

GE_GERICHTE A/2588/2023 vom 24. Juni 2025

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2588_2023

FR: GE_GERICHTE A/2588/2023 du 24 juin 2025

IT: GE_GERICHTE A/2588/2023 del 24 giugno 2025

Regeste

RÉVOCATION(EN GÉNÉRAL);DÉCISION;ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT);DÉLAI DE RECOURS;COURTAGE;INTERMÉDIAIRE | 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. | LPA.4.al1; Cst; LPA.61.al1; LPA.67; LPFisc.2.al2; LPFisc.39.al1; LIFD.132.al1; LIFD.51.al1.lete; LIPM.3.al2.letb; LIFD.4.al1.letd; CO.412.al1; CO.32

Erwägungen

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, 4 e 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, 2 e 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).

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, 5 e 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 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. 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.