

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/233/2016-ICCIFD

ATA/169/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 20 février 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
6 février 2017 (JTAPI/132/2017)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1944, est spécialiste FMH en médecine interne et endocrinologie-diabétologie, profession qu'il a exercée de 1977 à fin décembre 2011 en qualité d'indépendant au sein de son cabinet médical sis à l'avenue B\_\_\_\_\_.
- 2) À compter de 1980, M. A\_\_\_\_\_ a exploité en parallèle une entreprise individuelle à l'enseigne « C\_\_\_\_\_ » (ci-après : C\_\_\_\_\_) dont le but était l'exploitation d'un laboratoire d'analyses médicales.
- 3) M. A\_\_\_\_\_ est également actionnaire majoritaire des sociétés anonymes D\_\_\_\_\_ SA (ci-après : D\_\_\_\_\_), dont le but statutaire est l'exploitation d'un laboratoire d'analyses biologiques, pharmacologiques et médicales, à hauteur de 94 %, et E\_\_\_\_\_ SA (ci-après : E\_\_\_\_\_), dont le but statutaire est la gestion et la conservation de données et d'informations archivées sur tout support, à hauteur de 51 %.
- 4) En février 1988, M. A\_\_\_\_\_ a acquis les parcelles n<sup>os</sup> 1\_\_\_\_\_ et 2\_\_\_\_\_ à l'adresse route F\_\_\_\_\_ (ci-après : l'immeuble) comprenant des locaux commerciaux, d'une surface de 910 m<sup>2</sup>, ainsi que des parkings. Au 31 décembre 2009, les surfaces commerciales étaient occupées par C\_\_\_\_\_ (300 m<sup>2</sup>), D\_\_\_\_\_ (50 m<sup>2</sup>) et E\_\_\_\_\_ (125 m<sup>2</sup>), le solde, de 435 m<sup>2</sup>, n'étant pas occupé. Quant aux parkings, ils étaient loués à la société G\_\_\_\_\_ AG (ci-après : G\_\_\_\_\_).
- 5) Dans ses déclarations fiscales pour les années 2007, 2008 et 2009, M. A\_\_\_\_\_ a déclaré avoir encaissé des loyers de respectivement CHF 8'640.-, CHF 8'640.- et CHF 7'160.- pour la location des parkings de l'immeuble, indiqué comme « immeuble locatif ou loué ».  
  
Les comptes de C\_\_\_\_\_ annexés à ces déclarations indiquaient des charges à titre de loyer de CHF 25'596.45 en 2007, CHF 23'446.- en 2008 et CHF 34'523.95 en 2009, de même qu'un « prêt hypothécaire H\_\_\_\_\_ » et la valeur des locaux sis à l'avenue B\_\_\_\_\_.
- 6) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, M. A\_\_\_\_\_ a déclaré avoir encaissé des loyers de CHF 24'000.- pour l'immeuble, mentionné dans la rubrique « immeubles commerciaux, industriels ».  
  
Les comptes de C\_\_\_\_\_ annexés à cette déclaration mentionnaient une perte de CHF 33'920.51 durant l'exercice 2010. Au bilan, les fonds étrangers mentionnaient un « prêt hypothécaire H\_\_\_\_\_ » de CHF 259'313.- et à l'actif un

montant de CHF 81'345.20 sous « locaux av. B \_\_\_\_\_ ». Aucun loyer n'avait été payé en 2010.

Il indiquait en outre dans les « observations » que C \_\_\_\_\_ avait cessé ses activités au 31 décembre 2009 en raison des pertes qu'elle avait subies.

- 7) Le 12 décembre 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a requis de M. A \_\_\_\_\_ des renseignements complémentaires au sujet de sa déclaration fiscale 2010, notamment en lien avec la reprise des activités de C \_\_\_\_\_ par D \_\_\_\_\_, dont la production du contrat de bail à loyer de cette dernière et les justificatifs d'encaissement du loyer. Elle lui demandait également de lui fournir toutes explications utiles, pièces à l'appui, au sujet de la dette hypothécaire figurant dans les comptes de C \_\_\_\_\_, étant précisé que si le bilan faisait état d'éléments n'étant pas en lien avec l'activité concernée, il lui appartenait de lui remettre une comptabilité corrigée.
- 8) Le 20 mars 2013, M. A \_\_\_\_\_ a répondu à l'AFC-GE, sans toutefois fournir d'explications au sujet des éléments susmentionnés.
- 9) Par bordereaux du 10 septembre 2013, l'AFC-GE a procédé à la taxation de M. A \_\_\_\_\_ pour l'année 2010, arrêtant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) à CHF 133'817.45 et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 45'426.95.

Une plus-value de CHF 362'900.- était ajoutée à ses revenus imposables résultant du transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, intervenue lors de la cessation de l'activité de C \_\_\_\_\_ en 2010. Ce montant correspondait à la différence entre la valeur de l'immeuble arrêtée par son service des estimations immobilières, de CHF 2'520'000.-, et celle qu'il avait déclarée au 31 décembre 2009, de CHF 2'157'100.-.

- 10) Le 8 octobre 2013, M. A \_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre ces bordereaux, contestant le caractère commercial de l'immeuble retenu et son transfert dans la fortune privée.

En tant qu'indépendant, il avait investi dans l'immobilier à compter de 1977 au moyen de ses fonds propres et de prêts hypothécaires octroyés par sa banque, garantis et remboursés par sa fortune personnelle, afin d'assurer sa retraite. Il n'avait en particulier jamais inclus l'immeuble dans les bilans de C \_\_\_\_\_ ni n'avait profité de la déductibilité de son amortissement, et l'avait remis en location à diverses sociétés, qui avaient versé un loyer sur son compte privé, dûment déclaré.

- 11) À sa demande, M. A \_\_\_\_\_ a été entendu par l'AFC-GE les 10 avril et 30 mai 2014 et s'est engagé à lui communiquer les noms des locataires de

---

l'immeuble, les surfaces remises en location ainsi que le détail des loyers encaissés.

12) a. Les 30 mai et 15 octobre 2014, M. A\_\_\_\_\_ a écrit à l'AFC-GE. Il précisait qu'une surface d'environ 400 m<sup>2</sup> de l'immeuble était inoccupée depuis plus de vingt-cinq ans. Afin d'éviter toute « paperasse » inutile, il avait directement versé les loyers que lui devait C\_\_\_\_\_ auprès de la régie immobilière (ci-après : la régie) pour un montant de CHF 34'523.95 en 2009.

b. Il a notamment produit :

- un extrait de son compte bancaire privé au 31 décembre 2011 indiquant le versement, le 5 décembre 2011, d'un montant de CHF 48'000.- en sa faveur par E\_\_\_\_\_ comme « loyer 2010-2011 » ;
- un avis de crédit bancaire d'un montant de CHF 24'000.- en sa faveur versé par E\_\_\_\_\_ comme « loyer 2012 » le 8 janvier 2013 ;
- divers extraits de son compte bancaire privé indiquant le versement d'un montant total de CHF 7'160.- en sa faveur par G\_\_\_\_\_ en 2009 ;
- diverses factures de la régie concernant les charges de copropriété de l'immeuble adressées à C\_\_\_\_\_ en 2009 ;
- les comptes corrigés de C\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010, dont le bilan faisait état de la valeur de l'immeuble, de CHF 2'157'100.-, ainsi que d'une hypothèque de CHF 145'000.- sur celui-ci. En marge de ce document était en outre indiqué que la vente effective de l'immeuble avait eu lieu en juin 2013 au prix de CHF 5'280'000.- ;
- sa déclaration fiscale 2011 indiquant des loyers encaissés de CHF 48'000.- pour l'immeuble.

13) Le 19 décembre 2014, l'AFC-GE a informé M. A\_\_\_\_\_ qu'elle entendait rectifier en sa défaveur la taxation contestée, lui octroyant un délai pour se déterminer.

Il ressortait de ses déclarations fiscales et des comptes de C\_\_\_\_\_ que l'immeuble avait une prépondérance commerciale, des locaux ayant été gratuitement mis à la disposition de cette entreprise, laquelle s'était au demeurant acquittée auprès de la régie des charges de l'immeuble, par CHF 34'523.95, sans compensation correspondante. Ainsi, au 31 décembre 2009, le ratio entre la part privée, correspondant au paiement des loyers par G\_\_\_\_\_, de CHF 7'160.-, et la part commerciale, de CHF 34'523.95, était de 82,82 % en faveur d'une prépondérance commerciale. Sur la base d'une expertise qu'elle avait menée, la valeur vénale de l'immeuble était nouvellement estimée à CHF 4'060'000.-. Il en

résultait que la plus-value réalisée lors du transfert de celui-ci dans la fortune privée était désormais de CHF 1'902'900.-, qui devait être retenue pour la détermination de sa fortune imposable.

- 14) a. Le 20 février 2015, M. A\_\_\_\_\_ a expliqué à l'AFC-GE que sa comptabilité avait été tenue selon la méthode de l'encaissement-décaissement et qu'en raison de la situation financière de C\_\_\_\_\_, qui s'était dégradée, cette entreprise ne s'était acquittée que d'une partie du loyer de CHF 30'000.- durant plusieurs années et de CHF 34'523.- en 2009, ce dernier montant comprenant une partie des arriérés dus. Ne souhaitant pas licencier ses employés, il avait conclu un contrat de reprise de C\_\_\_\_\_ avec D\_\_\_\_\_ le 15 décembre 2010, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Suite à cette reprise, un nouveau contrat de bail avait été conclu avec D\_\_\_\_\_, portant sur des locaux de 125 m<sup>2</sup> pour un loyer de CHF 15'000.-, qu'elle n'avait toutefois pas pu payer en raison de son surendettement, raison pour laquelle un montant de CHF 63'000.- (anciens loyers impayés à concurrence de CHF 48'000.- par D\_\_\_\_\_ et augmenté du loyer de 2010 par CHF 15'000.-) figurait au passif du bilan de D\_\_\_\_\_. En raison de ce surendettement, il avait consenti à postposer sa créance en paiement de l'arriéré de loyer. Il avait toujours considéré l'immeuble comme faisant partie de sa fortune privée, adoptant son comportement en fonction de ce choix, ne l'ayant jamais fait figurer dans sa comptabilité commerciale ni n'en ayant déduit un quelconque amortissement. L'application du critère de la prépondérance, pris dans son ensemble, conduisait également à l'admission du caractère privé de l'immeuble, puisque sur une surface totale de 910 m<sup>2</sup>, seuls 300 m<sup>2</sup> étaient occupés par C\_\_\_\_\_, le solde, qui en constituait la plus grande partie, étant soit loué à d'autres sociétés qui lui reversaient un loyer, soit resté vide. Un hypothétique transfert à la fortune privée ne pouvait avoir lieu en 2010, puisqu'il avait poursuivi l'activité de son cabinet médical jusqu'en 2011 et que l'immeuble n'avait été vendu qu'en 2013. Dans ces circonstances, la réévaluation de l'immeuble ne pouvait pas non plus avoir lieu.

b. Il a notamment joint à son courrier :

- un contrat du 15 décembre 2010 entre D\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ concernant la reprise de la totalité de la patientèle, du mobilier, du personnel, des contrats et des leasings de la seconde par la première à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour CHF 1.- symbolique ;
- un contrat du 1<sup>er</sup> janvier 2010 portant sur la remise en location à D\_\_\_\_\_ de locaux d'une surface de 125 m<sup>2</sup> dans l'immeuble pour un loyer annuel de CHF 15'000.- ;
- les comptes d'D\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010 indiquant au passif du bilan des « loyers dus » de CHF 63'000.- en 2010 et CHF 48'000.- en 2009. Dans le compte de résultat, les charges indiquaient les montants de CHF 15'000.- en 2010 et 2009 au titre de « loyers » ;

- une convention de postposition du 27 janvier 2011, selon laquelle il postposait la créance de CHF 63'000.- de D\_\_\_\_\_ due à des arriérés de loyers.

- 15) Par décisions du 23 décembre 2015, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de M. A\_\_\_\_\_, la rejetant pour le surplus et modifiant en sa défaveur la taxation contestée.

Au regard des actifs et passifs transitoires figurant au bilan, la comptabilité de C\_\_\_\_\_ était tenue selon la méthode de la facturation. Par ailleurs, un ensemble d'éléments corroborait le caractère commercial de l'immeuble. Ainsi, ses déclarations fiscales pour les années 2007 à 2009 ne mentionnaient l'encaissement d'aucun loyer ni l'existence d'une créance correspondante de la part de cette entreprise, seules D\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_ ayant versé, en 2010, respectivement CHF 15'000.- et CHF 9'000.- à ce titre. L'absence de tout contrat de bail à loyer confirmait également la mise à disposition à titre gratuit des locaux à C\_\_\_\_\_.

S'agissant de D\_\_\_\_\_, les documents produits par M. A\_\_\_\_\_ au stade de la réclamation seulement apparaissaient insolites, étant précisé que ces éléments n'avaient pas été portés à sa connaissance pour ses taxations 2007 à 2009, entrées en force. Tel était le cas des loyers postposés ainsi que les postes « loyers dus » figurant sur les bilans 2007 et 2008 de D\_\_\_\_\_, dont les comptes de pertes et profits de ces exercices indiquaient des charges de loyers de CHF 20'000.- en 2007, puis de CHF 15'000.- en 2008 et 2009. Les éléments déclarés ne faisaient pas non plus mention de revenus locatifs provenant d'E\_\_\_\_\_, seuls les parkings loués, dont la qualification ne pouvait être que commerciale, lui procurant un revenu.

Étant donné le caractère commercial de l'immeuble, son transfert dans la fortune privée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 ne pouvait être que confirmé, et la plus-value en résultant devait être imposable. Selon la nouvelle expertise réalisée, la valeur vénale de l'immeuble était de CHF 4'060'000.-, dont devait être défalquée sa valeur au 31 décembre 2009, de CHF 2'157'100.-. Par conséquent, le montant imposable était de CHF 1'902'900.-.

- 16) Le même jour, l'AFC-GE a établi les bordereaux rectifiés de M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2010, arrêtant l'ICC à CHF 609'148.10 et l'IFD à CHF 209'472.50.
- 17) a. Le 22 janvier 2016, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions et les bordereaux du 23 décembre 2015, concluant à leur annulation.

Il reprenait les termes de son courrier du 20 février 2015, précisant que, pour simplifier les choses, C\_\_\_\_\_ avait directement versé le montant du loyer à

la régie, en couverture des charges de copropriété, ce qui était corroboré par ses déclarations fiscales et les comptes de C\_\_\_\_\_ de 2000 à 2010. L'activité de C\_\_\_\_\_ s'était exercée sur 300 m<sup>2</sup>, soit un tiers de la surface utilisable, le reste étant loué à d'autres sociétés ou inutilisé. De ce point de vue également, l'immeuble était utilisé à des fins privées de manière prépondérante. À cela s'ajoutait que l'immeuble avait été acquis à titre privé et avait toujours été traité comme tel. La même conclusion s'imposait au regard des autres loyers payés, soit CHF 24'000.- par E\_\_\_\_\_, CHF 15'000.- par D\_\_\_\_\_ et CHF 7'160.- par G\_\_\_\_\_, soit un montant total de CHF 46'160.-. En l'absence d'actifs commerciaux, il ne pouvait ainsi y avoir de passage de la fortune commerciale à la fortune privée, l'immeuble n'ayant pas non plus à faire l'objet d'une nouvelle estimation.

b. Il a notamment produit : le bilan de D\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010 indiquant, dans les passifs, des loyers dus de CHF 63'000.- en 2010 et de CHF 48'000.- en 2009. Les comptes de profits et pertes de cet exercice indiquaient, dans les charges, un loyer de CHF 15'000.- en 2010 et le même montant en 2009.

18) Le 26 mai 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La nature mixte de l'immeuble n'était pas contestée, étant donné qu'il comprenait à la fois des activités commerciales et privées de M. A\_\_\_\_\_. Sa prépondérance était toutefois commerciale. Ainsi, au 31 décembre 2009, plus de 63 % de ses surfaces étaient utilisées à des fins commerciales, contre près de 37 % à titre privé, étant précisé que la surface inoccupée n'entraînait pas en compte dans le calcul de la prépondérance. Cette analyse était en outre confirmée par les rendements effectifs annuels de l'immeuble, M. A\_\_\_\_\_ n'ayant déclaré que le loyer de CHF 7'160.- versé par G\_\_\_\_\_, les autres loyers qu'il invoquait soudainement ne pouvant être pris en compte, comme celui d'E\_\_\_\_\_ de CHF 24'000.- qui n'était au demeurant pas mentionné en tant que créance dans ses déclarations fiscales 2007 à 2009. Quant aux loyers commerciaux, ils s'élevaient au moins à CHF 30'000.- selon les explications fournies par M. A\_\_\_\_\_. Il en résultait une prépondérance commerciale de 80,73%, contre 19,27 % de rendement privé. M. A\_\_\_\_\_ avait au demeurant implicitement admis cette prépondérance, puisqu'il avait procédé à la correction du bilan de C\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010, inscrivant l'immeuble à son actif. Le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée de l'immeuble justifiait en outre une nouvelle estimation de sa valeur vénale, dont M. A\_\_\_\_\_ ne contestait pas le montant, lequel n'était pas excessif pour être largement inférieur au montant réel de la vente du bien en 2013.

19) a. Le 17 juin, puis le 25 juillet 2016, M. A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.

Il avait démontré que les rendements issus de la partie commerciale de l'immeuble, de CHF 34'524.-, étaient largement contrebalancés par les rendements privés au regard du loyer d'E\_\_\_\_\_ de CHF 24'000.-, de D\_\_\_\_\_ de CHF 15'000.- et de G\_\_\_\_\_ de CHF 7'160.-, soit au total CHF 46'160.-. Bien qu'il fût inscrit dans les comptes rectifiés de C\_\_\_\_\_ remis à l'AFC-GE le 15 octobre 2014, l'immeuble n'avait jamais figuré auparavant dans le compte de son activité indépendante, de sorte qu'il ne s'agissait aucunement d'un aveu de sa part.

b. Il a produit un ordre de paiement du 23 décembre 2004 de D\_\_\_\_\_ en sa faveur d'un montant de CHF 18'000.- ainsi qu'une facture de loyer adressée à D\_\_\_\_\_ du 31 décembre 2004 d'un montant de CHF 18'000.-.

- 20) Le 15 juillet 2016, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures.

Le raisonnement de M. A\_\_\_\_\_, qui se fondait sur de nouveaux loyers privés jamais mentionnés dans ses déclarations fiscales de 2001 à 2009, dont celui d'E\_\_\_\_\_ invoqué pour la première fois dans le cadre de son recours, ne pouvait être suivi, étant précisé que la prépondérance de l'immeuble devait être évaluée sur la base de la situation au 31 décembre 2009.

- 21) Par jugement du 6 février 2017, le TAPI a rejeté le recours de M. A\_\_\_\_\_.

Au fil de ses écritures, M. A\_\_\_\_\_ avait admis l'affectation mixte de l'immeuble, à savoir l'affectation commerciale servant à l'activité de C\_\_\_\_\_, d'une surface de 300 m<sup>2</sup> et dont le rendement s'était élevé à CHF 30'000.- en 2010 (sic). Cette valeur devait être mise en relation avec le rendement total de l'immeuble, de CHF 54'000.-, dont CHF 24'000.- résultant des loyers versés par D\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_. Le loyer versé par E\_\_\_\_\_, comme l'avait allégué M. A\_\_\_\_\_ en cours de procédure, ne pouvait toutefois être pris en compte, dès lors qu'aucun document probant n'attestait un tel paiement. Il en résultait que la part de l'immeuble utilisé à des fins commerciale était prépondérante, l'examen du cas sous l'angle du critère subsidiaire de la superficie n'étant pas nécessaire. La même conclusion s'imposait au demeurant compte tenu de l'ensemble des circonstances, puisque l'immeuble avait exclusivement été utilisé par des entreprises appartenant à M. A\_\_\_\_\_ ou contrôlées par lui, lesquelles ne lui devaient aucun loyer selon ses déclarations fiscales pour les années 2007 à 2009. Il s'était limité à encaisser des loyers pour des parkings remis en location à une société tierce, ce qui démontrait également la fonction commerciale de l'immeuble dans sa globalité. Ce bien était ainsi passé dans sa fortune privée en 2010, lors de la cessation de l'activité de C\_\_\_\_\_ à laquelle il avait servi de manière prépondérante. Dans la mesure où la qualification commerciale de l'immeuble et son transfert dans la fortune privée étaient confirmés, la réévaluation opérée par l'AFC-GE, dont M. A\_\_\_\_\_ ne contestait pas la quotité,

était fondée dans son principe, un tel transfert devant être considéré comme une aliénation.

- 22) Par acte expédié le 10 mars 2017, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant, « avec suite de dépens », à son annulation et à l'émission de nouveaux bordereaux de taxation conformes au droit.

Le raisonnement du TAPI était erroné et arbitraire, dans la mesure où, bien qu'il admît la location de l'immeuble à diverses sociétés, il avait refusé de prendre en considération le loyer acquitté par E\_\_\_\_\_, dont il avait prouvé le versement en produisant un relevé bancaire en sa faveur d'un montant de CHF 48'000.- qui correspondait au contrat de bail du 16 décembre 2009. Le fait qu'il ait oublié de déclarer la créance à l'encontre d'E\_\_\_\_\_ était sans incidence sur l'issue du présent litige et pouvait tout au plus justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. L'immeuble constituait ainsi un simple placement privé, destiné à abriter une activité subalterne, celle de C\_\_\_\_\_, et à être remis en location afin de générer des revenus locatifs, son activité principale ayant été exercée dans son cabinet médical à B\_\_\_\_\_. L'immeuble n'avait au demeurant jamais figuré dans la comptabilité de C\_\_\_\_\_ ni n'avait été amorti, et il avait été acquis au moyen de ses fonds propres et de prêts bancaires privés. L'analyse globale laissait ainsi apparaître une affectation à la fortune privée de l'immeuble, dans un but de prévoyance.

b. Il a produit un contrat de bail à loyer conclu le 16 décembre 2009 avec E\_\_\_\_\_, prenant effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010, aux termes duquel des locaux de 125 m<sup>2</sup> dans l'immeuble lui étaient remis en location pour un loyer de CHF 24'000.-.

- 23) Le 21 mars 2017, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 24) Le 28 avril 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle reprenait les termes de ses précédentes écritures, précisant que la production du contrat de bail à loyer conclu avec E\_\_\_\_\_ était insolite, dès lors qu'elle n'intervenait que devant la chambre administrative et qu'un tel loyer n'avait jamais été déclaré par l'intéressé auparavant. Ce document ne modifiait toutefois pas l'issue du litige, dès lors que la prépondérance devait s'analyser à la date du 31 décembre 2009, sur la base de la taxation 2009 entrée en force, puisque C\_\_\_\_\_ avait cessé ses activités au 1<sup>er</sup> décembre 2010. Les rendements intervenus postérieurement ne devaient ainsi pas être pris en compte et, bien que correct dans son résultat, le raisonnement du TAPI était erroné sur ce point, dès lors qu'il s'était fondé sur les loyers déclarés par M. A\_\_\_\_\_ en 2010. Les

rendements immobiliers totaux au 31 décembre 2009 étaient par conséquent de CHF 37'160.-, étant précisé que M. A\_\_\_\_\_ n'avait jamais allégué qu'E\_\_\_\_\_ se serait acquittée d'un loyer en 2009. S'agissant du calcul de la prépondérance selon les surfaces, celles restant inoccupées ne devaient pas être prises en compte, de sorte que la surface au sol réellement utilisée en 2009 était de 475 m<sup>2</sup>, dont 300 m<sup>2</sup> à titre commercial et 175 m<sup>2</sup> à titre privé.

- 25) Le 29 mai 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 23 juin 2017, prolongé au 30 juin 2017, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 26) Le 23 juin 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, indiquant ne pas avoir d'observations ou de requêtes complémentaires à formuler.
- 27) Dans ses observations du 30 juin 2017, M. A\_\_\_\_\_ a persisté dans les conclusions et termes de son recours. Les baux commerciaux conclus avec D\_\_\_\_\_ existaient depuis de nombreuses années, les comptes 2009 et 2010 laissant apparaître des loyers qui lui étaient dus. À l'aide des pièces fournies, il avait démontré que l'ensemble des loyers encaissés était supérieur à l'activité de C\_\_\_\_\_, laquelle avait au demeurant été déficitaire.
- 28) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

### **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) La présente cause concernant la période fiscale 2010, sont applicables la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, ainsi que la LIFD dans sa teneur en 2010.
- 3) Le litige porte sur la question de savoir s'il se justifiait d'intégrer dans le revenu imposable du recourant pour l'année 2010 un montant de CHF 1'902'900.- relatif au transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée.
- 4) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et 3 LIFD ; art. 17 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 (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). 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 (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 19 al. 2 LIPP).

b. 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. 3 LIPP).

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). Enfin la qualité de la comptabilité du contribuable revêt sur ce point une certaine importance (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.2).

c. Selon la méthode de la prépondérance, 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. À 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 %, 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 les art. 21 al. 1 LIFD et

24 al. 1 LIPP, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (ATF 133 II 420 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 précité consid. 3.3). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_728/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 6.1 et les références citées), étant précisé que la prise en considération d'une sous-utilisation effective n'entre pas en ligne de compte (ch. 2.1 de la notice annexée à la circulaire de l'administration fédérale des contributions [ci-après : AFC-CH] du 12 novembre 1992).

d. Le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concludants, vis-à-vis des autorités fiscales, sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_851/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2 et les références citées).

5) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATA/1419/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATA/1605/2017 du 12 décembre 2017 et les références citées).

c. 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/1605/2017 précité et les références citées).

6) Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. À cet égard, le

Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 I 232 consid. 6. ; 138 I 49 consid. 7.1 ; 137 I 1 consid. 2.4 ; 136 I 316 consid. 2.2.2). La chambre administrative suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/1445/2017 du 31 octobre 2017 et les références citées).

7) a. En l'espèce, l'affectation mixte de l'immeuble n'est plus contestée et seule demeure litigieuse sa prépondérance, commerciale ou privée, suite à la cessation de l'activité de C\_\_\_\_\_ à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

b. Il ressort des explications fournies par le recourant que C\_\_\_\_\_ a produit un rendement de CHF 34'523.- en 2009, de CHF 23'446.- en 2008 et de CHF 25'596.45 en 2007 du fait de la location d'une surface de 300 m<sup>2</sup>, acquittant ce loyer directement auprès de la régie en couverture des charges de l'immeuble afin d'éviter toute « paperasse » inutile.

Selon les déclarations fiscales du recourant pour les années 2007 à 2009, celui-ci n'a cependant déclaré que les loyers versés par G\_\_\_\_\_, de CHF 8'640.- en 2007 et 2008 et de CHF 7'160.- en 2009 en tant que rendement de l'immeuble, sans mention d'aucun autre revenu provenant de la location de celui-ci ni d'une créance correspondante. Ce n'est qu'en 2010 que le recourant a déclaré, en sus du loyer payé par G\_\_\_\_\_, de CHF 9'000.-, un loyer de CHF 15'000.- provenant de D\_\_\_\_\_.

Durant ces périodes fiscales, le caractère commercial de l'immeuble était ainsi prépondérant, au regard des rendements produits par C\_\_\_\_\_, supérieurs à ceux résultant de la location à G\_\_\_\_\_ et à D\_\_\_\_\_.

c. Le recourant se prévaut toutefois d'autres loyers, payés par D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, qui auraient été supérieurs au rendement produit par C\_\_\_\_\_.

Si le recourant a effectivement déclaré un montant de CHF 15'000.- à titre de loyer perçu de D\_\_\_\_\_ en 2010 dans sa déclaration fiscale correspondante et a versé au dossier un contrat de bail à loyer conclu avec cette société à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour la remise des locaux, d'une surface de 125 m<sup>2</sup>, suite à la reprise des activités de C\_\_\_\_\_, conformément au contrat du 15 décembre 2010, la production de divers documents en lien avec un loyer payé par D\_\_\_\_\_ en 2004, au demeurant seulement devant le TAPI, n'apparaît pas déterminant. Outre le fait que ces documents ne concernent pas la période fiscale en cause, ils ne

sauraient démontrer l'existence d'un loyer de CHF 18'000.- acquitté par cette société avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010, ce d'autant que la surface louée n'était alors que de 50 m<sup>2</sup>. Par ailleurs, ce n'est que durant la procédure de réclamation, dans son courrier du 20 février 2015, que le recourant s'est prévalu de l'existence d'anciens loyers dont D\_\_\_\_\_ ne se serait pas acquittée, en produisant les comptes de cette société, indiquant des « loyers dus » de CHF 63'000.- en 2010 et de CHF 48'000.- en 2009, ce qui paraît à tout le moins insolite et doit être considéré avec circonspection au regard des éléments susmentionnés.

Il en va de même des allégués du recourant en lien avec les loyers versés par E\_\_\_\_\_, l'intéressé n'ayant produit un contrat de bail à loyer prenant effet le 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour la remise d'une surface de 125 m<sup>2</sup> au prix de CHF 24'000.- que dans le cadre de la procédure devant la chambre de céans. Au demeurant, ce document, tout comme l'extrait du compte bancaire du recourant au 31 décembre 2011 indiquant le versement d'un montant de CHF 48'000.- en sa faveur par E\_\_\_\_\_ comme « loyer 2010-2011 » ainsi que l'avis de crédit de CHF 24'000.- versé par E\_\_\_\_\_ comme « loyer 2012 », n'est pas probant, dès lors qu'en raison de la cessation des activités de C\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2009, les rendements de l'immeuble ne peuvent être pris en compte qu'à cette date, et non en 2010, comme l'a, à juste titre, relevé l'AFC-GE.

Il s'ensuit qu'au 31 décembre 2009, les rendements produits par l'immeuble avaient un caractère commercial prépondérant.

d. À ces éléments s'en ajoutent encore d'autres. Ainsi, la surface utilisée pour l'activité de C\_\_\_\_\_, de 300 m<sup>2</sup>, était largement supérieure à celles occupées par D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2009, soit respectivement 50 m<sup>2</sup> et 125 m<sup>2</sup>, la surface inoccupée, de 435 m<sup>2</sup>, ne pouvant entrer en ligne de compte pour ce calcul. Par ailleurs, comme l'a à juste titre relevé le TAPI, l'immeuble était, dans sa globalité, affecté à une fonction commerciale, ayant été mis à disposition de sociétés détenues majoritairement par le recourant.

e. C'est donc à juste titre que le TAPI, ainsi que l'autorité cantonale intimée, ont considéré que l'immeuble avait une affectation commerciale prépondérante et qu'il était ainsi passé dans la fortune privée du recourant lors de la cessation des activités de C\_\_\_\_\_, comme il l'a, au demeurant, indiqué dans sa déclaration fiscale 2010 dans la rubrique « observations », manifestant par là sa volonté de transférer cet objet dans sa fortune privée.

f. Quant à l'évaluation du bien pour la fortune, elle n'est pas contestée, de sorte qu'elle sera également confirmée tant dans son principe que dans sa quotité.

8) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 10 mars 2017 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 février 2017 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 800.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :