

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3069/2020-ICCIFD

ATA/1341/2021

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 décembre 2021

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Monsieur Jean-Marc WASEM, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 juin 2021 (JTAPI/636/2021)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____1970, était domicilié en France du 2 juin 2010 au 31 décembre 2019. Auparavant, soit du 1^{er} octobre 2009 au 1^{er} juin 2010, il vivait à Genève où il est revenu dès le 1^{er} janvier 2020.

Il est actionnaire des sociétés B_____ SA, C_____ et D_____ SA, ayant leur siège social dans les cantons de Genève pour les deux premières et de Neuchâtel pour la troisième.

- 2) Par arrêt du 15 octobre 2013, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a rejeté le recours du contribuable et de son épouse concernant leurs taxations 2005 à 2008. Le litige portait sur la déduction des pertes de l'activité commerciale de M. A_____, considéré comme un indépendant dans le domaine de la promotion immobilière.

- 3) Par pli du 28 novembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé M. A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2011 et 2012 ainsi qu'en tentative de soustraction pour les périodes 2013 à 2017.

En son nom, il avait effectué, à Genève, plusieurs ventes immobilières, signé plusieurs cessions conditionnelles et partielles de droit d'emption, acquis plusieurs terrains dans le but de réaliser une promotion immobilière et conclu des contrats de courtage exclusif. Il était également administrateur et actionnaire de plusieurs sociétés dans le domaine de l'immobilier.

Compte tenu de son cursus, de ses relations, de son activité dans le domaine de l'immobilier et de la fréquence des transactions, il avait exercé une activité indépendante. Les ventes ainsi que les commissions perçues devaient donc être imposées à titre de revenu de l'activité commerciale via l'établissement d'états financiers. Il était ainsi assujéti de manière limitée dans le canton de Genève.

Un délai lui était imparti pour remplir ses déclarations fiscales 2011 à 2017 ou pour contester son assujettissement.

- 4) M. A_____ a contesté son assujettissement.

Il n'avait jamais réalisé d'opération à titre personnel dans le canton de Genève, hormis l'acquisition d'une parcelle sur la commune de Plan-les-Ouates en 2015, laquelle n'avait généré aucun bénéfice lors de sa revente et avait été déclarée à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI).

L'AFC-GE ne se référait à aucune transaction qu'il aurait effectuée en son nom, ni à aucune date, qui justifierait l'activité économique déployée à Genève et

les périodes fiscales visées, permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, ainsi que d'une procédure pour soustraction d'impôt.

- 5) Par pli du 28 juin 2019 faisant suite à un entretien du 12 juin 2019 avec l'AFC-GE, M. A_____ a maintenu sa position.

Il n'avait pas eu accès aux documents alors évoqués par celle-ci, qui justifieraient son assujettissement limité. Il avait certes signé des promesses d'achat avec clause de substitution, mais au profit d'un tiers. Hormis l'immeuble de Plan-les-Ouates, l'acte avait été enregistré entre le vendeur et une des personnes morales qu'il détenait. À aucun moment, il n'avait, à titre personnel, fait commerce d'immeubles à Genève, ni servi d'intermédiaire dans des opérations immobilières, justifiant l'existence d'un assujettissement limité.

- 6) Par décision du 31 juillet 2019, l'AFC-GE a assujetti M. A_____ de manière limitée à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les périodes fiscales 2011 à 2017.

Depuis l'année fiscale 2011, avaient été signés au nom du précité : six contrats de promesse d'achat/vente, six contrats d'achat/vente, un contrat de droit d'emption, trois contrats de courtage, deux conventions de partenariat, quatre contrats de cession, un contrat de division parcellaire, sept conventions de prêt, un contrat de réquisition de transfert. En outre, deux factures et trois transferts bancaires avaient été émis en son nom et deux notes d'honoraires le mentionnaient comme vendeur.

Tous ces contrats indiquaient une adresse dans le canton de Genève, mentionnaient qu'il supportait les risques et qu'il percevait des commissions. L'activité immobilière s'exerçait à long terme, à l'adresse rue E_____, à Genève. Tous revenus de l'activité indépendante en lien avec l'établissement stable étaient imposables à cette adresse. Le fait de payer l'IBGI ne le dispensait pas de remplir une déclaration fiscale, si les achats/ventes et les commissions relevaient d'une activité de promoteur immobilier ou de courtier indépendant.

- 7) M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de cette décision.

Reprenant ses précédents arguments en les développant, il contestait déployer une activité lucrative indépendante à Genève en lien avec un établissement stable au motif que ses éléments constitutifs n'étaient pas réalisés.

Il n'exerçait pas, à titre personnel, une activité entrepreneuriale au travers d'une base fixe d'affaires dans le canton de Genève. Il n'avait tiré aucun profit du fait qu'il avait été partie à une simple promesse de vente ou d'achat. La substitution et la cession du droit d'emption s'étaient effectuées à titre gratuit. L'intégralité de l'activité, de la valeur ajoutée et donc du bénéfice avait été réalisée au stade de la valorisation de la parcelle par des sociétés dont il était

actionnaire. Les profits avaient été fiscalisés par les sociétés. L'activité commerciale était réalisée par celles-ci et consistait en la valorisation des parcelles. Il ne disposait d'aucune installation fixe d'affaires en Suisse, en particulier à Genève. Les adresses genevoises étaient utilisées exclusivement par sa mère à titre de résidence principale.

- 8) Par décision du 28 août 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Après analyse des projets immobiliers, il apparaissait que M. A_____ avait agi juridiquement et économiquement de manière indépendante. Il avait piloté pas moins de neuf projets en cinq ans et signé en son nom plus de quarante contrats, en indiquant que le centre d'exploitation commercial se trouvait à l'adresse rue D_____ à Genève.

Il effectuait une analyse des opportunités d'acquisition de terrains, des études de faisabilité et de marché en vue d'effectuer le meilleur projet immobilier, exécutait des tâches administratives dans le but d'obtenir un permis de construire, procédait à de la recherche de financement, planifiait et suivait la construction des futurs bâtiments vendus et prenait des risques de manière personnelle en versant des acomptes importants et en concluant des prêts avec des taux d'intérêt élevés. De par ces tâches, il exerçait une activité libérale à l'adresse précitée.

Étant bénéficiaire d'un droit d'emption dès la promesse d'achat des projets qu'il avait pilotés, M. A_____ possédait un droit réel par l'annotation au registre foncier (ci-après : RF). Ce droit lui conférait notamment une garantie et provoquait une situation économique pour chaque droit d'emption sur le canton de Genève qui se fondait sur un assujettissement limité.

- 9) Par acte du 30 septembre 2020, M. A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision en contestant son assujettissement limité.

L'AFC-GE indiquait qu'il aurait à son actif plusieurs développements immobiliers dont il avait pu dégager des bénéfices de manière directe, mais sans apporter la moindre preuve économique, ni un quelconque chiffre de ces prétendus bénéfices.

À l'appui de son recours, M. A_____ a notamment produit :

- une copie des contrats de bail pour l'adresse rue D_____ à Genève au nom de Madame F_____, sa mère, dès les 1^{er} décembre 2008 et 1^{er} mai 2015 ;
- divers actes de cession partielle de droit d'emption, de cession de parcelle, de cession conditionnelle du bénéfice des promesses de vente et d'achat des droits d'emption relative à une parcelle, de promesses et de

vente conclus entre 2015 et 2016 à son nom avec pour adresse rue E_____ à Genève ;

- une copie de notes d'honoraires adressées à B_____ SA le 18 mai 2015 concernant la vente de villas visées par les actes précités ;
- une réquisition du 19 mai 2015 de transfert à B_____ SA de parts de parcelles en copropriété à Chavannes-des-Bois ;
- plusieurs procurations du mois d'avril 2015 en faveur de M. A_____ en lien avec des parcelles sises à Chavannes-des-Bois, lui donnant mandat de procéder à divers actes en lien avec celles-ci, soit de signer les actes en permettant la division et la vente.

10) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Selon la base de données Calvin, M. A_____ était domicilié à la rue E_____ à Genève du 1^{er} octobre 2009 jusqu'au 1^{er} juin 2010, alors que durant cette période, le contrat de bail était déjà établi au nom de sa mère. Il avait par ailleurs indiqué exercer une activité lucrative indépendante à cette adresse durant cette période, selon sa déclaration fiscale 2010.

L'absence de bénéfice résultant de l'activité déployée par M. A_____ n'indiquait pas qu'il fût inexistant, mais qu'il n'avait pas été formalisé.

L'AFC-GE a notamment produit les documents relatifs aux neuf projets immobiliers.

11) Les parties ont respectivement répliqué et dupliqué en maintenant leurs positions.

12) Par jugement du 21 juin 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Ce dernier ne contestait 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 démontrait. La nature de son activité était en outre établie par le fait qu'il avait investi CHF 150'000.- de ses propres deniers dans deux de ces projets. Il était sans importance que les promesses d'achat/vente aient été assorties d'une condition suspensive. Certes, l'existence d'une telle condition exerçait une influence sur le moment de la naissance du revenu. Toutefois, cette question n'avait pas à être examinée dans le cadre de cette procédure, qui ne concernait que son assujettissement. Pour la même raison, il importait peu que la vente définitive soit intervenue entre le cessionnaire du droit d'emption et un tiers.

Le fait qu'il avait cédé gratuitement ses droits d'emption n'était pas pertinent dans la mesure où le litige concernait exclusivement son assujettissement et non la détermination des (éventuels) revenus tirés d'une activité lucrative. Cette question serait examinée dans la procédure de rappel et de soustraction d'impôt. Conformément à la jurisprudence en la matière, les droits d'emption accordés à M. A_____, puis cédés par celui-ci, fondaient son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois en qualité de titulaire d'un droit, portant sur un immeuble sis en Suisse, particulièrement dans le canton de Genève. Il devait être fait exception de l'immeuble vaudois, qui ne pouvait fonder un assujettissement limité à Genève.

Il ne ressortait d'aucune pièce du dossier que M. A_____ avait 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. Puisqu'il avait agi en son propre nom, il était présumé l'avoir fait pour son propre compte. Même s'il avait démontré avoir agi pour le compte de tiers ou être salarié des sociétés dont il était actionnaire, sa rémunération aurait été soumise à l'impôt à la source.

Le fait qu'il n'aurait pas disposé d'une installation fixe d'affaires à Genève durant les années en cause importait peu. Un commerçant d'immeuble pouvait être assujetti en Suisse, notamment à Genève, de manière limitée, même s'il n'y disposait pas d'un établissement stable. L'AFC-GE avait donc à juste titre assujetti M. A_____ de manière limitée aux impôts suisses et genevois.

La Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (avec prot. add. ; CDI-F - RS 0.672.934.91) attribuait à la Suisse le droit d'imposer le revenu de la vente des immeubles sis sur son territoire. Elle ne s'opposait donc pas à l'assujettissement limité de M. A_____ aux impôts suisses et genevois à raison du rattachement économique.

- 13) Par acte du 29 juillet 2021, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, en concluant à son annulation.

Le TAPI avait fait une interprétation erronée la jurisprudence à laquelle il s'était référé. L'annotation d'un droit d'emption ne pouvait à elle seule fonder un assujettissement fiscal limité. De tels droits n'étaient susceptibles de constituer un assujettissement fiscal limité que lorsque le revenu était en étroite connexité avec l'immeuble. In casu, il n'y avait aucun revenu lié à l'obtention ou à la cession de ces droits d'emption.

Il n'était pas contesté qu'il avait signé différents contrats de promesse d'achat/vente portant notamment sur des parcelles sises sur le canton de Genève. Toutefois, il agissait alors pour le compte des sociétés B_____ SA, C_____ SA

et D_____ SA. À titre d'exemple, le courrier du 20 janvier 2016 joint à ses écritures en attestait. Si celui-ci était signé par lui, il était rédigé sur une lettre avec le papier en-tête de C_____ SA, prouvant qu'il intervenait dès l'origine au nom de celle-ci. Agissant pour le compte des sociétés précitées, il s'était contenté de signer des promesses d'achat/vente, mais ne s'était pas porté acquéreur des biens dès lors qu'il avait fait systématiquement usage de la faculté de substitution inscrite dans les actes à titre gratuit. Le contrat final de cession des terrains intervenait toujours entre le cédant (promettant/vendeur) et un tiers acquéreur. L'activité entrepreneuriale (avec réalisation de profits) consistant uniquement en la mise en valeur des parcelles, était réalisée par des personnes morales qui lui appartenaient. L'acompte qui pouvait être versé à la signature de l'acte de promesse d'achat/vente était avancé par ses sociétés en charge des futures promotions. Le risque économique était ainsi directement supporté par celles-ci. Cet acompte leur avait été restitué lors de la signature de l'acte définitif d'achat/vente après substitution de sa part en faveur d'un tiers acquéreur. Les sociétés B_____ SA, C_____ SA et D_____ SA avaient comptabilisé et fiscalisé l'intégralité des profits relatifs à leur activité de mise en valeur des parcelles.

Il n'avait jamais acquis, possédé ou vendu de terrains à Genève, à l'exception de la parcelle de Plan-les-Ouates qui avait été acquise et revendue le lendemain en son nom sans aucun profit, et dont la mise en valeur n'avait été faite qu'au travers de C_____ SA. À cette exception près, il s'était contenté de signer des promesses d'achat/vente sous conditions suspensives assorties d'une faculté de substitution ainsi que d'un droit d'emption cessible. Il ne pouvait être considéré qu'il réalisait une activité d'entreprise dans la mesure où aucun acte n'était réalisé à son nom en vue de dégager des bénéfices. Il n'avait retiré aucun bénéfice ou profit à titre personnel des contrats de courtage et des conventions de partenariat, ce qui ne pouvait être qualifié d'activité commerciale. Dès lors que les divers actes qu'il avait effectués ne visaient pas la réalisation d'un gain, il ne pouvait être qualifié de commerçant d'immeubles.

La CDI-F n'était pas applicable in casu du fait de l'absence de revenus de la vente des immeubles alors qu'il avait été démontré qu'il n'avait jamais procédé en son nom à des acquisitions et ventes d'immeubles en Suisse et a fortiori perçu de revenus provenant de la vente d'immeubles en Suisse. Le TAPI reconnaissait cependant à juste titre qu'il ne disposait pas d'une installation fixe d'affaires ou d'un établissement stable en Suisse.

- 14) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recourant n'apportait aucune motivation nouvelle susceptible d'influer sur le sort du litige, ni aucune pièce déterminante nouvelle.

Au surplus, le domicile étranger du recourant, pas plus que la prétendue fiscalisation auprès des sociétés de l'intégralité des profits en lien avec les opérations de promotion immobilière, ne permettaient d'exclure son assujettissement limité dans le canton de Genève.

L'absence de profit n'était pas un élément qui devait être pris en compte à ce stade, bien qu'existant au vu des nombreuses opérations entreprises par le recourant. L'objet du litige ne portait pas sur cet aspect, mais sur son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois pour les années 2011 à 2017, en raison de son activité professionnelle exercée dans le domaine de l'immobilier sur des biens sis en Suisse.

La lettre du 20 janvier 2016 n'était pas signée, alors que l'ensemble des actes notariés l'avait été par le recourant en son propre nom. Les actes authentiques d'achat/vente en lien avec la parcelle n° 1_____ sise route G_____ sur la commune de Chêne-Bougeries n'étaient pas signés par C_____ SA, mais par le recourant personnellement, comme tous les actes produits en lien avec chacun des neuf projets sur lesquels son nom apparaissait, accolé à l'adresse du _____, rue E_____ à Genève. Il en ressortait qu'il avait agi seul, que le domicile indiqué était celui du E_____ à Genève et qu'il avait procédé à plusieurs actes préparatoires portant sur la prochaine vente de la parcelle. Il était difficilement compréhensible qu'une personne puisse accepter de déployer de telles activités sans en tirer un quelconque profit. Le TAPI avait donc considéré à juste titre que le recourant avait exercé une activité de commerçant d'immeubles indépendant et n'avait pas agi en qualité de représentant ou d'organe fiduciaire de B_____ SA, C_____ SA et D_____ SA.

Si le recourant avait démontré qu'il avait agi pour le compte de tiers ou comme salarié des sociétés dont il était actionnaire, sa rémunération aurait été soumise à l'impôt à la source. Or, ses sociétés n'avaient pas de personnel soumis à l'impôt à la source.

- 15) Dans sa réplique, le recourant a indiqué que le fait que le courrier du 20 janvier 2016 ne comportait pas sa signature était irrelevante, dès lors qu'il montrait qu'il avait agi pour le compte des sociétés B_____ SA, C_____ SA et D_____ SA.

La loi, la jurisprudence et la pratique de l'AFC-GE s'opposaient à l'exercice en parallèle d'une même activité en raison individuelle et en société, sous peine de bénéficier d'une éventuelle distribution dissimulée de bénéfices. En raison de son devoir de fidélité à l'égard des sociétés B_____ SA, C_____ SA et D_____ SA, il ne pouvait exercer une activité qui leur faisait concurrence.

- 16) Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi sur la 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) L'objet du litige porte sur l'assujettissement limité du recourant à l'impôt en Suisse et dans le canton de Genève pour les périodes fiscales 2011 à 2017 en raison d'un rattachement économique résultant de plusieurs transactions immobilières.

Le recourant vivait en France durant les périodes fiscales litigieuses. En présence d'un état de fait relevant de la double-imposition internationale, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références citées).

3) Le recourant conteste son assujettissement limité aux impôts suisse et genevois, en raison d'un rattachement économique fondé sur les art. 4 et 5 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 4 et 5 LIFD, et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

Les parties s'accordent sur le fait que ne sont, in casu, pas applicables les art. 4 al. 1 let. a LIFD et 3 al. 1 let. a LIPP (propriétaire ou associé d'une entreprise), ni des art. 4 al. 1 let. b LIFD et 3 al. 1 let. b LIPP (exploitation d'un établissement stable). Seule l'application de l'art. 4 al. 1 let. c et d LIFD, auquel correspond l'art. 3 al. 1 let. c et d LIPP, en relation avec les art. 4 al. 2 let. a LHID, 5 al. 1 let. a LIFD et 3 al. 1 let. a LIPP, est litigieuse.

a. Conformément à l'art. 4 al. 1 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 sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles sont 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 (let. c) ; elles font commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières (let. d).

Les art. 4 al. 1 et al. 2 let. g LHID et 3 al. 1 let. c et d LIPP contiennent des dispositions similaires quant au rattachement économique justifiant un assujettissement à l'impôt des personnes physiques.

b. S'agissant de la notion de « droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels », le Tribunal fédéral a retenu que les droits personnels annotés conformément aux dispositions de l'art. 959 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), tels que les droits de préemption, d'emption et de réméré, les baux à ferme et à loyer, fondent un assujettissement fiscal limité du contribuable dans le canton du lieu de situation de l'immeuble qui a fait l'objet de tels droits personnels conformément à l'art. 21 al. 1 let. c in fine LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.1 et les références citées).

Ce raisonnement concernant l'assujettissement à raison du rattachement économique pour les personnes est applicable mutatis mutandis à l'art. 4 al. 1 let. c LIFD concernant les personnes physiques (arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.9).

c. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, lorsqu'une norme fiscale se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement des formes du droit civil choisies par le contribuable. Les autorités fiscales doivent au contraire apprécier les faits selon la réalité économique. En particulier, en matière de revenu provenant de la fortune immobilière, la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale a attribué le droit d'imposer au canton de situation de l'immeuble lorsque le revenu est en étroite connexité avec l'immeuble (ATF 138 II 57 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 5.2.1 et les références citées).

d. L'art. 4 al. 1 let. d LIFD vise le commerce professionnel d'immeubles. La notion de commerce d'immeubles est à comprendre dans le sens qui est le sien au regard de l'art. 18 LIFD. Cette notion est également valable en droit fiscal intercantonal. Pour le Tribunal fédéral, le commerçant professionnel qui procède à des opérations immobilières dans d'autres cantons que celui de son domicile n'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 ceci 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 (Jean-Blaise PASCHOUD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 57 ad art. 4).

L'art. 4 al. 1 let. d LIFD n'exige pas, pour que l'assujettissement naisse, que le commerçant d'immeuble dispose en Suisse d'une base fixe d'affaires (Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., n. 58 ad art. 4 ; cf. également Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, n° 21 p. 91).

L'art. 4 al. 1 let. d LIFD concerne 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 ss 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 qui sont dus (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. I, 2019, n. 68 ad art. 4 LIFD). 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 (Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., n. 60 ad art. 4).

e. Conformément à l'art. 4 al. 2 let. a LHID, 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 exercent une activité lucrative dans le canton (art. 5 al. 1 let. a LIFD et 3 al. 1 let. a LIPP).

f. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la

procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1223/2020 du 1^{er} décembre 2020 consid. 3c).

g. Par ailleurs, 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. 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 (ATA/1223/2020 précité consid. 3d et les références citées).

h. En l'espèce, le recourant reproche au TAPI d'avoir fait une interprétation erronée de la jurisprudence susrappelée en ce sens que l'annotation d'un droit d'emption ne pourrait à elle seule fonder un assujettissement fiscal limité. Selon lui, il faudrait également que le revenu soit en étroite connexité avec l'immeuble. Toutefois, il n'en aurait retiré aucun en lien avec l'obtention ou la cession des droits d'emption, ayant agi à titre gratuit pour le compte de ses trois sociétés.

Or, bien que le recourant persiste à alléguer qu'il s'est contenté de signer des promesses d'achat/vente sous conditions suspensives assorties d'une faculté de substitution, ainsi que d'un droit cessible, en agissant à titre gratuit au nom de ses sociétés, les éléments versés au dossier démontrent que son activité ne saurait être réduite à celle prétendue.

En effet, tel que retenu par l'autorité intimée et les premiers juges, le recourant a pris part à neuf projets immobiliers portant tous sur des immeubles sis dans le canton de Genève, à l'exception d'un seul situé dans le canton de Vaud. Dans ce contexte, il apparaît que le recourant a figuré en tant que partie signataire à de nombreux actes authentiques, lesquels ont consisté principalement en des actes de cession partielle de droit d'emption, de cession de parcelle, de cession conditionnelle du bénéfice des promesses de vente et d'achat des droits d'emption relative à une parcelle, ainsi que de promesses de vente/d'achat. Tous ont été conclus en son nom personnel avec pour adresse rue D_____ à Genève, sans mention d'une de ses sociétés. Le recourant ne conteste pas, par la signature des promesses de vente/d'achat immobilières en question, s'être engagé à acquérir des parcelles moyennant la réalisation d'une condition suspensive, soit l'obtention d'une autorisation de construire. Afin de garantir la bonne exécution des contrats de vente/d'achat, le promettant-vendeur lui concédait un droit d'emption, qu'il cédait ultérieurement à un tiers. Le recourant n'infirme pas non plus avoir investi CHF 150'000.- de ces propres deniers dans deux des projets concernés. En revanche, aucun document n'atteste du fait que les acomptes auraient été restitués

à ses sociétés après avoir été avancés par celles-ci, alors que des notes d'honoraires ont été établies au nom du recourant en qualité de vendeur.

Par conséquent, force est de constater que les éléments du dossier attestent d'une activité entrepreneuriale du recourant dans le domaine immobilier, impliquant que celui-ci disposait notamment de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels dans le cadre de huit projets immobiliers situés sur le canton de Genève. Son implication personnelle et économique est ainsi démontrée.

Le litige ne porte pas sur la détermination des revenus réalisés par le recourant en lien avec cette activité entrepreneuriale, mais sur la question de son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois en raison d'un rattachement économique dans le canton de Genève. Le fait que la loi, la jurisprudence et la pratique de l'autorité intimée s'opposent à l'exercice en parallèle d'une même activité en raison individuelle et en société n'empêche pas de constater in casu que le recourant a réellement conclu en son propre nom des actes juridiques immobiliers, déployant ainsi une activité personnelle, lesquels ont ensuite bénéficié à ses sociétés. Sur ce point, il appartiendra à l'autorité intimée de déterminer, dans le cadre de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt, quel est le revenu imposable, notamment sous l'angle de la distinction entre un gain privé en capital et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_228/2015 du 7 juin 2016 conisd. 6 ss).

Dès lors, c'est à bon droit que les premiers juges ont confirmé la position de l'autorité l'intimée, en retenant que les droits d'emption accordés au recourant, puis cédés par celui-ci, fondaient son assujettissement limité aux impôts suisses et genevois en qualité de titulaire de droits réels, portant sur des immeubles sis dans le canton de Genève.

- 4) Le recourant conteste l'application de la CDI-F à son cas en l'absence de revenus provenant de la vente des immeubles.
- a. Selon l'art. 6 § 1 CDI-F, 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.

L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression englobe en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions législatives concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier, et les droits à des redevances variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de

l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol. Les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers (art. 6 § 2 CDI-F).

b. En l'occurrence, l'absence de revenus alléguée par le recourant n'est, à ce stade, pas démontrée, alors que son activité entrepreneuriale dans le domaine immobilier dans le canton de Genève l'est.

À teneur de la CDI-F, la Suisse est compétente pour imposer les revenus de biens immobiliers situés sur son territoire. A fortiori, cela implique que la CDI-F admet l'assujettissement limité d'un contribuable à l'IFD et l'ICC en raison d'un rattachement économique.

Il s'ensuit que le fait que les revenus réalisés par le recourant en lien avec son activité entrepreneuriale dans le domaine immobilier déployée dans le canton de Genève alors qu'il résidait officiellement en France, n'aient pas été déterminés à ce stade, n'influence pas la notion même d'assujettissement limité à raison d'un rattachement économique.

Ce grief doit également être écarté.

- 5) Le recours étant mal fondé, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 juillet 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 juin 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur 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 du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinot

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :