RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2386/2021 ICC JTAPI/1256/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 décembre 2021

dans la cause

A_____ SA, représentée par BERNEY ASSOCIES SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation cantonale 2019 de A_____ SA (ci-après : la société), dont le but consiste en : « promotion et la réalisation d'ouvrages basés sur des concepts mettant l'accent sur la qualité architecturale et la construction rationnelle ». Son siège se trouve à Genève.

2. Dans sa déclaration fiscale 2019, la société a fait état d'un bénéfice et d'un capital imposables s'élevant à respectivement CHF 1'957'629.- et à CHF 1'804'070.-, intégralement imposables dans le canton.

3. Par bordereau d'ICC daté du 25 mars 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la contribuable pour l'année 2019 sur la base des éléments déclarés par elle.

4. Le 29 avril 2021, la société a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

   Son chiffre d'affaires se composait essentiellement d'un gain réalisé sur une promotion immobilière dans le canton de Vaud. Dès lors que celui-ci constituait un for spécial, il convenait de procéder à une répartition intercantonale des éléments imposables et d'attribuer au canton de Vaud ce bénéfice et le capital.

   La société a joint une nouvelle déclaration fiscale. Il en découlait un bénéfice et un capital imposables s'élevant à respectivement CHF 1'957'629.- et à CHF 1'804'070.-. La part de ces éléments, imposable dans le canton, était nulle.

5. Par décision du 17 juin 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

   Le gain réalisé sur la vente du projet immobilier vaudois s'apparentait à des commissions de courtage, dans la mesure où la société n'avait jamais été propriétaire des immeubles vendus. Dans les rapports intercantonaux, celles-ci devaient être attribuées et imposées au for d'exploitation des courtiers, soit à Genève, et non au lieu où la promotion avait été réalisée.

6. Par acte du 12 juillet 2021, la société a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à la réforme de la décision du 17 juin précédent en ce sens que le bénéfice tiré de la promotion et le capital y relatif ne soient pas imposables à Genève.

   Depuis 2008, elle avait développé, en collaboration avec un bureau d'architecte, un projet immobilier à B_____ (Vaud), portant sur la réalisation de huit villas de deux logements en PPE sur plusieurs parcelles. Elle avait conclu divers contrats d'entreprise avec des maîtres d'ouvrage intéressés à la construction de villas. Le coût total du chantier s'était élevé à quelque CHF 22 millions. En tant qu'entrepreneur général, bien que n'ayant pas directement participé aux divers

travaux de constructions, elle les avait dirigés, coordonnés et surveillés, sous sa propre responsabilité. Elle avait également fourni les infrastructures nécessaires au bon déroulement du chantier. Le bénéfice résultant du projet avait été comptabilisé en 2019.

C'était à tort que l'AFC-GE assimilait son bénéfice à des commissions de courtage. Celles-ci avaient été perçues par C_____ SA. Le projet vaudois correspondait à la notion d'établissement stable. En effet, la phase de construction s'était étalée sur presque trois ans et, si l'on prenait en compte la phase de pré-construction, le projet avait duré plus de dix ans. En présence d'un établissement stable, il se justifiait de fractionner la souveraineté fiscale entre Vaud et Genève.

Alternativement, le gain devait être considéré comme un bénéfice réalisé par une entreprise effectuant un commerce d'immeubles. Dès lors qu'elle avait déployé une activité d'entrepreneur général dans le canton de Vaud, elle devait y être assujettie de manière limitée.

7. Dans sa réponse du 7 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La société n'avait pas disposé d'un établissement stable dans le canton de Vaud. En particulier, la livraison des lots devait avoir lieu quatorze mois après le début des travaux pour un prix unitaire de CHF 1'770'000.-. L'on ne se trouvait par ailleurs pas en présence d'importants chantiers de constructions, tel qu'exigé par la jurisprudence. Pour constituer un établissement stable, le chantier aurait dû comporter des routes d'accès, des monte-charges, des installations de conditionnement, des cantines, des hôpitaux de chantier, des parcs de machines, des ateliers de réparation et des bureaux de direction de chantier, existant pendant plusieurs années et érigés, cas échéant, pour la durée de l'exploitation.

Par ailleurs, puisque la recourante n'était pas propriétaire des immeubles vendus, elle ne pouvait pas non plus être considérée comme un commerçant d'immeubles.

8. Dans sa réplique du 13 octobre 2021, la société a maintenu son recours.

Le chantier litigieux avait duré au moins deux ans et demi, si bien que l'on devait admettre une activité d'une certaine durabilité exercée sur le sol vaudois. Il avait par ailleurs nécessité la mise en place d'infrastructures importantes allant au-delà de celles d'un chantier standard. Il avait requis un équipement complet du terrain, ainsi que la construction de murs phoniques et de voies d'accès permettant de rallier le nouveau quartier au village de B_____. Le chiffre d'affaires de la recourante pouvait être estimé à environ CHF 28 millions (CHF 1'770'000.- x 16), ce montant se rapprochant d'un chiffre d'affaires de CHF 39 millions, que le Tribunal fédéral avait admis comme justifiant une imposition limitée au lieu de l'exercice du chantier (RDAF 2011 II 379).

9. Par duplique du 2 novembre 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

EN DROIT

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).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

3. La société conteste l'imposition à Genève du gain réalisé sur la promotion immobilière vaudoise, en raison du fait qu'il a été réalisé par un établissement stable sous forme d'un chantier de construction, alternativement parce qu'elle doit être considérée comme un commerçant d'immeubles.

4. 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 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).

   La LHID ne contient aucune définition de l'établissement stable.

5. 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.

6. Dans l'arrêt publié aux ATF 110 Ia 190 consid. 4c (JdT 1986 I 51), le Tribunal fédéral a modifié sa jurisprudence antérieure. Il considère désormais que la reconnaissance des chantiers de constructions en tant qu'établissements stables ne dépend plus 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.

7. Dans une jurisprudence plus récente (arrêt 2C_518/2010 du 9 février 2011 in RDAF 2011 II 379 consid. 4.1 à 4.4), le Tribunal fédéral a retenu qu'il existe un établissement stable lorsqu'une société possède des structures et des installations matérielles permanentes qui forment une partie de l'entreprise en-dehors du canton et grâce auxquelles l'activité technique et commerciale est exercée d'une manière qualitativement et quantitativement relevante. 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, ce n'est que les revenus fixes provenant de chaque chantier qui peuvent être pris en compte.

   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 démontraient qu'il ne s'agissait pas d'un chantier important. Les frais de l'un d'eux s'élevaient à un peu plus de CHF 6 millions.

   Le Tribunal fédéral a relevé qu'aucune analogie ne pouvait être tirée avec l'arrêt du 8 juin 2009 de la Chambre de droit fiscal du Tribunal d'appel du canton du Tessin (ci-après : la chambre de droit fiscal).

8. Dans l'arrêt du 8 juin 2009 susmentionné, la recourante, filiale d'une société allemande, formait avec trois autres sociétés un consortium de construction, lequel s'était vu attribuer une partie de la construction d'un tunnel routier au Tessin. Le fisc de ce canton l'avait assujettie de façon limitée à raison de l'exploitation d'un établissement stable, ce que la contribuable contestait.

   La chambre de droit fiscal a retenu que la construction de grands ouvrages est souvent décidée par plusieurs entrepreneurs, formant un consortium de construction, qui est une société simple. Avec son contrat de constitution, deux ou plusieurs personnes se réunissent pour atteindre un but commun avec des forces

ou des moyens communs. Selon la jurisprudence, une société faisant partie d'un consortium, qui réalise un projet de construction important sur plusieurs années et dispose d'installations fixes, d'une gestion propre et d'une comptabilité séparée, dispose d'un établissement au lieu d'exécution des travaux, ce qui justifie l'imposition de la société dans le canton où elle se trouve

En l'occurrence, il n'était pas contesté que la recourante faisait partie d'un consortium de construction. L'ensemble des travaux, dont le coût budgété s'élevait à quelque CHF 39 millions, avait duré au moins trois ans et le consortium tenait sa propre comptabilité. Il se justifiait dès lors de retenir l'existence d'un établissement stable au Tessin.

9. En résumé, 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 constructions ou de montage ouverts pendant douze mois au moins constituent un établissement stable (Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2ème édition, 2013, § 376, p. 126).

10. 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).

11. En l'espèce, la contribuable soutient que le gain qu'elle a obtenu sur le projet immobilier vaudois représente un bénéfice réalisé par un établissement stable. Alternativement, ce montant constitue un produit réalisé par un commerçant d'immeubles.

L'AFC-GE ne partage pas son point de vue. Elle soutient que les conditions pour admettre l'existence d'un établissement stable dans le canton de Vaud ne sont pas remplies. Par ailleurs, n'étant pas propriétaire des immeubles vendus, la précitée ne peut être considérée comme un commerçant d'immeubles.

12. L'arrêt de la chambre de droit fiscal du 8 juin 2009 cité par le Tribunal fédéral dans son arrêt publié in RDAF 2011 II 379 n'est d'aucun secours à la recourante. En effet, celle-ci a agi comme entrepreneur général. Toutefois, elle ne prétend pas – et il ne ressort pas des pièces du dossier – qu'elle faisait partie d'un consortium de construction, au contraire de la contribuable ayant saisi la juridiction tessinoise. Or, pour la chambre de droit fiscal, la participation à un tel consortium constituait

l'un des critères déterminants pour retenir que la contribuable exploitait un établissement stable au Tessin.

Selon les propres explications de la recourante, le projet porte sur l'édification de huit villas de deux logements. Puisqu'il ne concerne que la construction de quelques villas individuelles, celui-ci ne peut être qualifié d'important chantier de construction, à l'instar de ce qui a été retenu par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 9 février 2011. En outre, la contribuable n'a pas démontré que le chantier disposait d'installations autres que les installations courantes qui se trouvent d'ordinaire sur un chantier.

Il s'ensuit que les éléments constitutifs d'un établissement stable dans le canton de Vaud ne sont en l'espèce pas réunis.

13. 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).

14. Est assujetti dans le canton à raison d'un rattachement économique celui qui fait le commerce d'immeubles dans un canton ou qui sert d'intermédiaire sans y avoir son domicile ou son séjour au regard du droit fiscal. Les points de rattachement « faire le commerce » et « servir d'intermédiaire » se réfèrent uniquement à des immeubles appartenant à des tiers, car pour ses propres immeubles, il existe un rattachement économique dans le canton de situation de l'immeuble à raison de la propriété de celui-ci (Stefan OESTERHELT, Moritz SEILER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3ème édition, 2017, art. 4, § 25, p. 90 et art. 21, § 24, p. 531).

15. 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 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).

16. Lorsque l'immeuble du commerçant professionnel d'immeubles destiné à la vente se trouve dans un canton où l'entreprise n'a pas d'établissement stable, ni son siège, il ne constitue pas un établissement stable du commerçant dans le canton de

situation. Les actifs immobiliers sont ventilés en fonction de leurs lieux de situation, ce qui signifie en particulier que les immeubles destinés à la vente sont attribués au canton de situation. Pour les personnes morales, une répartition des dettes n'est pas nécessaire, car la part au capital imposable est déterminée en fonction du pourcentage d'actif attribué à chaque canton. Les rendements immobiliers bruts générés par les immeubles destinés à la vente sont attribués de manière objective au canton du lieu de situation. Il en va de même des frais d'acquisition du revenu immobilier, c'est-à-dire des frais d'entretien et d'administration, des charges d'immeubles et des amortissements. Il semble qu'en pratique le canton du lieu de situation doit également admettre en déduction un forfait de 5 % du rendement immobilier brut à titre de part aux frais généraux du commerçant professionnel, respectivement de l'entreprise générale de construction. Les intérêts passifs sont répartis proportionnellement, en fonction des actifs localisés. Le gain immobilier provenant de la vente d'immeubles (qui constituent des actifs circulants) est imposable exclusivement dans le canton de situation. Le canton de situation doit admettre en déduction toutes les charges en rapport direct avec la vente de l'immeuble, ainsi qu'une part des frais généraux du commerçant d'immeubles, tels le salaire du personnel, les frais de voyage, de téléphone, de port, etc. (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., § 1093-1109, p. 323-326).

17. En l'espèce, l'AFC-GE soutient que dans la mesure où la société n'était pas propriétaire des biens immobiliers vendus, elle ne peut être qualifiée de commerçant d'immeubles. Le gain qu'elle a réalisé doit être assimilé à des commissions de courtage, qui doivent être attribuées au for d'exploitation des courtiers, en l'occurrence Genève.

    Cette thèse ne peut être suivie. En effet, il importe peu que la société n'ait pas été propriétaire des immeubles aliénés, étant donné qu'en matière de double imposition intercantonale, les commerçants d'immeubles et les entreprises générales de constructions sont traités de manière identique. En conséquence, la précitée doit être qualifiée de commerçant d'immeubles au sens des art. 3 al. 1 let. d LIPM et 21 al. 1 let d. LHID. Dès lors, le bénéfice qu'elle a réalisé dans le cadre du projet de B_____ doit être taxé dans le canton de situation des immeubles, c'est-à-dire Vaud, et non dans celui de son siège, à savoir Genève. En conséquence, c'est à tort que l'autorité intimée a attribué l'entier du bénéfice imposable au canton de Genève.

    Cela étant, le montant du gain réalisé dans le canton de Vaud ne ressort pas des pièces du dossier. La cause doit ainsi être renvoyée à l'AFC-GE pour instruction à ce sujet et nouvelle taxation cantonale 2019.

18. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement.

19. En application des art. 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), la recourante est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 12 juillet 2021 par A_____ SA contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 juin 2021 ;

2. l'admet partiellement ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour instruction et nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

4. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière