

GE_GERICHTE JTAPI/1078/2024 vom 1. November 2024

GE Cour de justice, 2024-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1078_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1078/2024 du 1 novembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1078/2024 del 1 novembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

Le recours a été interjeté en temps utile, dans les formes prescrites et devant la juridiction compétente au sens de l'art. 49 LPFisc. Sous cet angle, il doit être déclaré recevable.

E. 3

À titre préalable, le recourant demande que l'AFC-GE produise les dossiers fiscaux de ses anciens associés de la SNC et de ceux des avocats de l'C_____. Il requiert que la caisse de compensation AVS-FER-CIAM communique le type d'affiliation de Me D_____, que celui-ci transmette le contrat de société simple de l'C_____, la correspondance de la G_____ et de la H_____, ainsi que la liste des dossiers

- 8/16 - A/209/2022 enregistrés auprès de l'C_____, de la G_____ et de la H_____, au nom de lui-même, de Me D_____, de Me E_____ et de M. F_____. Il requiert également la production du compte charges de personnel et charges de locaux de l'C_____. Il sollicite l'audition de Me E_____ et de M. F_____, ainsi que de Monsieur I_____, clerk auprès de l'C_____.

E. 4

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 l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1). Il n'implique toutefois pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant 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).

E. 5

En l'espèce, le tribunal ne convoquera pas les trois témoins dont le recourant demande l'audition. Non seulement il n'y a pas droit, mais surtout, selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5), en droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à

même d'apporter une preuve précise et immédiate. A contrario, les témoignages ont une valeur probante quasi nulle. S'agissant de la demande de production de documents, le tribunal n'y donnera pas non plus suite. En effet, le dossier qui lui est soumis comporte les éléments pertinents pour pouvoir statuer en connaissance de cause sur l'ensemble du litige. En outre, de nombreuses pièces dont l'intéressé sollicite l'apport sont soumises au secret fiscal et/ou professionnel de l'avocat. Au surplus, l'on ne voit pas en quoi les pièces susmentionnées seraient aptes à démontrer qu'il a exercé une activité lucrative salariée durant les années litigieuses. Par ailleurs, il résulte de la jurisprudence et de la doctrine (art. 541 CO, applicable par renvoi de l'art. 557 CO pour la SNC et par renvoi de l'art. 598 CO pour la SC ; SJ 1980, p. 30 consid. 1 ; François CHAIX in Pierre TERCIER, Rita TRIGO TRINDADE, Damiano CANAPA, Commentaire romand du Code des obligations II, 3ème édition, 2024, art. 541, n. 8, p. 91) que le recourant était en mesure d'obtenir les documents sociaux de la G_____ et de la H_____ en s'adressant à ces dernières, quand bien même il n'en était pas le gérant et a perdu la qualité d'associé à ce jour, ce pour autant que sa demande de renseignements concernât la période où il était associé de ces entités. Or, il ne prétend pas avoir déposé une telle requête, étant rappelé que le fardeau de la preuve des faits qu'il allègue lui incombe (art. 8 CC).

- 9/16 - A/209/2022 Il résulte de ce qui précède que les actes d'instruction sollicités par le recourant ne seront pas ordonnés.

E. 6

Le contribuable conteste son assujettissement illimité aux impôts genevois pour les périodes fiscales 2016 à 2021. Les décisions attaquées concernent ses taxations 2017 et 2018. En tant qu'il s'en prend à son imposition de l'année 2016, ainsi que celles de 2019 à 2021, ses conclusions sont exorbitantes de l'objet du litige, de sorte que le recours doit être déclaré irrecevable dans cette mesure.

E. 7

La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 – RS 101).

E. 8

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton (art. 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

E. 9

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). 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. 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).

E. 10

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_894/2013 du 18 septembre 2015 consid. 2.3 rés. in RDAF 2017 II p. 21), le revenu des sociétés de personnes sans personnalité juridique, telles que la société simple, la société en nom collectif et la société en commandite, est attribué proportionnellement à chaque associé. Les sociétés de personnes suisses sans personnalité juridique sont donc imposées de manière transparente. La participation à une société de personnes ayant une activité commerciale ou industrielle représente une activité lucrative indépendante. Celle-ci peut également être exercée à titre principal ou accessoire, de manière permanente ou temporaire ; l'associé tacite exerce également une activité indépendante. Les associés de sociétés en nom collectif et en commandite sont imposés en tant qu'indépendants même s'ils ne travaillent pas du tout dans l'entreprise de facto. Ce qui se trouve dans le patrimoine d'une société de personnes commerciale est présumé être qualifié de fortune commerciale des associés.

- 10/16 - A/209/2022

E. 11

D'après la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.1.1), on entend par activité lucrative indépendante toute activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain. Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable. Toujours d'après le Tribunal fédéral (arrêt 9C_658/2022 du 1er mai 2023 consid. 4.1), pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée. Outre le critère de l'indépendance économique, celui de l'indépendance personnelle est également décisif pour qualifier une activité de dépendante ou d'indépendante du point de vue fiscal.

E. 12

L'activité lucrative dépendante se caractérise par le fait que le travail est effectué pour une durée déterminée ou indéterminée, contre un salaire, dans la dépendance d'un employeur aux instructions duquel le travailleur est lié (ATF 121 I 259 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 2.2). En substance, on admettra l'existence d'une activité lucrative dépendante si le contribuable est soumis à un rapport de subordination et s'il n'encourt aucun risque d'entrepreneur, ce qui sera notamment le cas s'il travaille exclusivement pour un employeur, s'il n'a procédé à aucun investissement ou à des investissements limités, s'il ne dispose pas de ses propres locaux et si ses prestations sont uniquement personnelles. Tel est aussi le cas d'un patron d'une entreprise en raison individuelle générant son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de deux sociétés anonymes qu'il domine, dont il est à la fois membre du conseil d'administration et

directeur, et dont il peut de plus utiliser l'infrastructure (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 consid. 12c et les références citées). Le critère de la subordination doit cependant être relativisé pour les fonctions dirigeantes ou les professions qui présentent un aspect libéral et qui peuvent être exercées à titre indépendant ou dépendant, telles que vétérinaire, médecin ou avocat. L'indépendance de l'employé est alors beaucoup plus grande et la subordination est alors essentiellement organisationnelle. Dans un tel cas, plaident notamment en faveur du contrat de travail la rémunération fixe ou périodique, la mise à disposition d'une place de travail et des outils de travail, ainsi que la prise en charge par l'employeur du risque de l'entreprise ; le travailleur renonce à participer au marché comme entrepreneur assumant le risque économique et abandonne à un tiers l'exploitation de sa prestation, en contrepartie d'un revenu assuré (arrêt du

- 11/16 - A/209/2022 Tribunal fédéral 4A_200/2015 du 3 septembre 2015 consid. 4.2.3 ; Rémy WYLER, Boris HEINZER, Aurélien WITZIG, Droit du travail, 5ème édition, 2024, p. 23).

E. 13

Le point de savoir si l'on a affaire, dans un cas donné, à une activité indépendante ou salariée ne doit pas être tranché d'après la nature juridique du rapport contractuel entre les partenaires. Ce qui est déterminant, bien plutôt, ce sont les circonstances économiques. Les rapports de droit civil peuvent certes fournir, éventuellement, quelques indices, mais ils ne sont pas déterminants. D'une manière générale, est réputé salarié celui qui dépend d'un employeur quant à l'organisation du travail et du point de vue de l'économie de l'entreprise, et ne supporte pas le risque encouru par l'entrepreneur. En revanche, sont considérées comme exerçant une activité indépendante, les personnes physiques qui exercent une activité dans le cadre de laquelle elles participent aux échanges économiques à leurs propres risques et périls, en recourant à des investissements en travail et capital, dans une organisation du travail qu'elles choisissent librement, de manière permanente ou temporaire, à titre principal ou accessoire, mais dans tous les cas dans le but de réaliser un bénéfice. Des indices secondaires sont par exemple l'emploi de personnel, l'ampleur des investissements, une clientèle variée et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres (arrêt du Tribunal fédéral 2C_353/2022 du 5 janvier 2023 consid. 4.1 in RDAF 2023 II 33, 37).

E. 14

Selon l'art. 322a al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), si, en vertu du contrat, le travailleur a droit à une part du bénéfice ou du chiffre d'affaires ou participe d'une autre manière au résultat de l'exploitation, cette part est calculée sur la base du résultat de l'exercice annuel, déterminé conformément aux prescriptions légales et aux principes commerciaux généralement reconnus. Cette forme de rémunération est en principe complémentaire à un salaire de base au temps. Toutefois, les parties peuvent convenir que le travailleur sera exclusivement rémunéré sur la base du résultat de l'exploitation, ce pour autant que la rémunération soit convenable au regard des services rendus. En raison de sa nature particulière, la participation aux résultats n'est payée que lorsque le résultat est connu ; elle doit cependant l'être au plus tard six mois après la fin de l'exercice. Pour cette raison, à tout le moins lorsque la participation aux résultats constitue une partie substantielle de la rémunération, les parties conviennent fréquemment du versement d'acomptes, par exemple mensuels, avec un

décompte au terme de l'exercice. Si, à la fin de l'exercice, il s'avère que les acomptes versés excèdent le montant de la participation effectivement due, le travailleur sera tenu d'une obligation contractuelle de remboursement du trop-perçu (Rémy WYLER, Boris HEINZER, Aurélien WITZIG, op. cit., p. 203-206).

E. 15

En l'espèce, le contribuable soutient que l'activité lucrative qu'il a exercée au cours des années 2017 et 2018 auprès de l'C_____ doit être qualifiée de salariée et non d'indépendante. Dès lors, l'intégralité de son revenu devait être imposé dans le canton de Vaud, où il est domicilié.

- 12/16 - A/209/2022 Il relève qu'il n'a jamais versé aucun montant pour devenir associé, contrairement à Me D_____, qui a payé une somme de CHF 2 millions. Il travaillait sous la direction et la surveillance de Me D_____, qui prenait à sa charge tous les frais généraux et assumait la responsabilité contractuelle. Ses revenus étaient versés au-travers de la G_____, qui avait été constituée afin d'éluider les dispositions impératives du droit du travail.

E. 16

L'AFC-GE ne partage pas son point de vue. Elle se fonde en particulier sur la teneur des contrats de société et fait valoir le fait que le recourant ne lui aurait jamais transmis ses déclarations fiscales vaudoises, s'il estimait avoir exercé une activité lucrative indépendante à Genève.

E. 17

La G_____ est régie par un contrat de société et par une convention interne conclue entre, d'une part, Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et, d'autre part, Me E_____, M. F_____ et le contribuable (associés non-gérants indéfiniment responsables).

a. Selon le contrat de société, l'activité de la G_____ consiste, en résumé, en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. Les associés gérants sont habilités à gérer et à représenter la G_____ et, à ce titre, investis des pouvoirs nécessaires pour [prendre tous les engagements que comporte le but social]. En revanche, les associés non-gérants ne sont pas habilités à la représenter. Les associés s'engagent à faire un apport en capital, ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se compose 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 courant.

b. Selon la convention interne entre les associés de la G_____, les apports en capital des précités se présente comme suit : Me D_____ : CHF 17'000.- ; Me E_____, M. F_____ et le contribuable : CHF 1'000.- chacun. Le bénéfice comprend principalement le résultat de la commandite détenu par la G_____ dans la H_____. Le mode de calcul de la part au bénéfice diffère suivant le type d'associé. Celui des associés gérants correspond à une marge de 5 % sur les frais de structure, mais au minimum CHF 1'000.-. Les associés-gérants devaient supporter seuls les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs. Le bénéfice des associés non-gérants correspond à un pourcentage de leur chiffre d'affaire personnel encaissé pour l'C_____, 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, les associés gérants mettent à disposition de la G_____ 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, les associés gérants disposent d'une avance mise à disposition de la G_____ par la H_____.

- 13/16 - A/209/2022 Le remboursement de ces avances par les associés non-gérants aux associés gérants et/ou à la G_____, par ricochet, sera effectué prioritairement par les débiteurs de ces avances au moyen de la partie des liquidités excédentaires que les associés non- gérants recevront, qui dépassent 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 G_____ et par cette dernière, aux associés non-gérants, portent 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).

E. 18

La H_____ est également régie par un contrat de société, ainsi que par une convention interne conclue entre ses associés, à savoir Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et la G_____ (associé-commanditaire). a. Selon le contrat de société, l'activité de la SC consiste, en résumé, en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. La G_____ et la H_____ poursuivent un but identique. Les associés gérants ou associés indéfiniment responsables sont chargés de la gestion de la H_____. Les associés s'engagent à faire un apport en capital, ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se compose 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 courant. b. Selon la convention interne entre les associés de la H_____, l'associé-gérant et la G_____ ont procédé à des apports en capital se montant à respectivement CHF 30'000.- et à CHF 20'000.-. Me D_____ devait en outre effectuer un apport de CHF 2 millions 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 G_____) avait droit à une quote-part du bénéfice net de la H_____ relative à la rémunération de la commandite de CHF 20'000.- détenue par la G_____ dans la H_____. La part au bénéfice due à la G_____ servait à couvrir ses frais de structure et à rémunérer ses associés-gérants. Elle devait également lui permettre de rémunérer ses associés non-gérants. Leur montant correspond à un pourcentage de son chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'C_____, 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 G_____ 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 G_____ 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.

E. 19

Le recourant ne peut être suivi au vu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

- 14/16 - A/209/2022 En effet, il a conclu en 2016 deux contrats de société, chacun d'eux étant complété par une convention interne. Il y en fait partie en tant qu'associé non-gérant de la G_____, ce qui plaide pour le fait qu'il doit être taxé comme un indépendant. En revanche, ces contrats ne contiennent aucune clause désignant l'intéressé, ou encore Me

E_____ et M. F_____ comme des salariés, des travailleurs ou des employés. Ils ne comportent pas davantage de dispositions mentionnant que Me D_____ revêtirait la qualité d'employeur de ces derniers. De plus, en remettant ses déclarations fiscales vaudoises 2017 et 2018 à l'AFC-GE, le contribuable a clairement admis qu'il avait exercé une activité lucrative indépendante et non pas salariée. En effet, il a joint les comptes de la G_____ et a reporté sa part au bénéfice dans la rubrique relative aux revenus de l'activité indépendante. Il a en outre mentionné des cotisations des indépendants. À aucun moment il n'a indiqué qu'il avait été lié avec Me D_____ par un contrat de travail au sens des art. 319 et ss. CO.

À teneur de la convention interne entre les associés de la G_____, la rémunération du recourant se calcule d'après un pourcentage de son chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'C_____. Celle-ci ne peut cependant être qualifiée de salaire avec participation aux résultats de l'exploitation au sens de l'art. 322a CO, car elle ne comprend aucune part fixe garantie. En effet, les montants de CHF 10'000.- qui sont versés mensuellement ne constituent que des acomptes, sujets à remboursement. Dès lors qu'aucune clause ne vient limiter l'obligation de restitution, l'on ne se trouve pas en présence d'une rémunération convenable au regard des services rendus. En résumé, non seulement les conventions susmentionnées ne contiennent aucune disposition relative au versement d'un salaire, typique du contrat de travail. Le fait que Me D_____ doive supporter seul les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs et que son mode de rémunération diverge de celui prévu pour Me E_____, M. F_____ et le recourant, ne se révèle pas insolite et ne permet encore moins de conclure que Me D_____ serait l'employeur de ce dernier. En effet, seul Me D_____ est gérant de la G_____ et, à ce titre, est habilité à la gérer et à la représenter. En outre, son apport en capital effectué dans la G_____ s'élève à CHF 17'000.-, tandis que celui de chacun des autres associés ne se monte qu'à CHF 1'000.-. Par ailleurs, tandis que, dans la H_____, les apports de la G_____ et de Me D_____ se chiffrent à respectivement CHF 20'000.- et à CHF 30'000.-, ce dernier a encore procédé à un apport supplémentaire de CHF 2 millions en 2016. En outre, le fait que Me D_____ signait toutes les correspondances et donnait des instructions au recourant ne signifie pas encore que ce dernier était l'employé de celui-là. En effet, Me D_____, en sa qualité d'associé gérant (unique) de la G_____ disposait du pouvoir d'engager la société par sa seule signature. Au contraire, le recourant ne possédait pas une telle prérogative.

Enfin, le recourant n'indique pas pour quel motif il a déclaré sa part au bénéfice provenant de la G_____ comme un revenu de l'activité indépendante, alors même qu'il se considère comme un employé de Me D_____.

Pourtant, en tant qu'avocat - 15/16 - A/209/2022 fiscaliste, il devait nécessairement connaître la différence entre un salarié et un associé d'une G_____.

Il s'ensuit qu'au cours des années litigieuses, le recourant a exercé une activité lucrative en tant qu'associé d'une G_____. Partant, son revenu et sa fortune doivent être taxés comme ceux d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante. Les bordereaux entrepris doivent dès lors être confirmés.

E. 20

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 21

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

- 16/16 - A/209/2022

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