

# **GE\_GERICHTE ATA/760/2023 vom 11. Juli 2023**

GE Cour de justice, 2023-07-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_760\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_760_2023)

FR: GE\_GERICHTE ATA/760/2023 du 11 juillet 2023

IT: GE\_GERICHTE ATA/760/2023 del 11 luglio 2023

## **Regeste**

Résumé: Dans le cas d'une entreprise ayant réalisé un bénéfice sur un projet immobilier dans le canton de Vaud, le TAPI a considéré que les éléments constitutifs d'un établissement stable n'étaient pas réalisés, mais que la contribuable pouvait être qualifiée de commerçante d'immeubles, de sorte que son bénéfice devait être imposé dans le canton de situation des immeubles. Le recours de l'AFC-GE sur ce dernier point est admis, dès lors que la société n'avait jamais été propriétaire des immeubles ayant généré un bénéfice et devait ainsi être imposée au lieu de son siège, soit Genève.

## **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

### **E. 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). 2. Le présent litige porte sur la question de savoir si le gain réalisé par l'intimée sur la promotion immobilière doit être imposé dans le canton du lieu où elle se situe, soit Vaud, ou celui du siège de la société, soit Genève. 3. 3.1 Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton (art. 2 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15 ; art. 20 al. 1 1ère phr. de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID – RS 642.14). Selon les art. 3 al. 1 LIPM et 21 al. 1 LHID, les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, notamment lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton (let. b). On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les sièges de direction, succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux - 7/11 - A/2386/2021 d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois (art. 3 al. 3 LIPM). 3.2 L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton (art. 4 al. 1 LIPM). À teneur de l'art. 4 al. 2 LIPM, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'art. 3 LIPM. 3.3 Selon le Tribunal fédéral, la reconnaissance des chantiers de

construction en tant qu'établissements stables ne dépend pas uniquement d'un facteur temporel. Les critères de permanence ne sont pas tellement les limites absolues dans le temps, mais bien plutôt l'importance économique de l'ouvrage à construire, ainsi que la nature et l'organisation des installations sur place (ATF 110 Ia 190 consid. 4c = JdT 1986 I 51). Plus récemment (arrêt 2C\_518/2010 du 9 février 2011 in RDAF 2011 II 379 consid. 4.1 à 4.4), le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'un établissement stable lorsqu'une société possède des structures et des installations matérielles permanentes qui forment une partie de l'entreprise hors du canton et grâce auxquelles l'activité technique et commerciale est exercée d'une manière qualitativement et quantitativement significative. En présence de plusieurs chantiers, chacun d'eux doit remplir les exigences posées par la jurisprudence fédérale pour être considéré comme un établissement stable. Dès lors, seuls les revenus fixes provenant de chaque chantier peuvent être pris en compte. 3.4 Dans le cas d'espèce, il n'était pas question d'importants chantiers de construction, car chacun d'eux était destiné à la réalisation de petits immeubles et de maisons individuelles, qui disposaient uniquement des installations courantes de chantier (clôtures, grues, installations d'approvisionnement hydrauliques, installation d'écoulement des eaux usées, illumination électrique, WC de chantier, Verabox équipés en tant que bureaux de chantier ainsi que pour les ouvriers, etc.). En outre, même les coûts respectifs de construction démontrent qu'il ne s'agissait pas d'un chantier important. 3.5 Dans les rapports intercantonaux, pour qu'un chantier de construction soit considéré comme un établissement stable, il faut que les installations aient une certaine importance économique et que ces dernières soient organisées. Il faut en outre qu'elles existent pendant une certaine durée – on peut présumer plusieurs années. Le Tribunal fédéral ne reprend donc pas la définition donnée par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), qui précise, à l'instar de l'art. 5 al. 3 du Modèle de Convention de l'OCDE, que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins constituent un établissement stable (Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2e éd., 2013, § 376, p. 126).

- 8/11 - A/2386/2021 3.6 Le fardeau de la preuve de l'existence d'un établissement stable incombe au contribuable, puisque la reconnaissance d'une telle entité diminue l'assiette de l'impôt dudit contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_729/2019 du 7 juillet 2020 consid. 4.5). 3.7 En l'espèce et à la lumière de ce qui précède, le TAPI a retenu à juste titre que la promotion immobilière consistait en l'édification de quelques villas destinées à accueillir seize logements et que le projet ne pouvait ainsi pas être qualifié d'important chantier de construction. La contribuable n'avait de plus pas démontré que le chantier disposait d'installations autres que les installations courantes qui se trouvent d'ordinaire sur un chantier. En conséquence, bien que l'intimée soutienne encore dans sa réponse au stade de la présente procédure l'existence d'un établissement stable, il n'y a pas lieu de remettre en question l'analyse du TAPI sur ce premier point. 4. La recourante conteste que la contribuable puisse être qualifiée de commerçant d'immeubles dont le bénéficiaire serait imposable au lieu de situation de la promotion immobilière, n'étant pas propriétaire des immeubles vendus. 4.1 Selon les art. 3 al. 1 LIPM et 21 al. 1 LHID, les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, notamment lorsqu'elles font le commerce d'immeubles sis dans le canton (let. d). Conformément à la volonté du législateur, cette disposition prévoit expressément que les personnes morales faisant commerce d'immeubles sont imposées dans le canton de situation de l'immeuble concerné lorsqu'elles n'y ont pas leur siège. Cela concerne les personnes morales sises tant à

l'étranger qu'en Suisse, dans un autre canton que celui de la situation de l'immeuble. La modification apportée par la nouvelle lettre d de l'art. 21 al. 1 LHID permet d'unifier formellement les règles concernant l'imposition des personnes physiques et morales faisant commerce d'immeubles. La modification formelle ne change rien au sens de la notion de commerce d'immeubles, dans la mesure où le commerçant d'immeubles doit, à un moment précis, être propriétaire de l'immeuble (FF 2016 5155, p. 5165). 4.2 En matière de double imposition intercantonale, les commerçants professionnels d'immeubles et les entreprises générales de construction sont traités de manière identique, quand bien même leurs activités sont, en partie, différentes. Les deux types d'acteurs économiques s'occupent de la vente d'immeubles, ce qui constitue leur point commun. Le commerçant professionnel d'immeubles achète et vend des immeubles, si bien que ses biens immobiliers sont destinés à la vente et font partie de ses actifs circulants. L'entreprise générale de construction, en revanche, a pour but la planification et la construction de

- 9/11 - A/2386/2021 différents projets immobiliers, tant pour son propre compte que pour le compte de tiers. Par conséquent, les immeubles qu'elle détient sont des projets immobiliers qui font également partie de l'actif circulant (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., § 1084, p. 320). 4.3 En l'espèce, la recourante relève à juste titre que l'intimée n'a jamais été propriétaire des immeubles constituant la promotion immobilière vaudoise. Il ne ressort d'ailleurs pas des pièces du dossier que cette dernière aurait été portée comme actif au bilan de la société, dont le rôle s'est limité en l'occurrence à celui d'intermédiaire. Le raisonnement du TAPI ne peut ainsi pas être suivi dans la mesure où il s'avère contraire au droit, ainsi qu'à la doctrine et la jurisprudence précitées, de retenir qu'une entreprise générale devrait être traitée fiscalement de la même manière qu'un commerçant d'immeubles, sans toutefois prendre en considération le critère de la propriété, cette condition étant nécessaire pour qu'un commerçant d'immeuble soit imposé au lieu de situation du bien immobilier. En effet, tant les entreprises générales que les commerçants d'immeubles doivent être, ou avoir été à un moment donné, propriétaires des immeubles concernés pour que les bénéfices qui en découlent soient taxés au lieu de situation et non au lieu du siège de la société. Partant, l'intimée n'ayant jamais été propriétaire des immeubles ayant généré un bénéfice, elle ne peut pas être qualifiée de commerçant d'immeubles et recevoir le même traitement fiscal. Comme l'estime à juste titre la recourante, le bénéfice précité doit donc être imposé à Genève, lieu du siège de la société. Le recours sera ainsi admis. Il s'ensuit que le jugement attaqué sera annulé et la décision sur réclamation du 17 juin 2021 de l'AFC-GE rétablie.

## **E. 5**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (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.