

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/209/2022-ICC

ATA/1287/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 novembre 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représenté par Me Christian CHILLA, avocat

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} novembre 2024 (JTAPI/1078/2024)**

EN FAIT

A. a. Le litige concerne les taxations cantonales 2017 et 2018 de A_____, alors domicilié dans le canton de Vaud

b. Durant les années en cause, le contribuable a exercé une activité d'avocat dans le canton de Genève au sein de l'Étude B_____.

Le site internet de l'Étude (<https://www.ptan.ch/team/>) indiquait que Mes C_____ et D_____ ainsi que E_____ étaient associés depuis 2016, ce dernier n'étant toutefois pas inscrit au registre des avocats. En 2018, le contribuable figurait, lui aussi, dans la liste des associés.

c. Avec effet au 1^{er} février 2016, a été constituée la société en nom collectif F_____ entre, d'une part, C_____ (associé-gérant indéfiniment responsable avec signature individuelle) et, d'autre part, Me F_____, E_____ et A_____ (associés non-gérants indéfiniment responsables, sans droit de signature). Le même jour, les associés ont conclu une convention interne.

d. La SNC a été inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du Valais central le 23 février 2016. Son siège se trouve à l'adresse privée de C_____, en Valais. Le contribuable a été radié du RC le 9 mars 2022.

e. Avec effet au 1^{er} février 2016 a été constituée la société en commandite G_____ (ci-après : SC) entre C_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et la SNC (associé-commanditaire). Le même jour, les associés de la SC ont conclu une convention interne. La SC a été inscrite au RC le 8 juillet 2021 et son siège se trouve également au domicile privé de C_____.

f. Dans sa déclaration d'impôt vaudoise 2017, A_____ a mentionné un revenu net de son activité lucrative indépendante d'avocat de CHF 66'286.- exercée à Genève ainsi que des « cotisations des indépendants » à hauteur de CHF 15'000.-. Il a joint un compte de résultat détaillant la part de chaque associé au bénéfice de la SNC, la sienne s'élevant à CHF 66'286.-. À teneur du bilan de la SNC, le solde de son compte courant associé s'établissait à CHF 80'336.- (dont CHF 1'000.- de capital libéré).

g. Cette déclaration a été remise par le contribuable à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE).

h. Dans sa déclaration fiscale vaudoise 2018, le précité a mentionné un revenu net de son activité lucrative indépendante d'avocat de CHF 90'935.- exercée à Genève et des « cotisations des indépendants » à hauteur de CHF 15'000.-.

Les états financiers de la SNC couvrant la période du 1^{er} février 2017 au 31 janvier 2018 mentionnaient les quatre associés nommés. La part du contribuable au résultat de la société se chiffrait à CHF 90'935.- et son compte courant associé faisait état d'un montant de CHF 135'087.- (dont CHF 1'000.- de capital libéré).

Cette déclaration a également été remise par le contribuable à l'AFC-GE.

i. Par bordereaux d'ICC du 1^{er} juillet 2020, l'AFC-GE a taxé l'avocat pour les années 2017 et 2018. Elle a attribué au canton de Genève sa part au bénéfice de la SNC.

j. Dans leur réclamation, l'avocat et son épouse ont fait valoir que la détermination du revenu net imposable était peu compréhensible et nécessitait des explications complémentaires de la part de l'administration. La cotisation de prévoyance professionnelle devait être déduite séparément. Les attestations 2017 et 2018 concernant les cotisations de prévoyance professionnelle en qualité d'indépendant étaient jointes.

Ils ont également contesté la prise en compte d'une dette privée en lieu et place d'une dette commerciale ainsi que la déduction sociale sur la fortune commerciale localisée à Genève.

Après une analyse approfondie, l'activité lucrative n'était pas indépendante au sens du droit fiscal. L'intégralité du revenu provenait d'une activité salariée et devait être imposée dans le canton de Vaud. Les décisions ICC 2016, 2017 et 2018 devaient être annulées.

k. Par deux décisions sur réclamation du 20 décembre 2021, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation en tant qu'elle concernait la déduction des cotisations versées à l'institution de prévoyance professionnelle et l'a rejetée pour le surplus.

Le contribuable exerçait une activité indépendante à Genève. En vertu notamment du contrat de société et de la convention interne liée à celui-ci, il avait la qualité d'associé de la SNC et percevait à cet effet une part du bénéfice de cette dernière et était habilité à prendre certaines décisions. Toutefois, la SNC et ses membres n'étant pas inscrits au RC de Genève, l'avocat ne pouvait pas bénéficier de l'application de l'information 7/87. Partant, il lui appartenait de prendre contact avec l'AFC-VD pour que la répartition intercantonale établie par l'AFC-GE soit prise en compte.

Le même jour, l'AFC-GE a établi des bordereaux rectificatifs.

B. a. Par acte du 19 janvier 2022, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Préalablement, il a sollicité l'apport de divers justificatifs et l'audition de Me F_____, E_____ et H_____, clerc de l'Étude B_____. Principalement, il a conclu à l'annulation des décisions rendues sur réclamation, à ce que le TAPI constate qu'il avait déployé une activité lucrative dépendante pour les périodes 2016 à 2021 et dise qu'il n'était pas assujéti fiscalement dans le canton de Genève pour ces années.

Sur proposition de C_____, par contrat de société simple, il avait accepté en mai 2016 de rejoindre cette dernière comme avocat spécialisé en droit fiscal avec le titre d'associé. Toutefois, pour des « questions marketing », un certain nombre de collaborateurs de l'Étude, dont lui-même, étaient également appelés « associés »,

alors qu'ils n'étaient pas parties au contrat de société simple, mais salariés des associés respectifs. Au lieu de contrats de travail, C_____ avait mis en place, pour Me F_____, E_____ et lui-même, une double structure composée de la SNC et de la SC, complétée par des conventions internes. Il n'était mentionné nulle part dans ces contrats de société que les buts respectifs de la SC et de la SNC consistaient en l'exploitation d'une Étude d'avocats. Du 1^{er} février 2016 au 31 janvier 2021, ces sociétés ne disposaient pas de papier à en-tête, n'avaient fourni aucune prestation de services dans les domaines juridique ou fiscal, ni exercé d'activité commerciale.

C_____ avait investi un montant important pour devenir associé de l'Étude. Il n'avait lui-même versé aucun montant pour pouvoir y travailler et sa part de CHF 1'000.- dans la SNC avait été avancée par C_____. Celui-ci apportait la quasi-totalité des dossiers traités par les membres de son équipe, qui travaillaient exclusivement pour lui, sous sa direction et son étroite surveillance. Les dossiers, même ceux découlant de mandats acquis par lui-même, n'étaient jamais ouverts en son nom et, sauf exception, il signait toute la correspondance. C_____ prenait à sa charge tous les frais généraux (loyer des locaux entièrement agencés, assurance RC professionnelle, frais de personnel, d'informatique, de téléphonie, de fournitures de bureau, etc.).

L'intégralité de ses propres honoraires était facturée par C_____ et encaissée sur les comptes de l'Étude. Ce dernier assumait la responsabilité contractuelle envers les mandants. Une police d'assurance conclue par les associés « réels » de l'Étude couvrait l'activité de tous les avocats, y compris celle du contribuable.

Ce dernier avait dû apporter une dizaine de mandats entre 2016 et 2020. Il n'exerçait aucune autre activité que celle pour C_____. Son chiffre d'affaires n'apparaissait nulle part dans les comptes de la SNC et il n'était pas enregistré à la TVA.

La SC n'exerçant pas d'activité commerciale et n'étant pas inscrite au registre du commerce durant les années en cause, elle devait être considérée comme inexistante. Les revenus des membres de l'équipe de C_____ étaient toutefois versés au travers de la SNC, alors que celle-ci n'avait aucune relation juridique avec l'Étude. Il manquait dès lors un lien juridique et structurel entre ces deux entités, ce qui tendait à démontrer que la double structure de sociétés de personnes mise en place était « totalement bancaire » et qu'elle ne servait qu'à éluder diverses dispositions impératives du contrat de travail.

Enfin, la loi sur la profession d'avocat ne permettait pas aux avocats de s'associer ou d'avoir des locaux communs avec des personnes n'exerçant pas la même activité professionnelle. Or, l'un des membres de l'équipe fiscale (E_____) n'était pas avocat. Dès lors, si les membres de la SNC avaient été véritablement des associés indépendants dans l'Étude, la loi n'aurait pas été respectée.

b. Par courrier du 18 février 2022, l'administration fiscale vaudoise (ci-après : AFC-VD) a confirmé à l'AFC-GE qu'elle se ralliait à la position de cette dernière, selon laquelle la SNC n'était pas une société commerciale. Dès lors, il n'y avait pas

lieu de procéder à une répartition du bénéfice et, partant, l'intégralité du revenu issu de l'activité d'avocat de A_____ devait être imposée dans le canton de Genève. Par ailleurs, le statut d'indépendant de celui-ci ne pouvait plus être remis en cause, dans la mesure où ce dernier s'était toujours présenté comme tel, tant à l'égard des autorités fiscales que des assurances sociales. Par conséquent, l'AFC-VD allait corriger les taxations vaudoises 2017 à 2019 de l'intéressé en annulant la part du bénéfice de la SNC au lieu de son domicile.

c. Le 21 février 2022, l'AFC-VD a notifié aux contribuables trois décisions concernant les périodes fiscales 2017, 2018 et 2019, attribuant entièrement au canton de Genève les revenus obtenus au travers de la SNC.

A_____ a recouru contre ces trois décisions auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois, concluant à ce que son revenu réalisé au service de C_____ soit intégralement imposé dans le canton de Vaud.

d. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours du 19 janvier 2022.

Compte tenu du courrier de l'AFC-VD du 18 février 2022, la problématique de la double imposition intercantonale était résolue.

L'assujettissement limité de l'intéressé dans le canton de Genève se justifiait pour les motifs suivants : si celui-ci avait estimé avoir exercé une activité dépendante, il n'aurait pas transmis à l'AFC-GE ses déclarations fiscales vaudoises. Il ressortait du contrat de société de la SNC et de sa convention interne que les membres de la SNC étaient associés indéfiniment responsables, que chacun d'eux disposait d'une part au capital social et avait droit à une part du bénéfice de la SNC. Sur cette base, le contribuable avait perçu une participation aux bénéfices dont les montants correspondaient à ceux déclarés. Tous les associés de la SNC avaient exercé leur activité de fiscalistes dans le canton de Genève, au sein de l'Étude, le fait que le siège de la SNC soit en Valais importait peu. Le contrat de société de la SNC ne prévoyait pas qu'il devait regrouper des avocats. Dans les faits, les membres agissaient comme fiscalistes et pas nécessairement comme avocats. Le fait qu'un des associés ne soit pas avocat n'était donc pas déterminant. La qualité d'indépendant n'était contestée par aucun des anciens associés du contribuable.

e. Dans sa réplique, le contribuable a souligné que la question de la déductibilité de la dette privée s'était posée du fait qu'il avait demandé que l'état de sa fortune privée au 31 décembre prenne également en considération une dette privée de CHF 110'000.-. Toutefois, cette question n'était pas pertinente dans la mesure où il fallait considérer qu'il exerçait une activité lucrative dépendante.

Selon la doctrine, en présence d'une SNC non commerciale, les éléments imposables étaient attribués au domicile (for principal) de l'associé. Or, comme la SNC était membre d'une SC qui n'existait pas juridiquement (faute d'exercer une activité commerciale ou d'être inscrite au registre du commerce), les éléments imposables de la SNC devaient être imposés exclusivement au for principal de chacun de ses membres, soit en l'occurrence à son domicile vaudois.

Dès lors que Mes C_____, D_____ et lui-même étaient des avocats inscrits au registre cantonal genevois des avocats, ils ne pouvaient pas s'associer avec un non-avocat. Il fallait ainsi retenir que E_____, D_____ et lui étaient employés de C_____.

f. L'AFC-GE a encore produit un courrier du 9 juin 2022 de l'AFC-VD, auquel était annexé un arrêt de la CDAP du 7 juin 2022 déclarant irrecevable le recours et transmettant la cause à l'AFC-VD comme objet de sa compétence. L'AFC-VD avait indiqué que, à la suite de cet arrêt, elle suspendait le traitement de la procédure de réclamation jusqu'à droit connu dans la procédure genevoise.

g. Par jugement du 29 mars 2023, le TAPI a déclaré le recours irrecevable.

Le contribuable n'était plus admis à contester son assujettissement limité aux impôts genevois pour les années 2017 et 2018. Il n'avait jamais contesté son assujettissement avant le 14 septembre 2021 et avait remis ses déclarations fiscales genevoises 2017 et 2018, faisant clairement savoir qu'il admettait son assujettissement limité dans le canton. Sa réclamation ne mentionnait pas ce grief et la lettre du 14 septembre 2021, formulée en dehors du délai de réclamation, ne pouvait remettre en question son assujettissement limité.

h. Par arrêt du 5 mars 2024, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a admis le recours de A_____ et renvoyé la cause au TAPI pour nouvelle décision au sens des considérants.

En déniaut au contribuable – qui avait remis ses déclarations fiscales pour les années en cause – le droit de contester son assujettissement, le TAPI n'avait pas tenu compte de la jurisprudence la plus récente, qui admettait la recevabilité du recours dans un tel cas. La cause devait lui être renvoyée afin qu'il examine les autres conditions de recevabilité et, le cas échéant, le fond du recours.

i. Les parties ont maintenu leur proposition respective.

j. Par jugement du 1^{er} novembre 2024, le TAPI a rejeté le recours.

Il a examiné les contrats de société régissant la SC et la SNC ainsi que les contrats internes de ces sociétés liant, d'une part, C_____ et, d'autre part, Me F_____, E_____ et le contribuable.

Ce dernier était associé non-gérant de la SNC. Les contrats ne contenaient aucune clause le désignant, ni d'ailleurs D_____ et E_____, comme des salariés, des travailleurs ou des employés. Le contribuable lui-même s'était déclaré en 2017 et 2018 à l'administration fiscale vaudoise comme indépendant. La convention interne entre les associés de la SNC ne comprenait aucune part fixe garantie. Le montant de CHF 10'000.- versé mensuellement ne constituait qu'un acompte, sujet à remboursement. Aucune clause ne venait limiter l'obligation de restitution.

Le fait que C_____ supportait seul les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs, et que son mode de rémunération divergeait de celui prévu pour ses trois associés, n'était pas insolite. C_____ étant gérant de la SNC, il était habilité à la

gérer et à la représenter. Son apport en capital effectué dans la SNC était beaucoup plus élevé (CHF 17'000.-) que celui des autres associés (CHF 1'000.-). Dans la SC, les apports de la SNC et de C_____ se montaient à respectivement CHF 20'000.- et à CHF 30'000.-, ce dernier ayant encore procédé à un apport supplémentaire de CHF 2 millions en 2016. Le fait que C_____ signait toute la correspondance et donnait des instructions au contribuable ne signifiait pas encore que ce dernier était son employé. Enfin, A_____, en tant qu'avocat fiscaliste, devait nécessairement connaître la différence entre un salarié et un associé d'une SNC.

Il avait exercé une activité lucrative en tant qu'associé d'une SNC. Partant, son revenu et sa fortune devaient être taxés comme ceux d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante.

- C. a.** Par acte expédié le 6 décembre 2024 à la chambre administrative, A_____ a recouru contre ce jugement, dont il a demandé l'annulation.

Son droit d'être entendu avait été violé. L'appréciation anticipée des preuves opérée par le TAPI était arbitraire. Les actes d'instruction qu'il avait demandés auraient permis de comprendre comment son travail d'avocat était organisé concrètement.

Sa relation contractuelle avec C_____ présentait toutes les caractéristiques d'un contrat de travail. Ni la SNC ni la SC n'avaient pour but l'exploitation d'une Étude d'avocats. La répartition des bénéfices de la SNC était inhabituelle. Il convenait de tenir compte de la réalité de son activité d'avocat à l'époque où il se trouvait dans un lien de subordination, travaillant exclusivement pour C_____, sous la surveillance de celui-ci. Seuls des motifs de *marketing* avaient conduit à créer l'apparence d'un associé. La SNC était sans substance et sans activité. C_____ apportait la quasi-totalité des dossiers traités par les membres de son équipe. Tous les dossiers, même les quelques dossiers apportés par lui-même, étaient ouverts au nom de C_____. Lui-même n'était pas au bénéfice d'une assurance responsabilité civile personnelle. Le contrat conclu le 1^{er} février 2016 constituait ainsi la suite de la relation contractuelle qui existait entre C_____ et lui depuis le 1^{er} avril 2012.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à ses précédentes écritures et au jugement.

c. Dans le délai imparti pour répliquer, le recourant a produit une attestation du 27 janvier 2025 signée par I_____ et une autre établie le 31 janvier 2025 par J_____, chacune affirmant que le département de droit fiscal de l'Étude B_____, dans lequel ils avaient tous deux travaillé, était dirigé par C_____, au nom de qui tous les dossiers étaient ouverts, qui donnait les instructions, contrôlait les courriers, les co-signait, indiquait quels dossiers facturer et demandait des explications sur les time-sheet. Le recourant n'avait pas de collaborateurs ni de subordonnés. Tant I_____ que J_____ s'étaient considérés eux-mêmes ainsi que les autres membres de l'équipe de C_____ comme des employés de celui-ci.

- d. a.** Lors de l'audience, qui s'est tenue le 23 juin 2025 devant la chambre administrative, A_____ a déclaré que l'administration fiscale vaudoise attendait

toujours l'arrêt de la chambre administrative et avait suspendu les taxations depuis 2017.

Le but des différentes conventions et sociétés mises en place était de faire venir des personnes comme lui à l'étude de C_____ comme associés. En réalité, il n'y avait aucune intention de faire d'eux des associés, mais de les maintenir dans un statut de collaborateur. Les conventions préparées par C_____ étaient reprises de celles de l'Étude K_____, ce qu'il avait pu constater du fait que dans les documents envoyés, le suivi des modifications n'avait pas été supprimé. Il avait ainsi vu que ces conventions visaient l'exploitation d'une étude, ce qui n'était plus le cas dans les documents que C_____ lui avait soumis. Il avait été son collaborateur pendant quatre ans et le savait très créatif pour la mise en place de structures complexes. Il n'avait pas participé à l'élaboration de ces documents. Lorsqu'il était arrivé, soit il signait les conventions et devenait associé selon leurs termes, soit il ne rentrait pas dans l'Étude.

Il s'était posé la question de savoir si la structure mise en place permettait effectivement l'association d'avocats avec des non-avocats. Il avait quitté C_____ en raison de relations personnelles difficiles du fait en particulier qu'il intervenait dans les dossiers qu'il suivait. Ces tensions entre eux avaient eu pour conséquences qu'il avait « craqué ». Il s'était trouvé en arrêt maladie pendant dix mois. Il avait alors mis un terme aux conventions qui le liaient à C_____.

C'est bien après, en discutant avec un ami avocat, qui lui avait dit qu'en réalité il n'avait pas été associé de C_____, mais son collaborateur. Cela expliquait pourquoi dans un premier temps il se présentait comme indépendant, notamment à l'égard de la caisse de compensation et de l'administration fiscale. Si la SNC notamment n'avait pas existé, la caisse de compensation n'aurait pas accepté un statut d'indépendant, faute d'en remplir les conditions (absence de bail, de clientèle, de n° de TVA, de RC professionnelle).

Il travaillait un nombre d'heures insupportable, recevant des appels de C_____ pendant ses vacances, le soir, le weekend. Cela démontrait qu'il se trouvait dans une relation de travail à son égard. Une fois par semaine, C_____ réunissait son équipe et passait en revue tous les dossiers, fixait les délais à l'équipe et pouvait retirer un membre de celle-ci pour le mettre sur un dossier en particulier. Il relisait et signait tous les courriers et les mémoires. Il souhaitait avoir une copie de tous les courriels. Même dans les dossiers dans lesquels lui-même avait le *leadership*, il lui soumettait la note d'honoraires pour validation.

d.b Entendu par la chambre administrative en qualité de témoin, E_____, conseiller fiscal, a déclaré qu'il avait signé comme le recourant des contrats de sociétés et des conventions avec C_____. Il travaillait toujours avec ce dernier à l'Étude B_____.

Il s'acquittait de toutes les charges sociales en tant qu'indépendant. Il assumait également tous les risques en ce sens qu'il n'avait pas le droit au chômage. Il se

considérait comme indépendant et déclarait ses revenus en tant que tel. Il était imposé comme un indépendant. Après le départ du recourant, un avenant avait été signé, sauf erreur en 2020. Rien de fondamental n'avait été changé. C_____ était le plus grand apporteur d'affaires. Il lui arrivait de gérer certains de ses dossiers en collaboration avec lui. Il avait également ses propres dossiers qu'il gérait seul. C_____ n'intervenait pas dans ceux-ci et ne recevait pas de copie des courriers ou courriels.

Le recourant travaillait beaucoup sur les dossiers de C_____. Son activité pour ses propres dossiers devait être marginale. Il ne pouvait pas donner beaucoup de renseignements sur l'activité du recourant en détail, car chacun avait son bureau et travaillait de manière indépendante.

Il y avait une réunion hebdomadaire de l'équipe C_____ durant laquelle les dossiers, notamment de C_____, étaient passés en revue. C'était aussi l'occasion de parler de leurs propres dossiers s'ils avaient besoin d'échanger à leur sujet. En tant que *senior partner*, C_____ avait intérêt à ce que les dossiers soient bien traités et à ce titre intervenait lors de ces réunions également au sujet des dossiers qui n'étaient pas les siens. La plupart des dossiers étaient les siens. C_____ avait la responsabilité ultime par rapport à l'étude pour les dossiers traités par son équipe. Le terme « équipe C_____ » était celui utilisé à l'interne de l'Étude.

Il était au courant du fait que le litige portait sur la qualification d'indépendant ou d'employé du recourant lorsqu'il travaillait au sein de l'équipe. Il ne se souvenait plus comment il avait appris que le recourant avait cessé de travailler à l'Étude. Il imaginait que C_____ lui en avait parlé. Si le courrier était adressé à C_____, à D_____ et à lui-même, la secrétaire le déposait auprès de C_____. C'était seulement si un courrier leur était adressé individuellement que chacun d'eux le recevait.

Tous les nouveaux dossiers étaient ouverts au nom de C_____. En ce qui le concernait environ 10 % étaient ses propres dossiers, même s'ils étaient ouverts au nom de C_____. Il n'y avait pas de différence dans sa quote-part en fonction de la source du dossier.

Il n'assumait pas directement une part aux frais généraux de l'Étude, mais était certain d'y participer indirectement. Cela se reflétait dans la quote-part qui lui revenait finalement. La RC professionnelle et la TVA étaient établies au nom de l'Étude.

Sa rémunération dépendait de ce qu'il encaissait. Cela ne dépendait pas que de lui mais aussi des abattements qui pouvaient être accordés ou des clients qui ne payaient pas. Il assumait ainsi un risque entrepreneurial. En d'autres termes, s'il travaillait beaucoup et encaissait beaucoup, il se portait mieux que dans le cas inverse. S'il ne travaillait pas, il encaissait « zéro ». Les abattements ou rabais étaient discutés entre eux, à savoir les personnes impliquées dans le dossier.

Il n'était pas contribuable à la TVA, mais savait que toutes les notes d'honoraires portaient un no de TVA et, sauf erreur, il n'y avait qu'un no de TVA pour l'étude.

e. Dans le délai imparti pour faire savoir quels actes d'instruction complémentaires il sollicitait, le recourant a demandé l'audition de Me F_____, la production par C_____ 1) de tout contrat liant les associés de l'Étude à la SC, 2) de tout document afférent à l'affiliation de l'Étude à la TVA pour les associés, et, pour la période allant de 2016 à 2021, 3) de la police RC, du contrat de bail et des contrats de travail de tous les employés de l'équipe C_____, 4) des factures des prestataires de service (informatique, photocopieuse, fournitures de bureaux) dont le recourant avait bénéficié et 5) des échanges de courriels de Me C_____ au sujet de la coupure en mars 2020 des accès du recourant au serveur de l'Étude ainsi que l'audition d'H_____.

Le recourant n'avait assumé aucun risque économique. Le témoignage de E_____ avait confirmé ses allégations.

Il était important de clarifier parfaitement le statut du recourant. Il persistait donc dans ses conclusions. Il suggérait, afin de ne pas encombrer la chambre administrative, qu'elle renvoie le dossier au TAPI pour instruction complémentaire.

f. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger, y compris sur la question des actes d'instruction complémentaires.

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).
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.

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).

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_____,

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_____, clerc 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'*a 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.

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

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).

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.

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.

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).

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).

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.

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).

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).

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).

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

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.

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

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.

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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 décembre 2024 par A _____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} novembre 2024 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ainsi que les bordereaux de taxation 2017 et 2018 ;
dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à A _____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'État de Genève ;

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 des recourants ou de leur mandataire ; il doit être adressé au Tribunal

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

communiqué le présent arrêt à Me Christian CHILLA, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Florence KRAUSKOPF, Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

la présidente siégeant :

M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :