

# **GE\_GERICHTE JTAPI/636/2021 vom 21. Juni 2021**

GE Cour de justice, 2021-06-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_636\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_636_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/636/2021 du 21 juin 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/636/2021 del 21 giugno 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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 LIFD).

### **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**

L'AFC-GE considère que le recourant doit être assujéti de manière limitée aux impôts suisses et genevoises pour les années 2011 à 2017, en raison de son activité professionnelle exercée dans le domaine de l'immobilier, ce à quoi le recourant s'oppose.

- 7/13 - A/3069/2020

### **E. 4**

En présence d'un litige comprenant des éléments d'extranéité – en l'occurrence le domicile français du recourant durant les années en cause – il convient d'établir en premier lieu si le droit interne prévoit une imposition. Ce n'est que lorsqu'il est établi qu'un impôt est dû en application du droit interne qu'il convient de se demander, dans un second temps, si le droit de prélever cet impôt est limité par une convention de double imposition. Une telle convention ne peut en effet ni créer ni élargir une imposition, mais seulement restreindre celle prévue par le droit interne (arrêts 2C\_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 4 ; 2C\_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 3).

### **E. 5**

L'art. 4 al. 1 LIFD prévoit que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse notamment sont assujétiées à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise en Suisse ou y sont intéressées comme associées (let. a) ; elles exploitent un établissement stable en Suisse (let. b).

À teneur de l'art. 4 al. 2 LIFD, on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins.

## **E. 6**

Les art. 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qui définissent l'assujettissement limité dans le canton, prévoient une réglementation similaire.

## **E. 7**

Le commerce professionnel d'immeubles, qui constitue une activité indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD, ne tombe pas sous le coup de l'art. 4 al. 1 lit. a ou b LIFD, les immeubles concernés par les opérations ne constituant pas des installations fixes au moyen desquelles s'exerce l'activité. Le rattachement économique du commerce immobilier en Suisse résulte de l'art. 4 al. 1 lit. d LIFD, voire de l'art. 4 al. lit. c LIFD (Jean-Blaise PASCHOUD, Daniel DE VRIES REILINGH, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, § 16, p. 110).

## **E. 8**

Il résulte de ce qui précède qu'une éventuelle activité lucrative indépendante, menée par le contribuable dans le domaine immobilier, ne peut fonder son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois, ni sur la base des art. 4 al. 1 let. a LIFD et 3 al. 1 let. a LIPP (propriétaire ou associé d'une entreprise), ni

- 8/13 - A/3069/2020 sous l'angle des art. 4 al. 1 let. b LIFD et 3 al. 1 let. b LIPP (exploitation d'un établissement stable). Cela étant, il convient de déterminer s'il peut être assujetti sur la base des autres circonstances de rattachement des art. 4 LIFD et 3 LIPP.

## **E. 9**

À teneur de l'art. 4 al. 1 let. c LIFD, sont assujetties à l'impôt les personnes physiques sans domicile ni séjour en Suisse au regard du droit fiscal et qui sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis en Suisse. Pour savoir ce qu'il faut entendre par immeuble en matière fiscale, il faut se reporter au droit civil, c'est-à-dire aux droits réels (Jean-Blaise PASCHOUD, Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., art. 4 LIFD, § 49 et 50, p. 122).

## **E. 10**

Dans l'arrêt 2C\_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.1, le Tribunal fédéral a eu à interpréter la notion de « droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels » en matière intercantonale, selon l'art. 21 al. 1 let. c LHID (assujettissement à raison du rattachement économique pour les personnes morales, qui correspond, mutatis mutandis, à l'art. 4 al. 1 let. c LIFD pour les personnes physiques). Le Tribunal fédéral a rappelé que le Code civil et le Code des obligations connaissent un mécanisme d'assimilation de certains droits personnels aux droits réels. Selon l'art. 959 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), les droits personnels, tels que les droits de préemption, d'emption et de réméré, les baux à ferme et à loyer, peuvent être annotés au Registre foncier (ci-après : RF) dans les cas expressément prévus par la loi. En tant qu'elle est prévue par l'art. 959 CC, cette assimilation est de nature juridique puisqu'elle trouve son fondement dans la loi. En dotant le titulaire d'un droit personnel sur un immeuble dont les effets relèvent des droits réels, l'annotation de l'art. 959 CC lui confère non

seulement une situation juridiquement assimilable à un droit réel mais également, a fortiori, une situation économiquement assimilable à un tel droit. Il s'ensuit que les droits personnels annotés conformément aux dispositions de l'art. 959 CC fondent un assujettissement fiscal limité du contribuable dans le canton de situation de l'immeuble qui fait l'objet de tels droits personnels conformément à l'art. 21 al. 1 let. c in fine LHID.

Et le Tribunal fédéral d'ajouter qu'interpréter l'art. 21 al. 1 let. c in fine LHID en ce sens que seule l'annotation d'un droit personnel en relation avec un immeuble fonde un assujettissement fiscal limité dans le canton de situation de celui-ci, serait contraire à sa lettre. En prévoyant une assimilation économique, le législateur a choisi d'étendre l'assujettissement limité de l'art. 21 al. 1 let. c LHID au-delà de la simple assimilation juridique. En effet, lorsqu'une norme fiscale se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement

- 9/13 - A/3069/2020 des formes du droit civil choisies par le contribuable. Les autorités fiscales doivent au contraire apprécier les faits selon la réalité économique.

Dans cet arrêt, la société recourante avait son siège dans le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures et sous-louait des immeubles dans le canton de Neuchâtel, sans que les baux ne fussent annotés au RF. Le Tribunal fédéral a admis l'existence d'un assujettissement limité de la contribuable dans ce dernier canton.

#### **E. 11**

À teneur de l'art. 4 al. 1 let. d LIFD, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles font commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières. La notion de commerce d'immeubles est à comprendre dans le sens qui est le sien au regard de l'art. 18 LIFD. Pour le Tribunal fédéral, le commerçant professionnel qui procède à des opérations immobilières dans d'autres cantons que celui de son domicile ne s'y crée généralement pas un domicile secondaire. Le for d'imposition au lieu de l'opération immobilière reste le for spécial de la propriété foncière, même si l'attribution au canton de situation de l'immeuble du droit d'imposer une part du produit de l'activité indépendante (et cela en l'absence d'un établissement stable) conduit ce canton à devoir tenir compte de certaines charges dont le droit interne ne prévoit pas la déduction. Cette même notion est également valable en droit fiscal intercantonal. L'art. 4 al. 1 lit. d LIFD n'exige pas, pour que l'assujettissement naisse, que le commerçant d'immeubles dispose en Suisse d'une base fixe d'affaires ou d'un établissement stable. Le for d'imposition des intermédiaires dans le commerce immobilier concerne notamment les commissions de courtage (Jean-Blaise PASCHOUD, Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., art. 4 LIFD, § 57-60, p. 127-128).

#### **E. 12**

L'art. 4 al. 1 let. d LIFD vise le commerçant d'immeubles indépendant qui sert d'intermédiaire dans des contrats de vente immobilière portant sur des immeubles sis en Suisse ou qui conclut des contrats pour des tiers. 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 et suivants de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - 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 de biens immobiliers qui sont dues (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, art. 4, § 68, p. 148).

### **E. 13**

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse, respectivement à Genève sont assujetties à l'impôt à raison du

- 10/13 - A/3069/2020 rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse, respectivement dans le canton (art. 5 al. 1 let. a LIFD ; art. 3 al. 2 let. a LIPP). L'art. 5 LIFD vise les personnes domiciliées à l'étranger qui obtiennent un revenu de source suisse (assujettissement limité). Les cas d'assujettissement limité énoncés à l'art. 5 sont généralement soumis à l'imposition à la source (Andrea PEDROLI in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., art. 5, § 1 et 2, p. 131).

### **E. 14**

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATA/1076/2020 du 27 octobre 2020 consid. 3b et les réf.).

### **E. 15**

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2), il est présumé que les opérations effectuées en son nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit. En principe, les autorités fiscales peuvent imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît. Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers. Le contribuable qui entend se prévaloir d'un tel rapport, en tant que facteur diminuant son imposition, doit en apporter la preuve.

### **E. 16**

En l'occurrence, le recourant s'oppose à son assujettissement limité, en faisant valoir qu'il n'a jamais exercé d'activité lucrative indépendante au travers d'une installation fixe d'affaires, celle-ci ayant été déployée par les sociétés dont il est actionnaire. Par ailleurs, il n'a jamais disposé de locaux fixes d'affaires à Genève. Les adresses évoquées par l'AFC-GE correspondaient à des locaux loués par sa mère. Il s'était contenté de signer des promesses d'achat/vente sous condition suspensive assortie d'une faculté de substitution, ainsi que d'un droit d'emption cessible, possibilité dont il a systématiquement fait usage, de sorte que le contrat final de cession avait toujours été conclu entre le cédant (promettant-vendeur) et le tiers acquéreur. L'AFC-GE ne partage pas son point de vue. Analysant les contrats qu'il a signés et relevant qu'il supportait les risques et percevait les commissions, elle retient qu'il a déployé une activité commerciale en lien avec un établissement stable sis à la rue de F \_\_\_\_\_ à G \_\_\_\_\_ en lien avec l'établissement stable était imposable. Dans sa réponse, elle estime que d'autres critères de rattachement

économiques sont remplis.

- 11/13 - A/3069/2020

### **E. 17**

En l'espèce, le recourant a pris part à neuf projets immobiliers portant tous sur des immeubles sis dans le canton de Genève, hormis un seul situé dans le canton de Vaud. Il a signé des promesses d'achat/vente immobilières à teneur desquelles il s'est engagé à acquérir des parcelles moyennant la réalisation d'une condition suspensive, à savoir l'obtention d'une autorisation définitive de construire. En particulier, dans le cadre du projet n° 3, il a versé la somme de CHF 100'000.- en faveur du promettant-vendeur. Dans le cadre du projet n° 5, il s'est acquitté d'une avance de CHF 50'000.- au bénéfice du promettant-vendeur. Afin de garantir la bonne exécution des contrats d'achat/vente, le promettant-vendeur leur concédait un droit d'emption. Par la suite, le précité a cédé le bénéfice de ce droit à un tiers. Le recourant ne conteste pas avoir, durant les années en cause, déployé une activité dans le domaine de l'immobilier. Le nombre total d'actes juridiques afférents à chacun des neuf projets le démontre. La nature de son activité est en outre établie par le fait qu'il a investi CHF 150'000.- de ses propres deniers dans deux de ces projets. Il est sans importance que les promesses d'achat/vente aient été assorties d'une condition suspensive. Certes, l'existence d'une telle condition exerce une influence sur le moment de la naissance du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_705/2017 du 10 août 2018 = StR 11/2018 p. 889). Toutefois, cette question n'a pas à être examinée dans le cadre de la présente procédure, qui ne concerne que l'assujettissement du recourant. En outre, pour la même raison, il importe peu que la vente définitive soit intervenue entre le cessionnaire du droit d'emption et un tiers. Le recourant fait valoir qu'il a cédé gratuitement ses droits droit d'emption (p.ex. projet n° 1, contrat de cession conditionnelle du bénéfice des promesses de vente et d'achat et des droits d'emption du 1er mars 2012, art. 5), ce qui exclurait qu'il a déployé une activité entrepreneuriale. Cette objection n'est pas fondée. En effet, le présent litige concerne exclusivement son assujettissement et non la détermination des (éventuels) revenus tirés d'une activité lucrative, qui sera examinée dans la procédure de rappel et de soustraction d'impôt. Conformément à la jurisprudence exposée ci-dessus, les droits d'emption accordés au précité, puis cédés par celui-ci fondent son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois en qualité de titulaire d'un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissances réels, portant sur un immeuble sis en Suisse, respectivement dans le canton de Genève. Doit naturellement être faite exception de l'immeuble vaudois, qui ne peut fonder un assujettissement limité à Genève.

De plus, contrairement à ce qu'il soutient, il ne ressort d'aucune pièce du dossier qu'il aurait agi en qualité de représentant, d'organe, de fiduciaire ou encore de salarié des sociétés B\_\_\_\_\_ SA, C\_\_\_\_\_ SA et D\_\_\_\_\_ SA ou d'autres entités. Puisque le contribuable a agi en son nom propre, il est présumé l'avoir fait pour son propre compte.

- 12/13 - A/3069/2020 Cela étant, même s'il avait démontré qu'il avait agi pour le compte de tiers ou s'il avait été salarié des sociétés dont il est actionnaire, sa rémunération aurait été soumise à l'impôt à la source. Enfin, contrairement à ce qu'il soutient, le fait qu'il n'aurait pas disposé d'une installation fixe d'affaires à Genève durant les années en cause importe peu. En effet, un commerçant d'immeubles peut être assujetti en Suisse, respectivement à Genève de manière limitée, même s'il n'y dispose pas d'un établissement stable. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a assujetti le contribuable de manière

limitée aux impôts suisses et genevois.

**E. 18**

En dernier lieu, il convient d'analyser si une convention de double imposition ne fait pas obstacle à l'assujettissement limité du recourant.

**E. 19**

Les revenus provenant de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés (art. 6 § 1 CDI-F). L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés (art. 6 § 2 1ère phr. CDI-F).

**E. 20**

En l'occurrence, la CDI-F attribue à la Suisse le droit d'imposer le revenu de la vente des immeubles sis sur son territoire. En conséquence, cette convention ne s'oppose pas à l'assujettissement limité du recourant aux impôts suisses et genevois à raison du rattachement économique.

**E. 21**

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/13 - A/3069/2020

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