

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2588/2023-ICCIFD

ATA/715/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 juin 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Fouad SAYEGH, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 juin 2024 (JTAPI/615/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____ (ci-après : A_____) est une société sise dans la principauté de Monaco. Selon l'extrait du registre du commerce de Monaco du _____ 2020, elle est active dans le domaine d'aide et d'assistance en matière d'étude de marché, gestion et management de projets, stratégie d'entreprise, prospection commerciale, toutes opérations d'intermédiation et mise en relation en matière de rachats, fusions et partenariats d'entreprises.

b. Elle n'a jamais été soumise aux impôts en Suisse.

B. a. Par une « convention d'apporteur d'affaires » du 8 juin 2021, A_____ et la société genevoise B_____ (ci-après : B_____) – qui cherchait un acquéreur pour ses titres et/ou son immeuble sis à Genève (C_____) – ont notamment convenu que :

- « en cas de conclusion de [la] vente avec l'investisseur présenté » par A_____ , elle serait rémunérée pour son rôle d'apporteur d'affaires par une commission correspondant à 2.4% du prix de vente ;
- A_____ accomplirait toutes les activités nécessaires à la réalisation de cette vente, en travaillant avec tous les intervenants (acquéreur, notaire, avocat, propriétaires, etc.).

En préambule de cet acte, il était précisé que :

- A_____ avait déjà « identifié » un investisseur intéressé à acquérir des parts de B_____ et/ou de son immeuble genevois ;
- A_____ avait « commencé des discussions [...] avec l'acquéreur » et D_____ (ci-après : D_____), qui représentait le vendeur, et elle « continu[ait] ces discussions afin d'aboutir à des conditions de vente et prix final convenables pour le [v]endeur ».

b. Par un courrier du 17 novembre 2021, un fonds d'investissement immobilier zurichois a fait une offre à « l'intermédiaire », E_____ AG (ci-après : E_____), pour acquérir l'immeuble genevois de B_____ , pour un prix de CHF 49'000'000.-.

c. Le 1^{er} février 2022, A_____ a conclu avec l'entreprise monégasque F_____ un « mandat d'assistance », selon lequel cette dernière devait l'assister dans le cadre de la vente des parts de B_____ et/ou de son immeuble genevois.

d. Par contrat du 10 mars 2022, B_____ a cédé son immeuble genevois au fonds d'investissement zurichois, pour un prix de CHF 51'000'000.-.

e. Par courrier du 18 mars 2022, A_____ a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de l'assujettir aux impôts à Genève de manière limitée.

À la suite de la vente du 10 mars 2022, un consortium étranger – composé d'elle-même, G_____, F_____ et H_____ (ci-après : le consortium) - avait perçu, en sa qualité « d'intermédiaire et de conseil », une rémunération correspondant à 2.4% du prix de vente. Cette activité déployée par un consortium étranger avait créé un assujettissement fiscal limité en raison du rattachement économique au lieu de situation de l'immeuble. Ce consortium devait donc être imposé à Genève selon les règles applicables aux personnes morales.

Elle priait donc l'AFC-GE de lui attribuer un numéro de contribuable, « au nom et pour le compte du consortium étranger », afin qu'elle puisse satisfaire à ses obligations fiscales liées à l'opération immobilière en question.

f. Par courrier du 23 juin 2022, A_____ a demandé à l'AFC-GE d'annuler sa demande d'assujettissement limité du 18 mars 2022.

Le 8 juin 2021, elle avait été mandatée pour une mission « de conseil et d'assistance », en lien avec l'évaluation et la vente de B_____. Il s'agissait d'une convention d'apporteurs d'affaires fixant les modalités du mandat et la rémunération. Les intervenants à ce mandat étaient tous des sociétés étrangères, qui avaient réalisé « les travaux » depuis l'étranger et ne s'étaient jamais rendues à Genève pour la réalisation de leur mandat.

En octobre 2021, D_____ lui avait indiqué avoir présenté à B_____ un acquéreur potentiel pour son immeuble, à savoir un fonds d'investissement basé à Zurich. D_____ n'avait toutefois pas été en mesure de fournir les documents requis par l'acheteur et les négociations n'avançaient pas.

Constatant que ces négociations avaient échoué, elle avait recontacté son client et redéfini son mandat. Ainsi, elle avait été à nouveau mandatée pour fournir des prestations de conseil, en étroite collaboration avec d'autres sociétés étrangères avec lesquelles elle formait un consortium. La mission qui lui avait été confiée consistait à fournir tous les documents et toutes les informations utiles à la société de courtage D_____ pour lui permettre de poursuivre les négociations. Les conseils et autres services, y compris les siens, avaient tous été fournis depuis l'étranger, soit depuis les sièges des sociétés du consortium (Monaco et Italie). Elle n'avait jamais été en contact direct avec l'acheteur, mais s'était limitée à fournir à D_____ des conseils et de l'assistance dans la préparation de documents. Elle ne possédait pas de qualification particulière dans le secteur immobilier, et encore moins sur le marché genevois. Elle n'avait jamais reçu ni consulté l'offre d'achat présentée par l'acquéreur. Elle n'avait été informée de la signature du contrat de vente que la veille du rendez-vous chez le notaire. Dans ces conditions, elle ne pouvait être qualifiée d'intermédiaire, ni de courtière immobilière.

Elle avait été « contrainte » de s'annoncer auprès de l'AFC-GE dans le but de percevoir ses honoraires. Or, ceux-ci devaient être imposés uniquement au lieu du siège des différentes sociétés du consortium, car il ne s'agissait pas d'une commission de courtage. Le contrat qui la liait au vendeur ne pouvait en effet pas

être assimilé à un contrat de courtage, mais à un contrat de mandat. Les honoraires perçus pour la réalisation d'un contrat de mandat devaient être imposés au lieu du siège de la société.

g. Par courriel du 19 août 2022, A_____ a renvoyé son courrier du 23 juin 2022 à l'AFC-GE. Après un « examen plus approfondi » de son dossier, elle parvenait à la conclusion que son assujettissement n'avait pas lieu d'être.

h. Le 19 septembre 2022, elle a renvoyé son courriel à l'AFC-GE, lui demandant de lui indiquer où en était le traitement de sa demande. L'AFC-GE lui a répondu que « le nécessaire a[vait] été fait ». Par courriel du même jour, A_____ a demandé que l'AFC-GE précise son propos, et si elle allait recevoir un courrier pour clore le dossier.

i. Par courriel du 20 septembre 2022, l'AFC-GE a indiqué que « l'inscription de la société a[vait] été annulée, et qu'elle n'[était] pas assujettie dans le canton de Genève ».

j. Par courriel du 23 septembre 2022, A_____ a sollicité une décision écrite de non-assujettissement de la part de l'AFC-GE.

k. Par courrier du 27 septembre 2022, l'AFC-GE a indiqué à A_____ qu'à la suite de son « courriel du 23 septembre 2022 », elle l'avait rayée du rôle des contribuables, dès le 1^{er} janvier 2022.

l. Par courrier du 12 octobre 2022, l'AFC-GE a fait savoir à A_____ que son courrier du 27 septembre 2022 était « manifestement inexact » et qu'il devait être considéré comme « nul et non avenue ».

m. Par décisions du 10 février 2023, statuant sur la demande de A_____ du 18 mars 2022, l'AFC-GE a assujetti le consortium aux impôts de manière limitée.

Compte tenu du rôle actif exercé par le consortium lors de la vente de l'immeuble de B_____, de la nature de la rémunération obtenue et de la connexité directe entre l'activité du consortium et la concrétisation de la vente, ce dernier était intervenu à titre d'intermédiaire dans le cadre de cette opération et, en conséquence, était assujetti aux impôts de manière limitée.

C. a. Le 27 mars 2023, A_____ a formé réclamation contre ces décisions.

Si, à l'origine, elle avait reçu un mandat de courtage pour procéder à la recherche d'un acheteur, ce mandat n'avait toutefois jamais pu être exécuté. L'opération prévue n'avait pas pu se réaliser, de sorte que son rôle avait été modifié.

Le contrat de courtage initial n'avait pas pu être exécuté en tant que tel, mais avait été modifié en un contrat de mandat, avec une rémunération du type *success fee*. Son rôle était de fournir les documents nécessaires à la vente et de convaincre l'acheteur potentiel de procéder à l'acquisition envisagée, ce qui avait été fait grâce à un membre du consortium.

Son inscription au rôle des contribuables genevois avait été requise uniquement parce qu'D_____ refusait de lui verser sa commission avant l'accomplissement de cette formalité.

b. Par décisions du 6 juillet 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La nature juridique du contrat impliquant le consortium (mandat ou courtage immobilier) n'empêchait pas que celui-ci soit qualifié d'intermédiaire au sens de la loi fiscale. En effet, la notion d'intermédiaire était une notion plus large que celle de courtier. Aussi, afin d'être qualifié d'intermédiaire, il fallait contribuer de manière causale, et non nécessairement active, à la conclusion du contrat ayant pour objet une opération immobilière. En l'occurrence, le consortium avait manifestement exercé un rôle primordial et causal ayant permis de concrétiser la vente immobilière. Sans son intervention, la vente immobilière n'aurait pas pu avoir lieu. Il avait en effet fourni à la société D_____ des prestations de conseil, des documents et toutes les informations utiles lui permettant de poursuivre et conclure les négociations avec l'acheteur. En contrepartie, il avait touché une importante commission, calculée en fonction du prix de vente, ce qui matérialisait la connexité directe entre son intervention, d'une part, et l'aboutissement de la vente immobilière, d'autre part. Force était dès lors de constater que le consortium avait servi d'intermédiaire lors de la vente. Son assujettissement limité devait donc être confirmé.

Sa communication du 27 septembre 2022 ne constituait pas une décision. De plus, elle l'avait annulée par courrier du 12 octobre 2022.

D. a. Par acte du 10 août 2023, A_____, agissant pour son propre compte et pour celui du consortium, a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation et à ce que le consortium ne soit pas assujéti aux impôts de l'année 2022. Préalablement, elle a requis les auditions de son administrateur, J_____, et de l'administrateur d'D_____, I_____.

Dans le cadre de l'exécution de son mandat, D_____, en sa qualité de représentant du vendeur, était son interlocutrice. C'était D_____, au travers d'un courtier zurichois, E_____, qui avait trouvé l'acheteur potentiel à Zurich, en octobre 2021. À compter de cet instant, elle n'agissait plus comme apporteur d'affaires au sens de la convention de juin 2021, l'acheteur ayant été identifié par un courtier tiers et présenté directement à D_____, sans son assistance. Par la suite, D_____ ayant été dans l'impossibilité de fournir l'intégralité de la documentation requise par l'acheteur, mettant ainsi en péril la réussite de la transaction, elle avait repris contact avec le vendeur afin de « redéfinir le mandat » et l'assister d'une autre manière dans l'opération. Ainsi, la convention initiale avait été modifiée en un mandat d'une autre nature, par lequel elle devait fournir tous les documents et toutes les informations utiles à D_____ pour lui permettre de poursuivre les négociations avec l'acheteur. Elle avait ainsi agi comme prestataire de services pour le compte d'D_____. Le vendeur et elle-même étaient toutefois convenus de conserver la même

rémunération, aux mêmes conditions, que celle prévue par la convention de juin 2021, à condition que la vente se réalisât. C'était à la suite de ce nouveau mandat, et afin de l'exécuter, qu'elle avait sollicité l'assistance des trois autres sociétés du consortium.

Elle n'avait pas accompli un mandat de courtage, mais un mandat ordinaire qui n'engendrait pas d'assujettissement limité en Suisse.

b. Le 16 octobre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Selon elle, B_____ avait initialement confié à A_____, par le contrat du 8 juin 2021, un mandat de courtage-indication et de courtage-négociation, mais comme c'était D_____, représentante du vendeur, qui avait trouvé l'acheteur potentiel, tout en ne disposant pas des compétences nécessaires pour produire les éléments techniques et les analyses financières que cet acheteur exigeait, et donc des arguments commerciaux indispensables pour pouvoir négocier la vente avec succès, la partie courtage-indication du contrat initial avait été abandonnée, mais la partie courtage-négociation avait été maintenue. C'était en effet D_____, soit la représentante du vendeur, qui avait chargé A_____ de produire des éléments techniques, des analyses financières et des arguments commerciaux, soit tous les éléments nécessaires au volet courtage-négociation du contrat du 8 juin 2021 initial, qui avait manifestement été maintenu sur ce point. A_____ ne disposait pas davantage des compétences nécessaires pour fournir tous ces éléments, raison pour laquelle elle les avait sous-traités aux trois autres sociétés du consortium.

L'activité typique d'un courtier-négociateur consistait d'abord à produire les éléments techniques et les analyses financières concernant l'immeuble, puis à développer, sur la base de ces derniers, les arguments commerciaux susceptibles de convaincre l'acheteur, en fonction des exigences particulières de ce dernier. Celles-ci étaient élevées en l'espèce, le fonds d'investissement immobilier zurichois exigeant l'établissement d'une *due diligence*. En l'occurrence, ces éléments avaient été produits par A_____, et non par D_____, qui s'était limitée à les communiquer à l'acheteur. La prestation fournie par A_____ représentait dès lors l'essentiel de la valeur rémunérée par la commission de courtage de CHF 1'224'000.- convenue, alors que l'activité d'D_____ était mineure.

A_____ n'avait certes plus à chercher un acheteur, puisque ce dernier avait été trouvé par D_____, mais le vendeur lui avait demandé de produire tous les éléments nécessaires à la négociation avec cet acheteur. Par conséquent, le volet du contrat du 8 juin 2021 prévoyant que A_____ devait accomplir toutes les activités nécessaires à la conclusion de cette affaire, en travaillant avec tous les intervenants (acqureur, notaire, avocat, propriétaires, etc.), avait manifestement été maintenu. Ainsi, il existait un lien évident entre l'activité de A_____ et la décision de l'acheteur potentiel trouvé par D_____.

Enfin, la notion d'intermédiaire était plus large en droit fiscal qu'en droit civil, ce tant au plan formel qu'au plan économique.

c. Par réplique du 8 janvier 2024, A_____ a persisté dans ses conclusions.

Elle contestait son assujettissement au motif que la décision de l'AFC-GE du 8 (*recte* : 27) septembre 2022, confirmant son non-assujettissement, était entrée en force le 10 octobre 2022, de sorte qu'elle ne pouvait plus être remise en cause. En effet, le courrier de l'AFC-GE du 27 septembre 2022 constituait une décision au sens de l'art. 4 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Il s'agissait d'une décision incidente qui était entrée en force après l'échéance du délai de dix jours suivant sa notification. L'AFC-GE ne disposait d'aucune voie de droit pour la modifier ou l'annuler. En conséquence, la décision d'assujettissement du 8 (*recte* : 12) octobre 2022 violait l'autorité de la chose jugée de la décision du 27 septembre 2022, si bien qu'elle devait être annulée pour ce seul motif.

d. Par duplique du 8 février 2024, l'AFC-GE a maintenu sa position.

Son courrier du 27 septembre 2022 résultait d'une erreur qu'elle avait rectifiée par lettre du 12 octobre 2022. Dans la mesure où il constituait une décision sur l'assujettissement, ce courrier était attaquant dans un délai de 30 jours et ne pouvait donc entrer en force avant l'échéance de ce délai. Or, elle avait rectifié l'erreur y contenue par lettre du 12 octobre 2022, soit avant l'expiration de ce délai. Ainsi, la décision, contenue le cas échéant dans le courrier du 27 septembre 2022, n'était jamais entrée en force.

e. Dans ses écritures spontanées du 28 mars 2024, A_____ a notamment objecté que l'AFC-GE n'était pas légitimée à révoquer sa décision de non-assujettissement du 27 septembre 2022.

f. Par jugement du 24 juin 2024, le TAPI a rejeté le recours.

La notion d'intermédiaire était plus large en droit fiscal qu'en droit civil, en ce sens qu'il suffisait de contribuer de manière causale à la réalisation de l'opération immobilière et d'en percevoir une commission, comme c'était le cas en l'espèce. A_____ devait donc être considérée comme intermédiaire et, en conséquence, faire l'objet d'un assujettissement limité aux impôts pour l'année 2022.

E. a. Par acte posté le 25 juillet 2024, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation du 6 juillet 2023, au renvoi de la cause au TAPI et à ce qu'elle ne soit pas assujettie à l'impôt en Suisse pour la période fiscale 2022. Préalablement, elle a requis l'audition de I_____.

Elle se plaignait de la violation de son droit d'être entendue par le refus d'entendre des témoins, de l'appréciation arbitraire des faits, de l'illicéité de la révocation de la décision du 27 septembre 2022 et de la violation des dispositions légales relatives au rattachement économique des personnes morales.

b. Le 5 août 2024, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.

c. Le 20 septembre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il n'était pas contesté que l'acquéreur de l'immeuble avait été présenté par D_____. La recourante ne pouvait dès lors plus poursuivre l'activité de courtage-indication, mais elle avait poursuivi et accompli l'activité de courtage-négociation, qui lui avait également été confiée par contrat du 8 juin 2021.

La documentation importante et les informations décisives qu'elle avait pu fournir, en recourant aux autres sociétés du consortium, avaient constitué les arguments qui, lors des négociations avec le fonds d'investissement immobilier intéressé à acheter l'immeuble, avaient convaincu ce dernier de l'acquiescer et du fait que le prix demandé correspondait à la valeur de l'immeuble. Ce fait était confirmé par le type de rémunération convenue en faveur de la recourante, qui était proportionnelle au prix de vente. Le fait que sa rémunération soit soumise à la condition que la vente soit conclue était également typique d'un contrat de courtage-négociation.

Il résultait des allégations de la recourante qu'D_____ ne pouvait pas produire la documentation nécessaire à la négociation, ni développer les arguments commerciaux reposant sur cette documentation. Ces documents avaient donc été établis par la recourante et les autres membres du consortium. Ces derniers avaient, ce faisant, joué un rôle causal et décisif dans le processus ayant abouti à la vente immobilière, qui était suffisant pour qualifier sur le plan fiscal l'activité déployée d'activité d'intermédiaire.

Le courrier du 27 septembre 2022 résultait d'une erreur de l'AFC-GE. La décision incidente de non-assujettissement contenue le cas échéant dans ce courrier n'était pas entrée en force et ne liait pas l'AFC-GE, puisque son courrier du 12 octobre 2022 avait été notifié à la recourante avant l'expiration du délai de réclamation de 30 jours et la révoquait.

d. Le 18 décembre 2024, I_____ a été entendu en qualité de témoin lors d'une audience de comparution personnelle et d'enquêtes.

Il a indiqué qu'D_____ s'était chargée, seule, de l'ensemble de la négociation pour l'immeuble sis C_____. Elle avait procédé à toutes les étapes principales et avait reçu l'administrateur du fonds acquéreur. Elle avait notamment visité les lieux, préparé les contrats avec le notaire et revu les décomptes.

Les prestations que A_____ avait fournies l'avaient été au vendeur exclusivement, avec lequel elle était en contact. Il ne pouvait pas dire qu'elle avait aidé D_____ dans le mandat de négociation. Il ne savait pas quelles prestations elle avait fournies au vendeur. Il n'avait pas constaté qu'il y aurait eu des contacts entre A_____ et l'acheteur.

Le premier contact avec l'acquéreur avait été effectué par un agent immobilier à Genève à l'été 2021. L'acheteur n'était initialement pas intéressé, car le prix lui paraissait trop élevé. Le vendeur avait informé D_____ plus tard que le fonds – qui a finalement acquis l'immeuble – serait probablement intéressé. C'était à partir

de ce moment que celle-ci avait « vraiment engagé la négociation ». Cette dernière avait duré de mi-novembre 2021 jusqu'à l'acte de vente le 10 mars 2022.

Il ne pouvait pas accepter que le travail d'D_____ soit décrit comme celui d'un simple messenger. Elle avait eu tous les contacts avec l'acheteur, notamment pour la négociation, l'accès au bâtiment et à l'état locatif. Lors de la signature chez la notaire, il y avait quatre personnes présentes, à savoir la notaire, un administrateur de la venderesse, un administrateur de l'acquéreur et lui-même. Aucun représentant de A_____ n'était présent lors de la vente.

Il ne savait pas pourquoi A_____ avait fait des démarches auprès de l'AFC-GE pour clarifier ou demander son assujettissement à raison de cette opération. Il ne savait pas non plus si le vendeur avait transmis directement des documents à l'acheteur.

Il n'y avait pas une raison particulière pour laquelle l'offre initiale de CHF 49'000'000.- était passée à CHF 51'000'000.-. C'était « l'art de la négociation » et il avait utilisé « plusieurs arguments ».

e. À l'issue de l'audience, un délai au 31 janvier 2025 a été fixé aux parties pour formuler leurs observations finales, après quoi la cause serait gardée à juger.

f. Le 29 janvier 2025, A_____ a persisté dans ses conclusions.

La question centrale était de déterminer l'identité du courtier-négociateur. Or, il découlait du témoignage de I_____ que les négociations avaient été exclusivement menées par D_____. Même si le témoin n'avait pas pu déterminer avec précision le rôle occupé par A_____, il était certain que cette dernière n'avait pas joué un rôle central dans l'opération, ni encore moins un rôle causal dans la vente de l'immeuble en question.

g. Le 31 janvier 2025, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Il résultait du témoignage de I_____ que les documents établis par A_____, nécessaires pour établir la « due diligence » que l'acheteur exigeait, avaient été communiqués à ce dernier sans passer par D_____. Le témoin n'avait en particulier pas indiqué qu'D_____ aurait effectué les analyses financières nécessaires à l'établissement de cette *due diligence*. Le rôle d'intermédiaire joué par A_____ avait été davantage causal et déterminant que le rôle joué par D_____ dans la décision du fonds d'acheter l'immeuble. Il n'était pas démontré que A_____ aurait demandé son assujettissement limité par courrier du 18 mars 2022 au seul motif qu'D_____ et le vendeur représenté par cette dernière auraient subordonné le paiement de sa commission de courtage-négociation à une telle demande. Son assujettissement limité à raison de son activité d'intermédiaire était dès lors justifié.

h. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

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

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).

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).

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.

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.

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

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

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).

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).

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, 2^e éd., 2017, n. 4 *ad* art. 132 LIFD).

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).

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, 2^e éd., 2018, p. 328 n. 931).

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

sa décision pendant le délai de réclamation sans conditions particulières. La révocation querellée ne prête ainsi pas le flanc à la critique.

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.

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).

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).

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).

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).

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).

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).

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).

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 démontrait qu'il existe un rapport de connexité étroit 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).

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)

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).

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.

5. Vu l'issue du litige, un émoulement 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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature de la recourante ou de son mandataire ; il doit être adressé au

Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Fouad SAYEGH, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Eleanor MCGREGOR,
Fabienne MICHON RIEBEN, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. MAZZA

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :