

GE_GERICHTE ATA/715/2025 vom 24. Juni 2025

GE Cour de justice, 2025-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_715_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/715/2025 du 24 juin 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/715/2025 del 24 giugno 2025

Regeste

Résumé: L'AFC-GE pouvait modifier sa décision de non-assujettissement pendant le délai de réclamation sans conditions particulières. Ainsi, la révocation querellée ne prête pas le flanc à la critique. Par ailleurs, l'activité déployée par la société recourante a joué un rôle causal dans la réalisation de la vente de l'immeuble. La recourante doit donc être considérée comme intermédiaire dans une opération immobilière et, en conséquence, faire l'objet d'un assujettissement limité en Suisse aux impôts pour l'année 2022. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 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 LPA ; 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).

E. 2

La recourante se plaint du refus d'auditionner des témoins, qui violerait son droit d'être entendue, et sollicite l'audition de I_____.

E. 2.1

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves pertinentes quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_467/2020 du 14 juin 2021 consid. 4.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_467/2020 précité consid. 4.1). Le droit d'être entendu n'implique pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

E. 2.2

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 ; 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la

jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; 116 Ia 94 consid. 2). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut aussi se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2). Le recours à la chambre administrative ayant un effet dévolutif complet, celle-ci dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (art. 61 al. 1 et 67 LPA), permettant la guérison d'une violation du droit d'être entendu (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; 137 I 195 consid. 2.3.2).

E. 2.3

En l'espèce, I_____ a été entendu par la chambre de céans le 18 décembre 2024. Il a donc été fait droit à ce chef de conclusion, qui est ainsi devenu sans objet.

- 11/16 - A/2588/2023 Même à considérer que le refus du TAPI d'entendre des témoins aurait violé le droit d'être entendue de la recourante, ce vice aurait été réparé dans le cadre de la présente procédure.

E. 3

La recourante se prévaut de l'illicéité de la révocation de la décision du 27 septembre 2022.

E. 3.1

La LPA est applicable pour autant que LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

E. 3.2

Le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 39 al. 1 LPFisc).

E. 3.3

En matière d'impôt fédéral direct, le délai de réclamation suivant la notification de la décision de taxation est également de 30 jours (art. 132 al. 1 LIFD).

E. 3.4

L'art. 132 al. 1 LIFD mentionne comme objet de la réclamation « la décision de taxation », c'est-à-dire la décision fixant (notamment) les éléments imposables, le taux et le montant de l'impôt. Cette indication porte certes sur l'objet principal et usuel de la réclamation, mais elle ne saurait être considérée comme exhaustive (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 4 ad art. 132 LIFD).

E. 3.5

Comme la taxation elle-même, une décision préjudicielle sur l'assujettissement ou sur l'exonération fiscale peut faire l'objet d'une réclamation (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., n. 5 ad art. 132 LIFD).

E. 3.6

Une autorité de taxation peut modifier sa décision, sans conditions particulières, pendant le délai de réclamation ou de recours (ATF 121 II 273 consid. 1a/bb in RDAF 1997 II 180). Tant que le délai de recours ou d'opposition ouvert contre une décision n'est pas encore échu, la décision n'est pas entrée en force. Sa modification peut donc en principe intervenir, d'office ou sur requête, pour des motifs d'erreur de fait, de droit ou d'opportunité dans la décision initiale, sans conditions particulières (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd., 2018, p. 328 n. 931).

E. 3.7

En l'espèce, la recourante allègue que la décision de non-assujettissement ne constituerait pas une décision de taxation dont la révocation serait admissible durant le délai de réclamation. Or, il ne ressort pas de la jurisprudence susmentionnée, contrairement à l'interprétation de la recourante, qu'une décision de non-assujettissement n'entrerait pas dans le champ des décisions que l'autorité de taxation peut modifier pendant le délai de réclamation. L'AFC-GE a rectifié son erreur par courrier du 12 octobre 2022. Même à considérer que son précédent courrier du 27 septembre 2022 contiendrait une décision de non-assujettissement, cette dernière ne serait pas entrée en force, puisque moins de 30 jours s'étaient écoulés depuis sa notification. Partant, l'AFC-GE pouvait modifier

- 12/16 - A/2588/2023 sa décision pendant le délai de réclamation sans conditions particulières. La révocation querellée ne prête ainsi pas le flanc à la critique.

E. 4

La recourante se plaint de l'appréciation arbitraire des faits et conteste avoir servi d'intermédiaire dans l'opération immobilière litigieuse au sens des art. 51 al. 1 let. e LIFD et 3 al. 2 let. b de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Elle soutient que l'activité qu'elle a déployée constituerait une activité de conseil relevant d'un simple contrat de mandat, qui aurait fait l'objet d'un accord conclu oralement.

E. 4.1

Les personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective à l'étranger sont assujetties à l'impôt, notamment lorsqu'elles servent d'intermédiaires dans des opérations de commerce portant sur des immeubles sis dans le canton (art. 51 al. 1 let. e LIFD et 3 al. 2 let. b LIPM).

E. 4.2

Cette cause de rattachement étant la même que celle que prévoit l'art. 4 al. 1 let. d LIFD, il peut être renvoyé au commentaire de cette disposition (Jean-Blaise PASCHOUD/Raphaël GANI, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 28 ad art. 51 LIFD ; Stefan OESTERHELT/Moritz SEILER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4e éd., 2022, n. 12 ad art. 51 LIFD).

E. 4.3

L'intermédiaire peut agir à la fois pour le compte de l'acheteur et du vendeur et reçoit régulièrement une commission de courtage du client pour ses activités si un contrat est conclu ; dans ce cas, il est un courtier au sens des art. 412 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO - RS 220). En revanche, le commerçant qui

dispose d'une procuration pour conclure un contrat (art. 32 CO) représente directement l'acheteur ou le vendeur lors de la conclusion du contrat. Il reçoit également des commissions ou des parts de bénéfices effectifs. Le rattachement permet d'enregistrer ici les commissions ou les bénéfices intermédiaires du commerçant d'immeubles qui sont dus (Peter LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, vol. I, 2e éd., 2019, n. 68 ad art. 4 LIFD).

E. 4.4

La qualification de la prestation en tant que prestation résultant de l'activité d'intermédiaire, soit de commission de courtage immobilier, relève du droit suisse (ATA/1341/2021 du 7 décembre 2021 consid. 3d ; Jean-Blaise PASCHOUD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 60 ad art. 4 LIFD).

E. 4.5

Par intermédiation, on entend toute promotion causale de la conclusion du contrat. Typiquement, même si ce n'est pas nécessairement le cas, le commerçant d'immeubles se trouvera dans un rapport de courtage au sens des art. 412 ss CO avec une partie (par exemple l'acheteur ou le vendeur) au contrat de vente immobilière (Stefan OESTERHELT/Moritz SEILER, *op. cit.*, n. 30 ad art. 4 LIFD).

E. 4.6

Le courtage est un contrat par lequel le courtier est chargé, moyennant un salaire, soit d'indiquer à l'autre partie l'occasion de conclure une convention, soit de lui servir d'intermédiaire pour la négociation d'un contrat (art. 412 al. 1 CO).

- 13/16 - A/2588/2023

E. 4.7

Le Conseil fédéral considère l'art. 4 al. 1 let. d LIFD comme un élargissement de l'assujettissement. En tout cas, cette disposition représente une précision s'agissant des intermédiaires (FF 1983 III 1, 164 ; Danielle YERSIN, *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier* in Archives 67 p. 97, 110).

E. 4.8

Concernant le lieu d'imposition de la commission de courtage, le Tribunal fédéral a estimé que l'examen des rapports juridiques et économiques qui constituent une relation de courtage immobilier démontre qu'il existe un rapport de connexité étroite entre la commission de courtage et l'immeuble aliéné par l'entremise d'un courtier. Ainsi, le courtier percevait, au travers de sa commission, un gain en rapport étroit avec l'immeuble (arrêt du Tribunal fédéral 2P.289/2000 consid. 4b ; FF 2016 5155, 5160).

E. 4.9

En droit privé, un contrat qui prévoit des prestations d'assistance et de conseil doit être qualifié de mandat ordinaire et non de courtage même si des honoraires en cas de succès ou des honoraires dépendant du résultat ont été convenus (ATF 144 III 43 = JdT 2018 II 207 consid. 3.4 et 3.5). Dans le cas que le Tribunal fédéral a eu à juger, les recourants s'étaient engagés à payer des honoraires forfaitaires de CHF 25'000.- par mois pour les activités de conseil et d'assistance. Ces honoraires étaient dus en tant que contrepartie pour les activités convenues contractuellement. Dans l'hypothèse où une vente devait venir à chef, les

recourants s'étaient engagés au paiement d'une « commission en cas de succès » d'un montant de CHF 170'000.-, montant sur lequel devaient être imputés les honoraires forfaitaires mensuels. Le « montant de la transaction » n'avait d'importance que pour le supplément « incitatif » en cas de prix de vente de CHF 1'500'000.- (ATF 144 III 43 = JdT 2018 II 207 consid. 3.4.2). La rémunération forfaitaire en cas de succès n'était pas définie en fonction du prix de vente – comme c'était typiquement le cas pour la rémunération du courtier purement liée au résultat (ATF 144 III 43 = JdT 2018 II 207 consid. 3.4.3)

E. 4.10

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, p. 620 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/248/2025 du 11 mars 2025 consid. 5.8 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 620 n. 12). 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

- 14/16 - A/2588/2023 non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.4).

E. 4.11

En l'espèce, d'après la recourante, la convention d'apporteur d'affaires du 8 juin 2021 « est devenue caduque du fait qu'une société tierce est parvenue à présenter un acquéreur à la venderesse, si bien qu'aucun service d'intermédiation n'a fait l'objet d'une rémunération dans [son] chef ». L'activité de courtage-indication, à laquelle l'intéressée fait référence, ne fait toutefois pas l'objet du présent litige, qui porte sur l'activité de courtage-négociation. La recourante admet avoir produit « une étude de marché, une analyse des loyers potentiels du bien mis en vente, un business plan, des projections sur l'état locatif sur plusieurs années, etc. », ce qui, de l'avis de l'AFC-GE, constitue une activité d'intermédiaire. À l'inverse, l'intéressée estime que cette activité relève de « prestations que des mandataires tiers, tels que des architectes, sont souvent amenés à fournir dans des relations contractuelles entièrement distinctes d'un contrat de courtage ». Cette dernière comparaison avec des prestations d'architectes ne convainc pas. En effet, la recourante a été rémunérée comme initialement prévu, soit à hauteur de 2.4% du prix de vente. Elle avait du reste accepté « le risque que la transaction ne se fasse pas, ce qui, le cas échéant, aurait [eu] pour conséquence qu'[elle n'aurait] pas [été] rémunérée pour le travail réalisé ». Or, des mandataires tels que des architectes ne seraient normalement pas rémunérés en fonction du prix de vente, et encore moins à la condition que la vente soit conclue. Quoi que l'intéressée en dise, le mode de rémunération choisi constitue un indice pour qualifier le contrat, indice qui plaide in casu en faveur d'un contrat de courtage. Il importe peu que ce soit D_____, et non la recourante, qui soit directement intervenue auprès de l'acquéreur, dans la mesure où l'activité déployée par la seconde nommée – consistant à produire des études financières essentielles pour

l'établissement de la due diligence requise par l'acquéreur – a joué un rôle causal dans la réalisation de la vente de l'immeuble. L'intéressée explique d'ailleurs que « les négociations étaient paralysées entre l'[a]cheteur et _____ [D_____] car cette dernière n'était pas en mesure de fournir la documentation exigée par l'[a]cheteur » et que c'était précisément après avoir « [c]onstat[é] que les négociations avaient échoué » qu'elle avait redéfini son mandat pour permettre à D_____ de poursuivre les négociations. Pour le surplus, l'audition de l'administrateur d'D_____, sollicitée par la recourante, n'a pas permis d'apporter la preuve qu'un contrat de mandat oral aurait existé, alors que l'intéressée faisait valoir que ce témoin était « précisément une partie à ce contrat oral ainsi qu'une personne nécessairement au courant de la portée dudit contrat ». Censé être « en contact avec A_____ dans le cadre de cette mission », le témoin a déclaré le contraire, soit que le contact de la recourante était exclusivement avec le vendeur. Il ne savait par ailleurs pas quelles prestations elle avait fournies à ce dernier.

- 15/16 - A/2588/2023 Enfin, concernant sa volte-face entre sa demande d'assujettissement du 18 mars 2022 et son courrier ultérieur du 23 juin 2022, la recourante a indiqué qu'elle se serait annoncée auprès de l'AFC-GE uniquement parce qu'D_____ et la venderesse auraient soumis le paiement de ses honoraires à cette condition. Ces explications ne sont corroborées par aucune déclaration de témoin, ni par une pièce au dossier. L'administrateur d'D_____ a déclaré qu'il ne savait pas pourquoi A_____ avait fait des démarches auprès de l'AFC-GE, ce qui contredit là aussi la version de la recourante. Conformément à la jurisprudence précitée, les explications nouvelles pouvant être le produit de réflexions ultérieures, la préférence doit être accordée aux déclarations que la recourante a données en premier lieu. Il ne peut donc être retenu la « contrainte » alléguée ultérieurement, mais plutôt que l'intéressée a demandé son assujettissement limité parce qu'elle avait effectivement « agi en qualité d'intermédiaire » dans une opération immobilière sur le territoire genevois. Dans ces circonstances, l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que l'activité d'intermédiaire de la recourante dans une opération immobilière en 2022 justifiait son assujettissement limité en Suisse. Mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 5

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.