

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4446/2018-ICCIFD

ATA/371/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 avril 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Monsieur Patrick Tritten, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 décembre 2019 (JTAPI/1129/2019)**

EN FAIT

1) a. Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), Monsieur A_____, né le _____ 1941, domicilié au 1_____, chemin B_____, à C_____, est ingénieur civil de profession. Monsieur D_____, né le _____ 1947, domicilié au 2_____, chemin E_____, à F_____, est entrepreneur indépendant dans le domaine du génie civil, du bâtiment et de l'industrie. Monsieur G_____, né le _____ 1942, domicilié au 3_____, route H_____, à I_____, est employeur indépendant dans un bureau d'architecte.

b. La société J_____ avec siège au 1_____, chemin B_____, à C_____, inscrite au registre du commerce du canton de Genève le 7 décembre 1984 et radiée le 13 décembre 2010, avait pour but les travaux de démolition, de génie civil et du bâtiment ; le transport de sable, de gravier et de matériaux dans le domaine de la construction ; l'achat, la vente, la gérance et la location de biens immobiliers et la promotion immobilière. MM. D_____ et A_____ en ont respectivement été administrateur président et administrateur secrétaire, ensuite liquidateurs.

2) a. En 1978, M. A_____ a acquis la parcelle n° 4_____ sise au 5_____, chemin K_____, sur la commune de L_____. Il est devenu propriétaire en mains communes de ce bien en 1980 dans le cadre d'un partage avec M. D_____. Une maison d'habitation à un seul logement de 109 m² et un garage de 34 m² ont été construits sur la parcelle précitée en 1981 et loués à des tiers et la gestion confiée à une régie. Une hypothèque à hauteur de 53 % de la valeur de l'immeuble grevait celui-ci.

Par acte authentique du 25 février 2016, MM. A_____ et D_____ ont vendu à Monsieur M_____ le bien immobilier susmentionné pour un prix de CHF 2'870'000.-, soit CHF 1'435'000.- chacun.

b. Le 10 mai 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a, à la suite de la vente précitée, notifié à l'intéressé un « bordereau » d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) d'un montant de CHF 178'414.-, calculé sur un gain immobilier imposable de CHF 1'055'704.- au taux de 16.90 % sur une valeur d'aliénation de CHF 1'435'000.- et un prix d'acquisition de CHF 329'922.-. La durée de la possession était estimée à trente-cinq ans.

3) En 1979, MM. A_____, G_____ et D_____ ont acquis la parcelle n° 6_____, sise au 7_____, chemin N_____, sur la commune de C_____, sur laquelle ont été érigés, en octobre 1987, une villa, un jardin d'hiver et un garage à voitures pour un coût de CHF 681'365.- grevé d'une hypothèque de

CHF 650'000.- ; et en mars 2002, une piscine, un local de filtration et un vestiaire pour un coût de CHF 124'038.-. À la suite de deux actes de partage, intervenus l'un en 1986 entre d'une part M. A_____ et, d'autre part, MM. D_____ et G_____, et l'autre en 2010, entre MM. A_____ et D_____, celui-là est devenu le seul propriétaire du bien-fonds.

Par acte notarié du 8 mai 2014, M. A_____ a vendu à Madame et Monsieur O_____ (ci-après : les époux O_____) le bien immobilier précité pour un prix de CHF 2'600'000.-.

- 4) a. Le 31 octobre 2014, l'AFC-GE a, considérant la vente précitée comme une vente d'un bien appartenant au patrimoine commercial de M. A_____, notifié à celui-ci, un « bordereau » IBGI d'un montant de CHF 530'246.15. Le gain imposable de CHF 1'651'857.- était calculé au taux de 32.10 % sur le prix de vente de CHF 2'600'000.- et une valeur d'acquisition de CHF 940'151.-. La durée de la possession du bien immobilier était estimée à trente-quatre ans.
- b. Le 6 novembre 2014, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ce « bordereau », en faisant valoir que cet immeuble avait fait partie de sa fortune privée.
- c. Par décision du 10 février 2015, notifiée à l'intéressé, et une autre du 27 février 2015 ayant la même teneur que la précédente, notifiée à son notaire, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.
- d. Le 5 mars 2015, M. A_____ a recouru contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à leur annulation.

En cours de procédure, l'AFC-GE a produit une liste de quarante-deux opérations immobilières auxquelles a participé M. A_____. L'intéressé a contesté leur pertinence.

- e. Par jugement du 6 juin 2016, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____. Par arrêt du 6 juin 2017 (ATA/637/2017), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) avait, à la suite d'un recours de M. A_____, annulé le jugement précité, la décision sur réclamation et le « bordereau » du 31 octobre 2014 en tant qu'il constituait une décision de taxation. Elle a confirmé le jugement dans la mesure où il arrêta la part du bénéficiaire à consigner. L'IBGI était une taxation provisoire contre laquelle une réclamation devait être déclarée irrecevable. L'appartenance d'un immeuble à la fortune privée ou commerciale d'un contribuable devait être tranchée au moment de la taxation ordinaire.
- 5) a. Par déclaration fiscale 2014 du 11 mai 2015, M. A_____ a fait état d'un revenu imposable de CHF 340'487.- et d'une fortune imposable de

CHF 5'819'187.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et d'un revenu de CHF 350'289.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Selon l'état des immeubles figurant dans la déclaration fiscale précitée, M. A_____ était propriétaire d'un studio (pour 1/2) à Zermatt ; de vignes à P_____ ; d'une villa à C_____ (au 8_____, chemin N_____) ; d'une villa (pour 1/2) à L_____ ; d'un bien immobilier à C_____ (au 9_____, chemin B_____) ; d'un bien immobilier à C_____ (au 7_____, chemin N_____, vendu le 8 mai 2014) ; d'un bien immobilier (pour 1/3) à Q_____ (au 10_____, rue R_____) ; d'un bien immobilier à C_____ (au 1_____, chemin B_____) ; d'un bien immobilier à C_____ (au 11_____, chemin N_____) ; et de deux terrains à S_____ en France.

b. Par bordereaux du 10 novembre 2017, l'AFC-GE a taxé M. A_____ à hauteur de 618'939.25 pour l'ICC 2014 sur un revenu imposable de CHF 1'837'019.- au taux de CHF 1'838'242.- et une fortune imposable de CHF 5'650'414.- au taux de CHF 6'334'403.- ; et à hauteur de CHF 211'715.- pour l'IFD 2014 sur un revenu de CHF 1'841'000.- au taux de CHF 1'843'500.-.

Elle avait, à la suite des informations fournies par l'intéressé le 4 août 2017, retenu, comme élément provenant de l'activité indépendante de celui-ci, le bénéfice de CHF 1'496'426.-, obtenu en défalquant le prix de revient de CHF 1'103'574.- du prix de vente de CHF 2'600'000.- de la parcelle n° 6_____ sise à C_____.

c. Le 4 décembre 2017, M. A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux précités en concluant à leur modification.

- 6) a. Par déclaration fiscale 2016 du 8 juin 2017, M. A_____ a fait état d'un revenu imposable de CHF 300'485.- et d'une fortune imposable de CHF 6'334'764.- pour l'ICC et d'un revenu imposable de CHF 350'289.- pour l'IFD.

Selon l'état des immeubles figurant dans cette déclaration, M. A_____ était propriétaire d'un studio (pour 1/2) à Zermatt ; de vignes à P_____ ; d'une villa à C_____ (au 8_____, chemin N_____) ; d'une villa (pour 1/2) à L_____ ; d'un bien immobilier à C_____ (au 9_____, chemin B_____) ; d'un bien immobilier (pour 1/3) à Q_____ (au 10_____, rue R_____) ; d'un bien immobilier à C_____ (au 1_____, chemin B_____) ; d'un bien immobilier à C_____ (au 11_____, chemin N_____) ; de deux terrains à S_____ en France.

b. Par bordereaux du 12 février 2018, l'AFC-GE a taxé l'intéressé pour l'année fiscale 2016 à hauteur de CHF 441'173.10 sur un revenu imposable de CHF 1'304'067.- au taux de CHF 1'319'305.- et une fortune de CHF 5'740'807.-,

pour l'ICC ; et à hauteur de CHF 152'628.- sur un revenu de CHF 1'327'200.- au taux de CHF 1'333'700.-, pour l'IFD.

Elle avait retenu un bénéfice de CHF 1'009'262.- comme revenu d'une activité indépendante de l'intéressé, issu de la vente du bien immobilier de L_____, considérée comme une vente commerciale pour un prix d'aliénation de CHF 1'435'000.- défalqué de la valeur d'acquisition de CHF 363'675.-, de la commission de vente de CHF 49'374.- et des droits de mutation de CHF 12'689.-.

c. Le 7 mars 2018, M. A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux précités, en reprenant l'argumentation développée dans sa réclamation du 4 décembre 2017, dirigée contre sa taxation 2014.

- 7) Par courrier du 18 septembre 2018, M. A_____ a demandé à l'AFC-GE les implications fiscales qui pourraient résulter d'éventuelles ventes de ses biens immobiliers.

Le caractère privé des immeubles situés au 11_____, chemin N_____, une maison construite en 2004 sur un terrain acquis en 1980 par des fonds propres, louée à des tiers par le biais d'une régie dont le prêt hypothécaire était entièrement remboursé ; au 9_____, chemin B_____, une maison de village, mitoyenne avec celles de ses sœurs, acquise en 1983 par des fonds propres afin d'y loger ses parents, depuis le décès de ces derniers, avec la précision que la maison était louée à des tiers par l'intermédiaire d'une régie ; au 1_____, chemin B_____, une maison de village acquise en 1983 par des fonds propres, mitoyenne également à celle de ses sœurs, rénovée complètement en 1990 par le biais d'un prêt hypothécaire, louée à des tiers à travers d'une régie ; au 10_____, rue R_____, immeuble locatif en copropriété acquis en 1982, rénové en 1984 par le biais d'un prêt hypothécaire, loué à des tiers à travers d'une régie. Pour lui, la vente des biens immobiliers précités devait être soumise à l'IBGI. S'agissant du bien immobilier situé au 8_____, chemin N_____, une maison jumelle construite en 2008 par le biais d'un prêt hypothécaire sur un terrain acquis en 1980 en copropriété par fonds propres, partagé en deux lots en 2006, louée à des tiers à travers d'une régie, le caractère privé était moins évident dans la mesure où le terrain avait été acquis et resté nu durant vingt-huit ans. Néanmoins, l'éventuelle vente interviendrait dix ans après la construction de la villa.

- 8) Le 8 octobre 2018, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les immeubles sis au 11_____, chemin N_____, au 9_____ et 1_____, chemin B_____, au 10_____, rue R_____ et au 8_____, chemin N_____ faisaient partie de son patrimoine commercial. Les éventuelles ventes seraient taxées selon l'art. 19 ss de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et l'art. 18 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

- 9) Par deux décisions du 21 novembre 2018, l'AFC-GE a admis les réclamations du 4 décembre 2017 et du 7 mars 2018 en tant qu'elles concernaient la valeur locative des terrains de S_____ en France et la prise en considération des cotisations AVS sur le prix de vente des immeubles sur les parcelles en cause de L_____ et de C_____. Elle les a rejetées pour le surplus. Elle a modifié la taxation de l'intéressé en la fixant à hauteur de CHF 564'746.50 sur un revenu imposable de CHF 1'668'195.- à un taux de CHF 1'665'774.- et une fortune de CHF 5'650'414.- à un taux de CHF 6'334'403.-, pour l'ICC 2014 ; et à hauteur de CHF 192'303.- sur un revenu de CHF 1'672'200.- au taux de CHF 1'670'800.-, pour l'IFD 2014. Elle a en outre modifié la taxation 2016 de l'intéressé en la fixant à hauteur de CHF 405'539.55 sur un revenu imposable de CHF 1'189'125.- à un taux de CHF 1'201'525.- et une fortune de CHF 5'737'485.- à un taux de CHF 6'671'684.-, pour l'ICC ; et à hauteur de CHF 139'414.50 sur un revenu de CHF 1'212'300.- au taux de CHF 1'215'500.-, pour l'IFD.

Les biens immobiliers en cause avaient été acquis dans le cadre d'une société de personnes composée de professionnels de la branche. M. A_____ avait en outre, tout au long de sa carrière, réalisé à une fréquence élevée des opérations immobilières. Les commerçants professionnels de l'immobilier étaient de temps en temps conduits par obligations légales, nécessités économiques ou toutes autres raisons à conserver un bien immobilier afin de le revendre avec un bénéfice conséquent à long terme. L'aliénation dans un tel cas, même suspendue un temps, restait toujours considérée comme étant commerciale. Le remboursement de l'IBGI avait été effectué dans son intégralité durant l'année fiscale 2016, induisant de fait la nature commerciale de la vente.

- 10) Par deux actes du 14 décembre 2018, l'un concernant l'année fiscale 2014 et l'autre, celle 2016, M. A_____ a interjeté recours devant le TAPI contre les décisions précitées en concluant à l'annulation des bordereaux rectificatifs en tant qu'ils imposaient les deux ventes immobilières en cause au « droit commun ».

- 11) Par jugement du 16 décembre 2019, le TAPI a rejeté les recours.

Le principe de la prépondérance ne s'appliquait pas au cas d'espèce dans la mesure où ce principe concernait l'attribution d'un bien à la fortune commerciale ou privée, lorsque celui-ci était utilisé pour l'activité indépendante du contribuable et à des fins privées.

Certes, un certain nombre d'indices ressortant du dossier plaidaient en faveur de l'existence d'une gestion privée du patrimoine de l'intéressé. Ce dernier avait acquis la parcelle de C_____ en 1979, en était devenu l'unique propriétaire en 1986 et avait attendu huit ans pour y construire une villa, quinze ans pour y faire installer une piscine, avant de procéder à la vente du bien immobilier en mai 2014, soit trente-cinq ans après son acquisition. Il était alors âgé de 73 ans. Il était devenu propriétaire en mains communes de la parcelle de L_____ en 1980 dans

le cadre d'un partage. Il y avait fait bâtir une villa trois ans plus tard et l'immeuble avait été vendu en 2016, soit trente-six ans après son acquisition. Cette manière de procéder et la longue durée de possession de ces deux biens ne laissaient pas apparaître une volonté d'augmenter son capital ou de rechercher de manière active des gains en bénéficiant du développement du marché immobilier. À cet égard, les biens en cause n'avaient pas été vendus à l'occasion des pics des valeurs immobilières, avant les années 1990 et en 2000, mais avait été mis en location pour générer des revenus, élément qui relevait en règle générale de l'administration d'une fortune privée.

Toutefois, ces indices étaient contrebalancés par d'autres éléments justifiant l'existence d'un revenu provenant d'une activité indépendante. Ingénieur civil de formation, l'intéressé devait être qualifié de professionnel de l'immobilier, non seulement en raison de son métier exercé, mais aussi du fait de ses nombreuses activités dans ce domaine, notamment de sa cogestion de J_____, de son activité à titre fiduciaire dans le cadre de ventes immobilières, et les quarante-deux opérations immobilières auxquelles il avait pris part. De plus, il admettait avoir « fait partie du consortium ». Ses associés étaient deux professionnels de l'immobilier, qui possédaient des compétences techniques et architecturales. En d'autres termes, il avait été membre d'une société de personnes qui bénéficiait de savoirs professionnels spécifiques et de relations dans le monde de l'immobilier. En outre, les immeubles en cause résultaient d'un parcellement des bien-fonds d'origine, soit des promotions immobilières et donc des opérations relevant de la fortune commerciale, élément qui affaiblissait l'indice de la longue durée de possession des deux biens, un actif de la fortune commerciale demeurant commercial malgré l'écoulement du temps. N'avoir pris aucune part active dans la commercialisation ne permettait pas d'aboutir à un autre résultat. Par ailleurs, la prévoyance professionnelle pouvait être assurée au moyen d'actifs provenant de la fortune commerciale. Aussi, alléguer le financement de son troisième pilier par les rendements afin de circonscrire les ventes à la simple gestion de sa fortune privée n'était pas pertinent pour attribuer à une vente un caractère d'élément de fortune privée.

La jurisprudence du Tribunal fédéral invoquée par l'intéressé n'était pas pertinente en l'espèce, l'état de fait de la cause examinée par la Haute Cour étant différent de celui de la cause de ce dernier dans la mesure où l'intéressé, ingénieur civil, devait être considéré comme un professionnel de l'immobilier et avait acquis le bien en cause en participant à une société de personnes disposant de connaissances dans le domaine de l'immobilier, à l'inverse de la profession de notaire qui n'impliquait pas l'achat de biens immobiliers.

La vente des deux immeubles susmentionnés relevait dès lors d'une activité lucrative indépendante.

- 12) Par acte expédié le 10 janvier 2020, M. A_____ a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative en concluant à ce que les bordereaux d'impôts ICC et IFD soient modifiés et les plus-values immobilières exclues au profit d'une taxation pour chaque vente selon les dispositions des art. 80 ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

La société J_____ avait été constituée après les acquisitions des immeubles en cause. Le seul motif d'une profession proche de l'immobilier ne pouvait pas permettre de classer une vente en bénéfice imposable selon le « droit commun ». La loi et la jurisprudence définissaient l'assujettissement, la périodicité, les revenus et la fortune qui devaient être imposés lorsqu'il s'agissait des revenus mobiliers ou immobiliers privés ou professionnels. Un arrêt récent du Tribunal fédéral (9C_987/2010 du 26 juin 2011) était applicable à la durée de possession, la gestion et le financement des ventes immobilières en cause. Celles-ci devaient être imposées selon les art. 80 ss LCP et non selon le « « droit commun » (LIPP et LIFD).

- 13) Le 20 janvier 2020, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.

- 14) Le 14 février 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le litige portait sur la qualification professionnelle ou privée de deux ventes immobilières effectuées par M. A_____, respectivement en 2014 et 2016 sur des parcelles de C_____ et de L_____. La longue durée de possession des biens n'était pas déterminante en l'espèce. Elle était à relativiser dans la mesure où un actif de fortune commerciale le demeurait malgré l'écoulement du temps si un transfert dans la fortune privée n'était pas déclaré à l'autorité fiscale. Elle était contrebalancée par d'autres éléments comme l'activité de l'intéressé au titre de professionnel de l'immobilier, l'association avec d'autres professionnels de l'immobilier dans un consortium, les parcellements des biens-fonds constitutifs de promotions immobilières. La jurisprudence invoquée par l'intéressé concernait un état de fait différent notamment en raison du profil des contribuables concernés.

- 15) Le 24 février 2020, M. A_____ a persisté dans les termes de son recours et a conclu à l'annulation du jugement du TAPI et à celle des taxations cantonales et fédérales pour les années 2014 et 2016 concernant les deux ventes immobilières et à ce qu'il soit ordonné une taxation selon les art. 80 ss LCP.

Le service des impôts spéciaux avait de manière arbitraire classé tous ses biens immobiliers en fortune professionnelle, même son domicile privé. Dès l'achat des terrains, ceux-ci n'avaient pas fait l'objet d'une comptabilisation au sein d'une comptabilité régulière ni dans une société simple et encore moins dans une raison individuelle. Ils avaient, avec les constructions des villas, été toujours

déclarés dans sa fortune privée sous la rubrique « immeubles loués ». L'AFC-GE aurait dû l'informer dès l'année fiscale suivant l'acquisition des biens immobiliers de la qualification de « commercial » pour lui permettre de choisir en temps opportun d'un transfert de la fortune commerciale en fortune privée. En outre, l'AFC-GE avait violé le secret fiscal en transmettant à des tiers des renseignements couverts par celui-ci.

- 16) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous cet angle (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. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).
- 2) a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/1790/2019 du 10 décembre 2019 ; ATA/1199/2019 du 30 juillet 2019 ; ATA/313/2019 du 26 mars 2019).

b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions. Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/1790/2019 précité ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019).

c. En l'espèce, le recourant, qui comparaît par le biais d'un mandataire, n'a pas, lors de son recours du 10 janvier 2020, pris de conclusions formelles en annulation du jugement attaqué. On comprend toutefois de son écriture qu'il le conteste, en tant que celui-ci confirme la qualification des ventes immobilières en cause comme commerciales.

Le recours est ainsi recevable de ce point de vue également.

En revanche, les conclusions nouvelles formulées par le recourant dans sa réplique du 24 février 2020 l'ont été hors du délai de recours et sont par conséquent tardives. Elles seront déclarées irrecevables.

- 3) Le litige porte sur la question de savoir si la vente des immeubles en cause a été réalisée dans le cadre de l'administration ordinaire du patrimoine du recourant, auquel cas le bénéfice serait exclusivement soumis à l'IBGI, ou dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, alors imposable comme revenu.
- 4) a. Les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable, notamment lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée, sont exonérés de l'impôt sur le revenu (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

Sont imposables tous les revenus provenant notamment de l'exploitation d'une entreprise commerciale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD).

À Genève, au titre de revenu imposable, sont également considérées comme une activité lucrative indépendante les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 19 al. 1 LIPP). Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP). L'art. 19 al. 3 LIPP reprend la teneur de l'art. 18 al. 2 LIFD précité.

b. Depuis le 1^{er} janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID ; art. 129 Cst.). Ainsi, l'impôt sur les gains immobiliers privés a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses ; art. 12 al. 1 LHID). Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur

les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID).

À Genève, l'IBGI, qui a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, est réglé aux art. 80 ss LCP.

- 5) a. La coexistence des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 et 2 LIFD autorise l'autorité de taxation à requalifier de gains provenant d'activités indépendantes, des bénéfices réalisés par des contribuables lors de l'aliénation d'éléments annoncés par ceux-ci, comme appartenant à leur fortune privée (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *Impôt fédéral direct, LIFD, Commentaire romand*, 2^{ème} éd., 2017, n. 66 et 71 ad art. 16 LIFD).

La question de savoir si l'aliénation d'un de ses actifs par un contribuable doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée laquelle est exonérée, ou si elle doit être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante, a suscité une abondante jurisprudence dont la tendance a été de restreindre progressivement le champ application de l'art. 16 al. 3 LIFD au profit de l'extension de la notion d'activité indépendante. Sur ce point spécifique, cette jurisprudence ne fait que confirmer celle plus générale de prêter à l'art. 18 LIFD, par la double adoption de ses alinéas 1 et 2, l'objectif d'étendre la notion d'activité indépendante en y intégrant les gains en bénéfice, l'exonération des bénéfices en capital privés restant limitée à la simple administration de la fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 3c = RDAF 1999 II 385, p. 396 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 10 et 11 ad art. 18 LIFD).

- b. Pour déterminer si un gain généré par la vente d'un élément de la fortune d'un contribuable doit être qualifié de produit d'une activité indépendante ou de gain privé en capital, le Tribunal fédéral a jugé que différents indices, déjà développés dans le cadre de l'ancien arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aIFD) lors de l'exercice d'une activité indépendante pouvait être repris sans autre dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 précité consid. 3c ; 122 II 446 consid. 3 = RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 2.2 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 10 ad art. 18 LIFD).

Il y a ainsi transaction immobilière imposable au titre de revenu de l'activité indépendante lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune, ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. La détermination de l'élément subjectif de l'intention d'obtenir un gain implique

de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 133 II 420 consid. 3.2 ; 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 précité consid. 2.3).

Peuvent entrer en ligne de compte pour établir une telle activité, la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agisse de manière à accroître son capital, ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (ATF 122 II 446 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 précité consid. 2.3 ; RDAF II 2001 41 ; ASA 1997-1998 (66) 232, p. 236 consid. 3a et les références citées ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 17 ad art. 18 LIFD et la jurisprudence citée, ainsi que p. 245 pour une casuistique par indice).

Chacun de ces indices peut – mais ne doit pas nécessairement – permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (ATF 125 II 113 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/72010 précité consid. 2.4 ; RDAF II 2001 41 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 18 ad art. 18 LIFD ; Raoul OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss et la jurisprudence citée ; Martin ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in ASA 1998-1999 (67) 593, p. 598 ; Danielle YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 1990-1991 (59) 137 ss).

c. Dans le commerce d'immeubles, un comportement par trop actif d'un contribuable ou de ses mandataires dans la gestion d'un bien est fréquemment qualifié d'activité lucrative indépendante, même si l'intéressé n'apparaît pas comme tel aux yeux de tiers. Tel est spécialement le cas lorsqu'un contribuable, qui exerce déjà une activité indépendante, vend des biens appartenant à sa fortune privée, ces biens étant requalifiés en éléments de la fortune commerciale (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 71 ad art. 16 LIFD). Sera également qualifiée d'activité indépendante celle d'un contribuable portant sur un immeuble hérité, lorsque celle-ci dépasse la simple administration de la fortune.

Ainsi, le Tribunal fédéral a confirmé un arrêt de la chambre de céans retenant que les conditions permettant d'admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante étaient réunies dans le cas d'un

particulier ayant revendu un bien qu'il avait acquis, partiellement en s'associant avec deux tiers, et avait occupé lui-même à titre privé. Le bien en question n'avait pas été acheté initialement dans le but de satisfaire des besoins purement privés, mais afin d'accueillir le siège de son employeur, dans un contexte immobilier particulier. L'intéressé avait également rentabilisé le bien immobilier en question en le louant. Il n'y avait logé que sept ans, alors qu'il l'avait détenu pendant dix-sept ans, afin de le revendre au terme de la période de crise immobilière avec un bon profit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5 ss et les références citées ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012).

d. C'est au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification (arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2012 précité consid. 5 ss ; ATA/117/2012 du 28 février 2012 ; Danielle YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in ASA 1998-1999 (67) 97 ss).

e. En l'espèce, le recourant soutient que le TAPI a retenu la qualification de vente commerciale de ses deux biens immobiliers en raison du seul critère de sa profession d'ingénieur civil.

Les premiers juges, après avoir examiné les critères qui pourraient rattacher les ventes en cause à une gestion privée de patrimoine, ont relevé plusieurs indices en faveur de la reconnaissance d'une opération réalisée à titre commercial par le recourant notamment sa profession d'ingénieur civil, ses nombreuses activités dans le domaine de l'immobilier, notamment sa cogestion de J_____, société ayant pour but, entre autres, la promotion immobilière, son activité à titre fiduciaire dans le cadre de ventes immobilières, quarante-deux opérations immobilières auxquelles il a pris part. De plus, le recourant admettait avoir « fait partie du consortium ». Ses partenaires en affaires étaient deux professionnels de l'immobilier qui possédaient l'un des compétences techniques en génie civil, construction, bâtiments et industrie, l'autre en architecture, et exerçaient des activités dans ces domaines à titre d'indépendants.

Il ressort du dossier que le recourant a acquis la parcelle n° 4_____ de L_____ en 1978. Il y a construit une maison d'habitation et un garage en 1981 qui ont été loués à des tiers par l'intermédiaire d'une régie. Une hypothèque à hauteur de 53 % de la valeur de l'immeuble grevait celui-ci. En 1980, il était devenu propriétaire en mains communes de ce bien dans le cadre d'un partage avec son partenaire. Le bien immobilier a été vendu en 2016 pour un prix de CHF 2'870'000.-. S'agissant de la parcelle n° 6_____ de C_____, elle a été acquise en 1979 en mains communes avec ses partenaires. En octobre 1987, une villa, un jardin d'hiver et un garage pour un coût de CHF 681'365.- grevés d'une hypothèque de CHF 650'000.- y ont été construits et en mars 2002, une piscine, un local de filtration et un vestiaire pour un coût de CHF 124'038.-. Le recourant est devenu le seul propriétaire du bien-fonds à la suite de deux actes de partage,

intervenues l'un en 1986 et l'autre en 2010. Le bien immobilier a été vendu en 2014 pour un prix de CHF 2'600'000.-.

Il ressort en outre des déclarations fiscales 2014 et 2016 du recourant et de son courrier du 18 septembre 2018 à l'autorité intimée qu'il était propriétaire à titre individuel ou en copropriété d'un studio à Zermatt, de vignes à P_____, de deux terrains à S_____ en France, d'une maison située au 11_____, chemin N_____ et d'une maison jumelle au 8_____, chemin N_____, à C_____, louées à des tiers par le biais d'une régie, de deux maisons mitoyennes de village situées au 9_____ et 1_____, chemin B_____, à C_____ aussi, louées à des tiers à travers d'une régie également, d'un immeuble locatif situé au 10_____, rue R_____, à Q_____, loué à des tiers à travers d'une régie aussi. Certains de ces biens immobiliers ont bénéficié de prêts hypothécaires pour leur acquisition ou leur rénovation.

L'importance des investissements nécessaires aux travaux de construction effectués dans le cadre des deux biens immobiliers dont les ventes sont en cause et l'endettement hypothécaire respectivement de 53 % portant sur le bien immobilier de L_____ et de CHF 650'000.- portant sur celui de C_____ qui en découlait pour le recourant sont comparables à un investissement effectué par un contribuable dans sa propre entreprise. Le recourant avait, en raison de cet endettement hypothécaire, pris un risque qui relève plutôt d'une gestion commerciale que d'une gestion privée de la fortune. La durée de la détention de ces biens immobiliers, respectivement de trente-cinq ans pour celui situé à C_____ et de trente-six ans pour celui de L_____ doit par ailleurs être relativisée et apparaît dans les circonstances précitées compatible avec la gestion d'une fortune commerciale, soit un investissement de longue durée, dans la mesure où ceux-ci étaient, durant cette période, loués et que le recourant en percevait des loyers à travers des régies avant leurs ventes avec une plus-value significative, estimée par l'autorité intimée à 1'009'262.- pour le bien immobilier de L_____, sur une valeur d'acquisition de CHF 329'922.-, et à CHF 1'496'426.- pour celui de C_____, sur une valeur d'acquisition de CHF 940'151.-.

Par ailleurs, l'activité du recourant au sein de la société J_____ apparaît comme une activité planifiée de nature commerciale. Celui-ci était administrateur secrétaire de celle-là qui avait, avant sa radiation en 2010, pour but plusieurs activités dans le domaine de l'immobilier allant de la démolition à la promotion immobilière, en passant par le génie civil, le transport de sable, du gravier et des matériaux de construction, l'achat, la vente, la gérance et la location de biens immobiliers.

À cet égard, le recourant se contente d'affirmer que la société J_____ avait été constituée après les acquisitions des immeubles en cause. Ce faisant, il se contente d'opposer sa propre appréciation de la situation à celle du TAPI sans faire valoir de réels motifs indiquant que les biens immobiliers en cause faisaient

effectivement partie de son patrimoine privé, le fait de les avoir annoncés comme éléments de la fortune privée n'étant pas, selon la doctrine précitée, fiscalement pertinent pour retenir cette qualification-ci. En outre, le recourant ne peut être suivi lorsqu'il soutient que le TAPI s'est fondé sur le seul critère d'exercer une profession proche de l'immobilier pour classer les ventes en cause dans son revenu imposable selon le droit commun, les premiers juges ayant retenu ce critère-ci aux côtés d'autres indices probants susrappelés. Par ailleurs, la jurisprudence invoquée par le recourant à l'appui de son recours (arrêt du Tribunal fédéral 9C_987/2010 du 26 juin 2011) n'est pas pertinente en l'espèce, les faits notamment les profils des contribuables concernés étant différents.

Dans ces circonstances, le jugement du TAPI est conforme au droit. Le grief du recourant doit dès lors être écarté, étant précisé qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant le grief de violation du secret fiscal dans la mesure où il ne ressort pas du dossier que l'autorité intimée ait communiqué à un tiers les données fiscales du recourant, mais que des éléments fiscaux relatifs à un contribuable tiers ont été versés dans la cause sous le couvert du secret fiscal.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- 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 janvier 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 décembre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- 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 Monsieur Patrick Tritten, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

C. Marinheiro

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :