

GE_GERICHTE JTAPI/615/2024 vom 24. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_615_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/615/2024 du 24 juin 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/615/2024 del 24 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

La recourante sollicite l'audition de MM. H_____ et I_____.

E. 4

Aux termes des art. 115 LIFD et 18 al. 2 LPFisc, les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend pour le justiciable le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3; 140 I 285 consid. 6.3.1). Cette garantie constitutionnelle n'empêche toutefois pas l'autorité de renoncer à procéder à des mesures d'instruction, lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). Il s'ensuit que le droit d'être entendu n'emporte avec lui aucun droit absolu d'obtenir l'audition de témoins ; l'autorité peut renoncer à les faire citer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée non arbitraire des preuves, elle peut d'emblée dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (ATF 130 II 425 consid. 21).

E. 5

En l'espèce, le tribunal estime que le dossier contient les éléments suffisants et nécessaires pour statuer en toute connaissance de cause sur le litige, de sorte qu'il n'apparaît pas utile de procéder à l'audition de MM. H_____ et I_____. De plus, la recourante n'explique pas ce qui l'aurait empêchée de produire les témoignages écrits de ces derniers. Partant, cet acte d'instruction, en soi non obligatoire, ne sera pas ordonné.

- 8/12 - A/2588/2023

E. 6

La recourante soutient que la décision de non-assujettissement du 27 septembre 2022 serait entrée en force et que, par conséquent, l'AFC-GE ne pouvait pas l'annuler par sa décision contraire du 12 octobre 2022.

E. 7

Ce grief apparaît d'emblée mal fondé. En effet, d'une part, les décisions de l'AFC-GE en matière d'assujettissement ne peuvent entrer en force qu'à l'échéance du délai de réclamation de 30 jours suivant leur notification (cf. art. 39 al. 1 LPFisc et 133 al. 1 LIFD). D'autre part, l'AFC-GE était parfaitement légitimée à révoquer sa décision du 27 septembre 2022, étant rappelé que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'autorité fiscale peut revenir sur une décision incorrecte et non encore contestée pendant le délai légal, sans que ne doivent être remplies les conditions de reconsidération ou de révision exigées après l'entrée en force formelle. Si l'autorité fait usage du droit de révocation et rend une nouvelle décision, la première décision est remplacée de plein droit par la deuxième, de la même manière qu'une décision sur réclamation remplace une décision qui est contestée par une réclamation. Pendant l'écoulement du délai de recours, le contribuable doit de toute manière s'attendre à un recours de la part de l'autorité (art. 141 LIFD). Il en va de même en ce qui concerne les conséquences d'une décision sur réclamation qui n'a pas été contestée : l'autorité fiscale peut la révoquer durant le délai de recours (cf. arrêt 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.2 et 3.2 = StR 68/2013 p. 474 ; cf. aussi arrêt 2C_637/2012 du 4 octobre 2012 consid. 5.1).

E. 8

Sur le fond, la recourante conteste avoir servi d'intermédiaire dans la vente de l'immeuble genevois appartenant à B_____ SA, soutenant que son activité se serait limitée à la prestation de conseils relevant d'un mandat ordinaire, et non de celui de courtage.

E. 9

Selon les art. 3 al. 2 let. b de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM - D 3 15) et 51 al. 1 let. e LIFD, les personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective à l'étranger sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles servent d'intermédiaires dans des opérations de commerce portant sur des immeubles sis dans le canton ou en Suisse.

Les travaux législatifs relatifs à l'art. 3 al. 2 let. b LIPM indiquent notamment que cette disposition garantit « que les commissions de courtage réalisées par des personnes morales seront traitées de la même façon que celles réalisées par des personnes physiques » (cf. PL 12755 p. 8).

L'assujettissement fondé sur ledit rattachement économique est limité au bénéfice imposable en Suisse (cf. art. 4 al. 2 LIPM et 52 al. 2 LIFD).

E. 10

En droit civil, selon l'art. 412 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), 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.

- 9/12 - A/2588/2023 L'intermédiaire peut agir à la fois pour le compte de l'acheteur ou 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 CO. 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 de biens immobiliers qui sont dues (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. I, 2019, ad art. 4 LIFD, § 68, p. 148).

E. 11

Selon la jurisprudence en matière de droit civil, la question de savoir si la rémunération du mandataire consiste en un forfait convenu à l'avance, ou si elle consiste en un pourcentage du prix de vente à intervenir, n'est pas déterminante pour distinguer le contrat de courtage du contrat de mandat, parce qu'un contrat de mandat portant seulement sur du conseil, peut prévoir une rémunération similaire à celle habituellement prévue pour le courtage, soit un pourcentage du prix de vente à intervenir, sans pour autant devenir un contrat de courtage. Le critère déterminant pour distinguer le contrat de courtage de celui de mandat est de savoir si la rémunération du mandataire/courtier est liée à la conclusion de la vente à intervenir. Si tel n'est pas le cas, le courtage peut être exclu (cf. ATF 144 III 43 consid. 3.4.2).

E. 12

Pour pouvoir être qualifié d'intermédiaire en droit fiscal, il faut contribuer de manière causale à la conclusion du contrat ayant pour objet une opération immobilière (Stefan OESTERHELT, Moritz SEILER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2022, ad. art. 4 al. 1 let. d LIFD, p. 82 n. 30). Le for d'imposition des intermédiaires dans le commerce immobilier concerne notamment les commissions de courtage (cf. Jean-Blaise PASCHOUD, Daniel DE VRIES REILINGH, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2017, § 57-60, p. 127-128).

E. 13

En principe, l'appréciation fiscale se base en premier lieu sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties. Pour interpréter un contrat de droit civil, le juge doit tout d'abord s'attacher à rechercher la réelle et commune intention des parties. Pour ce faire, il prendra en compte non seulement la teneur des déclarations de volonté, mais aussi les circonstances antérieures, concomitantes et postérieures à la conclusion du contrat (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_528/2019 du 5 décembre 2019 consid. 3.4 et l'ATF 140 III 86 consid. 4.1 y étant cité).

E. 14

La démonstration du fondement de l'assujettissement aux impôts est à charge des autorités fiscales, sur la base d'indices rendant vraisemblable le rattachement au lieu considéré. Il appartient à la personne morale, qui conteste un tel rattachement, d'établir les faits propres à détruire cette vraisemblance (cf. arrêt du Tribunal fédéral

- 10/12 - A/2588/2023 2A.321/2003 du 4 décembre 2003 consid. 3.1 et les références citées ; Jean-Blaise PASCHOUD, Raphaël GANI in op. cit., ad art. 50 LIFD n. 16 et les références). Par ailleurs, de jurisprudence constante, 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/24/2024 du 9 janvier 2024 consid. 8.10 et les réf.).

E. 15

En l'espèce, la convention du 8 juin 2021, en tant que telle, constitue manifestement un contrat de courtage au sens de l'art. 412 CO, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante, à juste titre. En effet, le versement de la commission prévu dépendait de la réalisation de la vente immobilière ainsi que des activités que la recourante devait accomplir à cette fin, à savoir, d'une part, « présenter » un acheteur et, d'autre part, effectuer « toutes les activités nécessaires pour arriver à la conclusion de cette affaire, en travaillant avec tous les intervenants (acquéreur, notaire, avocat, propriétaires etc.) », ce qu'elle a fait in fine. Quant à l'allégation de la conclusion d'une nouvelle convention, celle-ci repose uniquement sur les dires de la recourante sans qu'elle ne puisse fournir aucune preuve matérielle allant dans ce sens. A ce sujet, il est douteux qu'un contrat d'une telle importance et portant sur une somme d'argent aussi élevée ait pu être conclu oralement. Cette question peut toutefois être laissée ouverte car, comme l'a à juste titre relevé l'AFC-GE, la notion d'intermédiaire apparaît plus large en droit fiscal qu'en droit civil, en ce sens qu'il suffit de contribuer de manière causale à la réalisation de l'opération immobilière et d'en percevoir une commission. Rien au dossier ne permet de retenir que la recourante a elle-même « présenté » un acheteur potentiel, mais elle a néanmoins contribué de manière causale et essentielle à la réalisation de la vente de l'immeuble, ce qui est corroboré par le versement de l'entier de la commission prévue par la convention du 8 juin 2021. La recourante indique d'ailleurs elle-même que sans une documentation importante et des informations décisives qu'elle a pu fournir, en recourant aux autres sociétés du consortium, la vente n'aurait pas pu avoir lieu. Dans ces conditions, on ne saurait admettre qu'il s'agit d'une simple activité de conseils. Elle a bel et bien accompli des activités d'intermédiaire en exécution de ladite convention, activités qui relèvent précisément de son but social (« toutes opérations d'intermédiation »). Du reste, dans sa demande du 18 mars 2022, la recourante a clairement indiqué avoir perçu une commission en sa qualité « d'intermédiaire et de conseil ». Il apparaît par ailleurs que le vendeur a lui-même considéré la rémunération de CHF 1'224'000.- comme une commission de courtage, dès lors qu'il a obligé la recourante à l'annoncer à l'AFC-GE, ceci visiblement pour pouvoir par la suite valablement la faire valoir en déduction de son gain immobilier. Au vu de ces éléments, la recourante doit être considérée comme intermédiaire au sens des art. 3 al. 2 let. b LIPM et 51 al. 1 let. e LIFD et, en conséquence, faire l'objet d'un assujettissement limité aux impôts de l'année 2022.

- 11/12 - A/2588/2023

E. 16

Partant, le recours sera rejeté.

E. 17

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 986.- versée à la suite du dépôt du recours.

E. 18

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 12/12 - A/2588/2023

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