à 3 *a contrario* aLIPP-IV et 80 LCP).

9) Le statut fiscal des immeubles concernés avant le décès de feu M. B_____ (fortune commerciale ou privée au regard des conditions énoncées par l'art. 3 al. 1 et 3 aLIPP-IV et exposées au point 6 ci-dessus) doit ainsi être préalablement examiné, alors même que le gain en capital litigieux n'a été réalisé qu'après. Ce statut dépend de la question de savoir si l'activité exercée par feu M. B_____ en rapport avec ses immeubles doit être qualifiée d'activité indépendante au sens de l'art. 3 al. 1 aLIPP-IV.

10) Le point de départ de cette analyse se trouve dans le droit de chacun d'exercer son activité principale selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à l'extérieur, pour le compte et aux risques du contribuable (X. Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 116, n° 66).

Par le biais de ses choix, le contribuable ne peut toutefois éluder l'impôt du moment en qualifiant de biens relevant de sa fortune privée des immeubles qui tendent en réalité à lui produire un gain dépassant leur simple administration (art. 3 al. 1 LIPP-IV).

11) a. Dans une jurisprudence nourrie figure le cadre dans lequel l'attribution d'un bien à la fortune privée ou commerciale peut être librement choisie par le contribuable.

C'est ainsi que l'affectation directe d'un bien à l'exercice de l'activité indépendante (utilisation d'un immeuble comme siège des bureaux de l'entreprise, d'un dépôt pour y déposer ses machines, etc) confère normalement à celui-ci le statut de bien commercial (art. 3 al. 3 aLIPP-IV ; X. Oberson, op. cit., p. 110, n°47ss et jurisprudence citée).

Les autres biens sont considérés comme commerciaux s'ils sont nécessaires à l'exercice de l'activité lucrative indépendante, notion qui doit s'interpréter largement (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 précité, consid. 2.2 et les références).

b. Le Tribunal fédéral retient comme indices d'une activité indépendante :

- la manière de procéder (systématique ou planifiée) ;
- la volonté d'augmenter son capital ou de rechercher de manière plus active des gains en bénéficiant du développement du marché immobilier ;
- la fréquence des opérations, la durée de possession ;
- les liens entre les opérations immobilières et l'activité professionnelle du contribuable ;
- l'utilisation des connaissances professionnelles du contribuable ;

- l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (ATA B. du 20 mai 2003 ; RDAF 2001, pp. 44-45 et les références citées).

c. Dans le domaine immobilier, il y a commerce professionnel d'immeubles lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain. Il exerce dans ce cas une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite (RDAF 2001, p. 44). La distinction entre les deux types d'activité se fonde sur une analyse de l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3e et 6a), en conservant à l'esprit que l'administration de la fortune privée ne suppose pas une absence de volonté du contribuable d'augmenter son capital et de rechercher un gain. Il est admis en effet que la gestion de la fortune privée ne doit pas aspirer au simple maintien de sa valeur mais à l'obtention d'un rendement convenable (P. AGNER/A.DIGERONIMO/H.-J. NEUHAUS /G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, 2001, p. 34).

Le gain réalisé lors de la vente représente le produit de l'activité lucrative non seulement lorsqu'on est en présence de nombreux achats et ventes d'immeubles, mais également d'une opération isolée (ATF 92 I 122 ; 93 I 288). Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre celle-ci et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité indépendante principale ou accessoire (ATF précités ; D. Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, ASA 1990/1991, Band 59, p. 141).

Ainsi, les opérations immobilières d'un contribuable doivent être considérées d'emblée 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 (D. Yersin, *idem*, p. 143-144 et les auteurs cités). Ainsi en va-t-il pour les personnes exerçant l'un des métiers du bâtiment, tels que les entrepreneurs et les architectes, peu importe que l'immeuble ait uniquement procuré du travail au contribuable ou qu'il l'ait revendu sans transformation (D. Yersin, *ibidem*, p. 144).

d. S'agissant de la location de ses propres immeubles, le Tribunal fédéral considère qu'elle relève normalement de l'administration courante de la fortune privée (capital d'investissement) et que c'est avec la plus grande réserve qu'il faut qualifier cette administration d'activité lucrative indépendante (RDAF 2005 109, p. 114 consid. 2.5 et arrêts cités).

Ainsi, le propriétaire qui surélève son immeuble en y construisant des logements et des locaux commerciaux en vue de les louer et de réaliser un revenu ne fait en général qu'administrer sa fortune privée (RDAF 2005 109, p. 114 consid. 2.5 et arrêts cités). Il en va de même de la location de grands immeubles d'habitation, même si le bailleur a l'obligation d'entretenir les appartements et de rechercher de nouveaux locataires (RDAF 2005 109, p. 114 consid. 2.5 et arrêts cités). A été également considérée comme relevant de l'administration de la fortune privée la location d'un immeuble comportant une trentaine de logements que le propriétaire s'était limité à gérer (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_488/1998 du 26 juillet 1999 consid. 3b). Enfin, la location de ses propres immeubles n'est pas exercée en la forme commerciale du seul fait que la fortune à administrer est conséquente et que le propriétaire tient pour cela une comptabilité (RDAF 2005 109, p. 115 consid. 2.5 et arrêts cités ; ATF 110 Ib 17).

e. La qualification de la nature commerciale ou privée d'un élément de la fortune doit résulter d'une analyse d'ensemble de ces critères et doit être opérée sur chaque immeuble pris individuellement (ATF 122 II 446 consid. 3b p. 449 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2).

Le mode de comptabilisation (activation ou non des biens au bilan de l'entreprise) ne constitue qu'un indice de sa nature commerciale ou privée (RDAF 1986 p. 79 ; X. Oberson, op.cit., p. 110, n° 50).

f. Enfin, selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/792/2003 du 28 octobre 2003 ; RDAF 1998 II 24).

- 12) En l'espèce, feu M. B_____ exerçait une activité en tant qu'entrepreneur du bâtiment, au travers de l'entreprise C_____. Il était non seulement entrepreneur, mais architecte de profession. Il ressort des pièces produites que, saisissant les occasions qui s'offraient à lui dans le cadre de son activité professionnelle, il a acheté au fil des ans des immeubles ou des terrains, qu'il a rénovés ou construits non dans l'optique de les vendre mais de les louer, pour augmenter sa fortune.

Feu M. B_____ n'était pas « commerçant d'immeubles » au sens défini par la jurisprudence dans le sens où il n'était pas dans un processus d'achat-vente ;

après les avoir acquis, il conservait en général ses immeubles, ainsi qu'en atteste la rareté des transactions trouvées (trois ventes enregistrées en plus de vingt-cinq ans) et la durée de possession des immeubles dévolus aux héritiers.

Le contribuable admet cependant que son père se servait des ressources de son entreprise pour valoriser à moindre frais les bâtiments et les terrains achetés. Dans les copies de requêtes d'autorisation de construire versées à la procédure, ce dernier apparaît comme architecte ou entrepreneur de projets de rénovation, d'entretien ou de construction portant sur ses propres immeubles.

L'absence de production par le recourant des factures correspondant à ces travaux tend à démontrer que ces constructions et rénovations ont été noyées dans les charges de l'entreprise et ainsi déduites de son bénéfice net (salaires des employés et machines affectés à la valorisation de ces biens, notamment), ce qui est caractéristique des biens commerciaux.

Ces différents faits et indices concluants (acquisition des immeubles à une période où feu M. B_____ exerçait les professions d'architecte et d'entrepreneur, travaux de rénovation, d'entretien et de construction effectués par sa propre entreprise, absence de facturation de ces travaux à l'entreprise, soit prise en charge par celle-ci des frais correspondants), plaident en faveur de la nature commerciale de ces biens.

Certes, après les avoir valorisés, l'intéressé a loué ses immeubles comme s'ils relevaient de sa fortune privée et les a signalés à tort à l'AFC-GE sous cette qualification dans ses déclarations fiscales sans que cette autorité ne conteste cette façon de procéder. Cela ne signifie pas cependant que, d'un point de vue fiscal, ceux-ci sont passés de sa fortune commerciale dans sa fortune privée.

En effet, pour qu'un tel transfert ait fiscalement eu lieu, il aurait fallu qu'une fois ces opérations immobilières terminées, feu M. B_____ ait manifesté sa volonté de sortir ces biens de sa fortune commerciale en sollicitant auprès de l'AFC-GE l'imposition des réserves latentes correspondantes. En acquérant et en valorisant ces biens dans le cadre de son activité indépendante, puis en les faisant passer *incognito* dans sa fortune privée, il a voulu profiter des avantages fiscaux propres à deux régimes d'imposition différents et non cumulables (celui applicable aux biens commerciaux d'une part, avec notamment la possibilité de déduire de ses revenus de l'activité indépendante les importantes dépenses liées aux travaux exécutés sur ses immeubles, et celui applicable à la fortune privée, qui soumet notamment la vente d'immeubles au seul impôt sur les gains immobiliers). Cette manière de procéder n'est pas admissible.

Certes, il est regrettable que l'AFC-GE n'ait pas réagi plus tôt en demandant à feu M. B_____ la correction des déclarations fiscales antérieures. L'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et

d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux l'autorisent toutefois à corriger cette erreur malgré les apparences créées, les conditions d'application du principe de la bonne foi - très restrictive en droit fiscal - n'étant pas réunies en l'espèce (absence de promesse donnée dans un cas concret, notamment ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3 ; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 132).

13) Il appert de ce qui précède que les trois immeubles dont les ventes sont litigieuses, acquis et valorisés selon le procédé sus-exposé, doivent être considérés comme ayant fait partie de la fortune commerciale de feu M. B_____ de son vivant.

14) S'agissant en particulier du hangar sis à un numéro indéterminé au chemin du W_____, il ressort des pièces du dossier que la parcelle 34_____ sur laquelle il se trouve est à deux pas du 1_____, rue du D_____ siège de la société. Dépourvu d'adresse et affecté au stockage, ce bâtiment apparaît directement lié à l'entreprise et constitue ainsi un bien commercial également pour ce motif.

15) Reste à savoir si la nature commerciale de ces immeubles est opposable au contribuable.

Tel est le cas lorsque, comme en l'espèce, le contribuable héritier n'a pas signalé à l'AFC-GE son intention de liquider ces biens commerciaux avant la vente de ceux-ci, obtenu un accord avec cette administration ou joint à ses déclarations fiscales antérieures un décompte des réserves latentes les concernant (point 8 partie en droit ci-dessus).

Les immeubles litigieux sont ainsi demeurés commerciaux dans le patrimoine du contribuable, qui a accepté par son silence la poursuite de ce statut fiscal et repris *de facto* la part de l'activité indépendante exercée par son père concernant ces biens jusqu'à leur liquidation.

16) Il n'est pas cohérent *in casu* d'appliquer un régime différent à l'immeuble sis au 20_____, rue de R_____. En effet, nonobstant sa forme juridique (SI), cet immeuble a été acquis et valorisé, comme les autres, au moyen de l'entreprise C_____.

La soumission à l'aLIPP-IV de la vente relative à cet immeuble entraînerait cependant une *reformatio in peius* de la décision attaquée.

En l'absence de conclusions prises dans ce sens par l'AFC-GE, une telle réformation est possible en application de l'art. 54 LPFisc, qui dispose que la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables

et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

Il y sera toutefois renoncé en l'espèce, l'AFC-GE ayant disposé des mêmes éléments pour statuer que ceux en possession de la chambre de céans (ATA/817/2012 du 4 décembre 2012).

Les griefs du recourant seront ainsi rejetés.

- 17) Le recours est irrecevable en tant qu'il porte sur l'IFD 2005. Il est rejeté s'agissant de l'ICC 2005.
- 18) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare irrecevable le recours interjeté le 13 septembre 2012 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juillet 2012 (JTAPI/914/2012) en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt fédéral direct 2005 ;

le déclare recevable en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux 2005 ;

au fond :

le rejette en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal 2005 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé

au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Maître Robert Zoells, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :