

# **GE\_GERICHTE ATA/1287/2025 vom 18. November 2025**

GE Cour de justice, 2025-11-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1287\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1287_2025)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1287/2025 du 18 novembre 2025

IT: GE\_GERICHTE ATA/1287/2025 del 18 novembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 2**

Le recourant se plaint la violation de son droit d'être entendu, le TAPI ayant indûment refusé de procéder aux actes d'instruction sollicités. Il requiert à nouveau leur administration devant la chambre administrative.

#### **E. 2.1**

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Ce droit n'empêche pas la juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, si elle 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 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 ; 138 III 374 consid. 4.3.2).

#### **E. 2.2**

Devant le TAPI, le recourant a sollicité que l'AFC-GE produise les dossiers fiscaux de ses anciens associés de la SNC et des avocats de l'Étude, que la caisse de compensation AVS-FER-CIAM communique le type d'affiliation de C\_\_\_\_\_,

- 11/17 - A/209/2022 que celui-ci transmette le contrat de société simple de l'Étude, la correspondance de la SNC et de la SC, ainsi que la liste des dossiers enregistrés auprès de l'Étude, de la SNC et de la SC, au nom de lui-même, de C\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ ainsi que la production du compte charges de personnel et charges de locaux de l'Étude. Il a aussi sollicité l'audition de Me F\_\_\_\_\_, de E\_\_\_\_\_ et d'H\_\_\_\_\_, clerk auprès de l'Étude. Le TAPI a écarté les offres de preuve du recourant en considérant qu'en droit fiscal, les documents écrits revêtaient une importance considérable et qu'à contrario, les témoignages avaient une valeur probante quasi nulle. Par ailleurs, le dossier comportait les éléments pertinents pour statuer en connaissance de cause sur l'ensemble du litige. De nombreuses pièces dont l'intéressé sollicitait l'apport étaient soumises au secret fiscal et/ou professionnel de l'avocat. Le TAPI ne voyait pas en quoi les pièces requises seraient aptes à démontrer que le recourant avait exercé une activité lucrative salariée durant les années litigieuses. Enfin, le recourant aurait pu obtenir les documents sociaux de la SNC et de la SC en s'adressant à ces dernières pour la période où il était associé de ces entités. Or, il ne

soutenait pas avoir déposé une telle requête, étant rappelé que le fardeau de la preuve des faits qu'il alléguait lui incombait. Pour l'ensemble de ces motifs, il n'était pas donné suite aux offres de preuve. Cette appréciation ne prête pas le flanc à la critique. En effet, comme cela sera exposé ci-après, les éléments figurant d'ores et déjà au dossier permettent de trancher la question de savoir si le recourant était, au sens du droit fiscal, indépendant pendant les deux années litigieuses. Celui-ci a pu s'expliquer tant par écrit qu'en audience et produire toutes les pièces qu'il estimait utiles. La chambre de céans a procédé à l'audition de E\_\_\_\_\_, qui était partie aux mêmes conventions le liant à C\_\_\_\_\_ que le recourant. L'audition de Me F\_\_\_\_\_, du clerc de l'Étude ainsi que la production des documents listés par le recourant tant devant le TAPI que devant la chambre administrative ne sont pas de nature à influencer sur l'issue du litige. En effet, l'administration de ces actes d'instruction n'est pas apte à renseigner la chambre administrative sur la nature du travail effectué par le recourant durant les années fiscales en cause. Pour les motifs qui précèdent, le TAPI était fondé à refuser de procéder aux actes d'instruction requis. Il ne sera, pour les mêmes motifs, pas donné suite aux actes d'instruction complémentaires sollicités devant la chambre de céans.

### **E. 3**

Est litigieux l'assujettissement limité du recourant dans le canton de Genève pour les années fiscales 2017 et 2018.

#### **E. 3.1**

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise dans le canton ou y sont intéressées comme associées (art. 3 al. 1 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 – LIPP - D 3 08).

- 12/17 - A/209/2022 L'art. 5 al. 2 LIPP prévoit que l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton.

#### **E. 3.2**

Les hoiries, les sociétés simples, les sociétés en nom collectif et en commandite et autres sociétés n'ayant pas la personnalité juridique ne sont pas imposées comme telles ; chacun des hoirs, associés, commanditaires et participants paie les impôts sur la part de capital et de revenu à laquelle il a droit dans ces hoiries et ces sociétés (art. 9 al. 1 LIPP). En d'autres termes et comme en droit fédéral (art. 10 al. 1 LIFD), ces sociétés, n'étant pas des sujets fiscaux, sont traitées comme fiscalement transparentes, de sorte que leurs revenus sont attribués aux associés, pour autant qu'il s'agisse de personnes physiques.

#### **E. 3.3**

L'application de l'art. 9 al. 1 LIPP suppose donc – outre le cas particulier de l'hoirie – l'existence d'un contrat fondant une société de personnes au sens du droit civil, par exemple une société simple au sens de l'art. 530 du Code des obligations (CO; RS 220), laquelle peut avoir été créée de manière tacite (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_325/2015 du 3 novembre 2015 consid. 2.3). L'exigence d'un contrat de société préexistant correspond au principe selon lequel l'appréciation fiscale se fonde en règle générale sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties (notamment arrêts du Tribunal fédéral

2C\_780/2014 du 29 avril 2015 consid. 2.2 ; 2C\_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.5.1). À teneur de l'art. 530 al. 1 CO, la société simple constitue un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun. La société simple se présente ainsi comme un contrat de durée dont les éléments caractéristiques sont, d'une part, le but commun qui rassemble les efforts des associés et, d'autre part, l'existence d'un apport, c'est-à-dire une prestation que chaque associé doit faire au profit de la société (voir, entre autres, ATF 137 III 455 consid. 3.1). Les associés doivent avoir l'animus societatis, c'est-à-dire la volonté de mettre en commun des biens, des ressources ou des activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les décisions et de partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise (ATF 99 II 303 consid. 4a ; aussi arrêt du Tribunal fédéral 4A\_251/2016 du 13 décembre 2016 consid. 5.2.1).

### **E. 3.4**

Selon la jurisprudence constante, la fortune commerciale, les intérêts perçus sur le capital social, ainsi que le bénéfice d'une société en nom collectif ou en commandite exerçant une activité commerciale sont imposables, auprès des associés, dans le canton où se trouve le siège de la société. Les prélèvements des associés qui constituent un salaire pour leur travail personnel fourni (« persönliche Arbeit ») au sein de cette dernière est en revanche imposable dans le canton de leur domicile (ATF 107 Ia 41 consid. 2 ; 90 I 542 consid. 1 ; 77 I 207 consid. 4).

### **E. 3.5**

À teneur de l'art. 319 al. 1 CO, par le contrat individuel de travail, le travailleur s'engage, pour une durée déterminée ou indéterminée, à travailler au service de l'employeur et celui-ci à payer un salaire fixé d'après le temps ou le travail fourni.

- 13/17 - A/209/2022 Les éléments caractéristiques de ce contrat sont donc une prestation de travail, un rapport de subordination, un élément de durée et une rémunération (notamment arrêts du Tribunal fédéral 4A\_53/2021 du 21 septembre 2021 consid. 5.1.3 ; 4A\_64/2020 du 6 août 2020 consid. 6.1 ; 4A\_10/2017 du 19 juillet 2017 consid. 3.1 ; 4A\_200/2015 du 3 septembre 2015 consid. 4.2.1). Aucun de ces critères pris isolément n'est déterminant. Le lien de subordination, qui permet de différencier en particulier le contrat de travail du contrat de mandat, constitue un critère distinctif essentiel. Le travailleur est placé dans la dépendance de l'employeur sous l'angle personnel, fonctionnel, temporel et dans une certaine mesure économique (ATF 121 I 259 consid. 3c).

#### **E. 3.5.1**

Le rapport de subordination revêt une importance primordiale dans la qualification du contrat de travail. Il s'agit de l'élément caractéristique essentiel du contrat de travail. Il présuppose que le travailleur soit soumis à l'autorité de l'employeur pour l'exécution du contrat et cela au triple point de vue personnel, fonctionnel (organisation et contrôle), temporel (horaire de travail) et, dans une certaine mesure, économique (ATF 125 III 78 consid. 4 in SJ 1999 I p. 385 ; 121 I 259 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_553/2008 du 9 février 2009 consid. 4.1). La notion de rapport hiérarchique ou fonctionnel implique que le travailleur est incorporé dans l'entreprise de l'employeur et se voit attribuer une position déterminée au sein de son organisation. Du point de vue temporel, le travailleur doit en principe respecter l'horaire de travail fixé par l'employeur. Le travailleur est assujéti à la surveillance, aux ordres et instructions de l'employeur ; il est intégré dans l'organisation

de travail d'autrui et y reçoit une place déterminée (arrêts du Tribunal fédéral 4A\_53/2021 précité consid. 5.1.3.1 ; 4A\_64/2020 précité consid. 6.3.1 ; 4A\_10/2017 du 14 décembre 2010 consid. 3.1). En principe, des instructions qui ne se limitent pas à de simples directives générales sur la manière d'exécuter la tâche, mais qui influent sur l'objet et l'organisation du travail et instaurent un droit de contrôle de l'ayant droit, révèlent l'existence d'un contrat de travail plutôt que d'un mandat (arrêts du Tribunal fédéral 4A\_53/2021 précité consid. 5.1.3.1 ; 4A\_64/2020 précité consid. 6.3.1 et les arrêts cités).

### **E. 3.5.2**

Les critères formels, tels l'intitulé du contrat, les déclarations des parties ou les déductions aux assurances sociales, ne sont pas déterminants pour qualifier un contrat. Il faut bien plutôt tenir compte de critères matériels relatifs à la manière dont la prestation de travail est effectivement exécutée, tels le degré de liberté dans l'organisation du travail et du temps, l'existence ou non d'une obligation de rendre compte de l'activité et/ou de suivre les instructions, ou encore l'identification de la partie qui supporte le risque économique (arrêts du Tribunal fédéral 4A\_53/2021 précité consid. 5.1.3.2 ; 2C\_714/2010 précité consid. 3.4.2).

### **E. 3.6**

En l'espèce, l'activité de la SNC consiste, selon son contrat, en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. L'associé gérant, à savoir in casu C\_\_\_\_\_, était habilité à gérer et à représenter la SNC et, à ce titre, investi des

- 14/17 - A/209/2022 pouvoirs nécessaires pour prendre tous les engagements que comporte le but social. Les associés non-gérants, dont faisait partie le recourant, n'étaient pas habilités à la représenter. Les associés s'engageaient à faire un apport en capital ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se composait uniquement d'un droit à une part de bénéfice, d'un droit à des intérêts sur les apports en capital et d'un droit à des intérêts sur les comptes courants. Les apports en capital étaient pour C\_\_\_\_\_ de CHF 17'000.- et pour les autres associés de CHF 1'000.- chacun. Selon la convention interne entre les associés de la SNC, le bénéfice comprenait principalement le résultat de la commandite détenu par la SNC dans la SC. Le mode de calcul de la part au bénéfice différait suivant le type d'associé. Celui de l'associé gérant correspondait à une marge de 5 % sur les frais de structure, mais au minimum CHF 1'000.-. Il devait supporter seuls les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs. Le bénéfice des associés non-gérants correspondait à un pourcentage de leur chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'Étude, ce pourcentage variant en fonction de leur année d'association, du niveau de leur chiffre d'affaires et de leur statut (income partner junior ou senior). Dans tous les cas, l'associé gérant mettait à disposition de la SNC et, par ricochet, des associés non-gérants, des liquidités suffisantes pour leur permettre d'obtenir des avances mensuelles d'un montant mensuel de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, calculé à un taux forfaitaire de CHF 50 % par associé non-gérant. Pour octroyer cette avance aux associés non-gérants, l'associé gérant disposait d'une avance mise à disposition de la SNC par la SC. Le remboursement de ces avances par les associés non-gérants à l'associé gérant et/ou à la SNC, par ricochet, devait être effectué prioritairement par les débiteurs de ces avances au moyen de la partie des liquidités excédentaires que les associés non-gérants recevraient, qui dépassaient les sommes minimales mensuelles de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, AVS incluse, calculé à un taux forfaitaire de 50 % par associé non-gérant. Les avances faites à la SNC et

par cette dernière, aux associés non-gérants, portaient intérêt au taux d'intérêt maximal admis pour les prêts des actionnaires à des sociétés opérationnelles, selon la directive de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). La SC était également régie par un contrat de société ainsi que par une convention interne conclue entre ses associés, à savoir C\_\_\_\_\_ (associé-gérant indéfiniment responsable) et la SNC (associé-commanditaire). Selon le contrat de société, l'activité de la SC consistait en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. La SNC et la SC poursuivaient un but identique. L'associé gérant ou indéfiniment responsable était chargé de la gestion de la SC. Les associés s'engageaient à faire un apport en capital ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se composait uniquement d'un droit à une part de bénéfice, d'un droit à des intérêts sur les apports en capital et d'un droit à des intérêts sur les comptes courants.

- 15/17 - A/209/2022 Selon la convention interne entre les associés de la SC, l'associé-gérant et la SNC avaient procédé à des apports en capital se montant à respectivement CHF 30'000.- et à CHF 20'000.-. C\_\_\_\_\_ devait en outre effectuer un apport de CHF 2'000'000.- dans le courant de l'année 2016, ce capital pouvant servir à faire des avances aux associés directs et indirects. L'associé commanditaire (soit la SNC) avait droit à une quote-part du bénéfice net de la SC relative à la rémunération de la commandite de CHF 20'000.- détenue par la SNC dans la SC. La part au bénéfice due à la SNC servait à couvrir ses frais de structure et à rémunérer son associé-gérant. Elle devait également lui permettre de rémunérer ses associés non-gérants. Leur montant correspondait à un pourcentage de son chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'Étude, ce pourcentage variant en fonction de leur année d'association, du niveau de leur chiffre d'affaires et de leur statut (income partner junior ou senior). Dans tous les cas, la SNC avait droit à un montant minimal qu'elle devait mettre à dispositions de ses associés non-gérants. Ce montant correspondait à une somme mensuelle de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, calculé à un taux forfaitaire de CHF 50 % par associé non-gérant. Les avances mensuelles à la SNC et par cette dernière à ses associés non-gérants, portaient intérêt au taux d'intérêt débiteur maximal admis pour les prêts des actionnaires à des sociétés opérationnelles, selon la directive l'AFC-CH.

La construction mise en place par l'associé-gérant et ses associés, comprenant différents types de sociétés, SNC et SC, et pour chacune d'elles des conventions internes, est particulièrement complexe et peu lisible de prime abord. Il convient ainsi d'examiner si ces conventions et leur mise en application correspondaient à une volonté réelle de régler les rapports entre associés.

Or, comme cela ressort de la déclaration du témoin, l'associé-gérant agissait, concrètement, comme employeur de ses associés. Certes, les différentes conventions ne le mentionnent pas comme tel. Toutefois, l'associé-gérant vérifiait toute la correspondance, donnait des instructions, exigeait que tous les mandats même ceux rapportés par ses trois « associés » soient ouverts à son nom. Il y avait une réunion hebdomadaire de l'« équipe C\_\_\_\_\_ » durant laquelle les dossiers étaient passés en revue. C\_\_\_\_\_ intervenait lors de ces réunions également au sujet des dossiers qui n'étaient pas les siens, bien que la plupart des dossiers étaient les siens. Selon le témoin, qui était également partie aux conventions précitées, C\_\_\_\_\_ avait la « responsabilité ultime » par rapport à l'étude pour les dossiers traités par son équipe. Le terme « équipe C\_\_\_\_\_ » était d'ailleurs utilisé à l'interne de l'étude. Les associés-non gérants n'assumaient pas directement une part aux frais généraux

de l'étude. Ils n'avaient pas de RC professionnelle à leur nom. Si le courrier était adressé à C\_\_\_\_\_, à D\_\_\_\_\_ ou au témoin, la secrétaire le déposait auprès de C\_\_\_\_\_. Sa rémunération dépendait de ce qu'il encaissait. Le témoin a également déclaré que s'il n'encaissait rien, il obtenait « zéro ». Cette affirmation est cependant contredite par les conventions, qui prévoient une avance mensuelle

- 16/17 - A/209/2022 de CHF 10'000.-. Si celle-ci est, certes, stipulée remboursable, les éventuelles modalités d'un tel remboursement, si les honoraires encaissés n'atteignent pas le montant précité, ne sont pas précisées. Enfin, il n'est pas contesté que les membres de l'« équipe C\_\_\_\_\_ » n'étaient pas partie au contrat de société simple liant les associés de l'Étude.

Au vu des éléments qui précèdent, il convient de retenir que la structure mise en place visait davantage à garantir une rémunération aux membres de l'équipe précitée, sans cependant leur permettre d'être impliqués d'aucune manière dans la gestion des sociétés, ni dans la prise des décisions nécessaires à leur avancée. Au vu de l'emprise totale de C\_\_\_\_\_ tant sur la SNC et la SC que dans le travail concrètement accompli par le recourant, l'on ne discerne plus d'*animus societatis* caractéristique de toute forme de société de personnes. Il en découle que, d'un point de vue fiscal, les montants perçus par le recourant durant les années fiscales 2017 et 2018 par la SCN ou la SC ne représentaient pas une répartition de parts de bénéfice entre associés au sens de l'art. 9 al. 1 LIPP.

Partant, le recours est fondé et le jugement ainsi que les bordereaux de taxation seront annulés dans le sens des considérants.

#### **E. 4**

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu et une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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