

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2493/2013-ICC

ATA/113/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 janvier 2015

1^{ère} section

dans la cause

Madame A _____

représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 juin 2014 (JTAPI/747/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ est domiciliée dans le canton du Jura.
- 2) Suite au décès de son père, feu Monsieur Pierre B_____, survenu en juillet 2004, Mme A_____ a hérité un tiers de la succession indivise de celui-là, laquelle comprend notamment des parts dans la société en nom collectif C_____, ayant son siège dans le canton de Genève.
- 3) Par bordereau de taxation du 31 octobre 2012, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de la contribuable pour l'année 2007 à CHF 108'167,70, en retenant un revenu imposable de CHF 221'366 et une fortune de CHF 5'373'999.-.
- 4) La contribuable a élevé une réclamation le 27 novembre 2012 qui a été partiellement admise par décision du 1^{er} juillet 2013.
- 5) Le 2 août 2013, la contribuable a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée devant le tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI). Deux points restaient litigieux, à savoir le montant du produit de son activité indépendante et la taxation de sa part dans le bénéfice de C_____, celle-ci ayant déjà fait l'objet d'un bordereau de taxation sur le canton du Jura le 11 décembre 2009.
- 6) Par réponse du 11 décembre 2013, l'AFC a partiellement admis les conclusions de la recourante relatives au produit de l'activité indépendante.
- 7) Les parties ont respectivement répliqué, puis dupliqué.
- 8) Par jugement du 30 juin 2014, le TAPI a partiellement admis le recours. Le dossier a été renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation ICC prenant en compte un revenu de l'activité indépendante de CHF 146'501.- et mettant à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-.

Les griefs de la recourante sur la double imposition du bénéfice de C_____ ont été rejetés.
- 9) Le 22 juillet 2014, la contribuable a recouru contre ledit jugement devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

Seule restait litigieuse la répartition intercantonale du bénéfice de C_____ pour l'année 2007.

Elle a conclu à ce que la chambre administrative dise que le canton de Genève n'était pas autorisé à taxer l'intégralité de sa part d'un sixième du bénéfice de C_____, que le canton de Genève doive retrancher de la part du bénéfice de C_____ en CHF 95'759.-, la part de CHF 75'319.- déjà taxée dans le canton du Jura, le tout sous suite de frais et dépens.

Selon le registre du commerce, C_____ avait été constituée le 23 janvier 1948 par M. B_____, père de la recourante, et M. D_____. Elle avait pour but l'achat et la vente d'immeubles. À la suite du décès de M. B_____, sa part de C_____ était devenue la propriété de ses trois enfants, soit la contribuable, son frère E_____ et sa sœur F_____. L'autre associé de C_____, M. D_____, était également décédé. Sa part avait été dévolue à ses trois enfants.

Il ressortait du bilan de C_____ que son actif était presque exclusivement composé de biens immobiliers, à savoir d'immeubles en nom et en sociétés immobilières. Aucun de ces immeubles ne se trouvait dans le canton du Jura. En 2007, les produits encaissés par C_____ provenaient principalement de la gestion desdits immeubles et des dividendes versés par les sociétés immobilières. Durant cette même année, le bénéfice de C_____ s'était élevé à CHF 574'552,92, dont un sixième, soit CHF 95'759.-, revenait à la recourante. Il en avait été de même des exercices suivants avec, en outre, le produit de la réalisation de divers biens immobiliers dans le cadre d'opérations préparatoires au partage des successions de feux MM. B_____ et D_____. Depuis le décès des fondateurs de C_____, celle-ci n'avait engagé aucune nouvelle opération d'acquisition ou de promotion. Ne disposant d'aucune compétence, ni connaissance dans le domaine de la gestion des immeubles, la recourante et sa sœur F_____ avaient confié à leur frère E_____ le soin de représenter leurs intérêts dans la gestion de la C_____ et ce « pour toutes décisions ».

Dans le cadre de la répartition intercantonale du revenu, effectuée le 11 décembre 2009, le service des contributions du canton du Jura s'était attribué une part de CHF 79'318.- (CHF 30'000 + CHF 49'318.-) par application des principes de répartition du bénéfice provenant de sociétés de personnes, repris notamment dans l'information n° 7/87 de l'AFC-GE. De son côté, le canton de Genève avait taxé dans son intégralité le produit de C_____, de sorte qu'il en résultait une double imposition. Le TAPI avait considéré que, faute d'activité personnelle, la recourante ne pouvait pas demander l'application des principes découlant de l'information n° 7/87 et que dès lors le canton de Genève, où C_____ avait son siège, disposait d'un droit exclusif de prélever l'impôt sur sa part du bénéfice.

La contribuable, par le biais de son conseil, avait transmis ledit jugement par un courriel du 3 juillet 2014 au taxateur du canton du Jura, en lui demandant s'il était prêt à revenir sur la taxation intervenue en 2007. Dans une réponse du 10 juillet 2014, le chef de la section des personnes physiques du canton du Jura

avait indiqué qu'aucun élément ne lui permettait de confirmer que Mme A_____ n'avait pas exercé d'activité personnelle, de sorte que la taxation devait, en l'état, être maintenue.

La preuve d'un fait négatif étant impossible à apporter et compte tenu des vacances d'été, la contribuable, victime d'une double imposition intercantonale, saisissait la chambre administrative, à tout le moins pour sauvegarder ses intérêts légitimes. Le critère-clé concernait l'activité, effective ou non, de la contribuable. Le canton du Jura avait considéré que le TAPI n'avait pas établi de façon suffisante les faits et qu'en particulier, la contribuable n'avait pas démontré son absence d'activité personnelle au sein de C_____. Dans l'hypothèse où les deux cantons maintiendraient des taxations portant sur le même revenu, la recourante serait contrainte de saisir le Tribunal fédéral, ce qui imposait au canton de Genève d'établir ce point.

- 10) Par réponse du 22 septembre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le courriel de l'administration fiscale jurassienne du 10 juillet 2014 confirmait l'interprétation de l'information n° 7/87 faite par le TAPI et la doctrine, à savoir qu'elle n'était applicable qu'en cas d'activité personnelle dans C_____.

Le service des contributions jurassien ne critiquait pas l'établissement des faits tels que retenus par le TAPI. Il ne faisait qu'indiquer qu'en l'état et au vu des éléments en sa possession, il ne pouvait revenir sur sa taxation. A juste titre, le TAPI avait retenu que la recourante n'avait ni démontré, ni même allégué, avoir occupé des fonctions actives au sein de C_____. En se référant au procès-verbal du 24 août 2004 d'une réunion entre les propriétaires de C_____ et leur notaire, la recourante se référait elle-même à un document relatant les causes pour lesquelles sa sœur et elle avaient confié à leur frère le soin de représenter leurs intérêts dans la gestion de C_____ et ce « pour toutes décisions », à savoir qu'elles ne disposaient d'aucune compétence, ni de connaissances dans le domaine de la gestion des immeubles. En application des règles sur le fardeau de la preuve, le jugement du TAPI était conforme au droit. Le droit exclusif de percevoir l'impôt sur le bénéfice revenait au canton de Genève. Une éventuelle erreur d'un autre canton ne justifiait pas une exception au principe de la souveraineté du canton de percevoir l'impôt sur son territoire. La recourante semblait demander la correction de la taxation genevoise afin de pallier l'entrée en force d'une autre taxation, alors qu'il lui aurait appartenu de contester dans les temps le bordereau jurassien.

- 11) Par réplique du 23 octobre 2014, la contribuable a pris acte du fait que l'AFC-GE ne contestait pas la double imposition intercantonale, prohibée par la Constitution fédérale. Le fait qu'elle doive épuiser les voies de droit dans un des cantons, dont la taxation aboutissait à une double imposition, était la conséquence

de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110). Le bordereau jurassien avait été émis le 11 décembre 2009. La recourante ne pouvait pas imaginer à cette époque qu'elle recevrait, trois ans plus tard, une taxation différente du canton de Genève, ce d'autant moins que les principes adoptés par le fisc jurassien se référaient à une pratique publiée par une circulaire du canton de Genève.

- 12) Sur ce, la cause a été 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).
- 2) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités).
- 3) 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).

Le principe de l'interdiction de la double imposition de l'art. 127 al. 3, 1^{ère} phrase Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle - ATF 138 I 297ss.).

- 4) À Genève, l'ICC 2007 est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III, aLIPP-IV et aLIPP-V), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 pour coïncider avec le délai fixé aux cantons par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). En effet, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). Trouvent en particulier application la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (ci-après : aLIPP-II), la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du

22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV), ainsi que la loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid, du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-V).

Est également susceptible de s'appliquer à l'ICC 2007 la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

- 5) Les parties ne critiquent pas les dispositions légales retenues par le jugement du TAPI, à savoir qu'aux termes de l'art. 3 al. 1 let. a aLIPP-I, 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.

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 (art. 5 al. 2 aLIPP-I).

Pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 al. 1 aLIPP-I).

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 aLIPP-I).

- 6) La personne qui exploite dans un autre canton que son canton de domicile une entreprise ou qui y exerce dans une installation fixe et permanente une activité indépendante, y fonde un domicile (accessoire) spécial (lieu d'exploitation). Le capital investi dans l'entreprise et le revenu en provenant (rendement et gain en capital) sont imposables à cet endroit et y sont attribués de manière objective. La participation à une société de personnes (SNC, SC ou encore société en commandite par actions (SCPC) ou à une société simple détenue dans la fortune privée d'une personne physique constitue également un domicile (accessoire) spécial au lieu de l'exploitation. Le domicile spécial se trouve au « siège », respectivement au lieu de l'administration effective. Sous réserve de la rémunération pour l'activité personnelle déployée par l'associé d'une SNC ou SC, imposable au domicile fiscal principal du participant, ce dernier y est assujetti de manière exclusive à l'impôt pour sa quote-part au bénéficiaire et aux fonds propres (Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2^{ème} éd.,

2013, p. 108 n. 320-321; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, 4^{ème} éd., p. 499 n. 16).

Pour les sociétés commerciales, la part au bénéfice net de chaque associé, après déduction des intérêts passifs grevant les dettes sociales, est imposable dans le canton du siège de la société de personnes. Y est également imposable l'intérêt rémunérant le compte capital (ainsi que les avoirs assimilés à des mises de fonds) de chaque associé. Le canton du domicile fiscal de l'associé peut par contre imposer la rémunération payée à celui-ci par la société pour son activité personnelle, ainsi que les intérêts des avoirs ne constituant pas des mises de fonds. Les accords conclus au sujet du salaire ne sont pas forcément déterminants. Celui-ci doit rester dans une certaine proportion comparé aux prélèvements privés de l'associé, en ce sens que le salaire ne doit pas être excessif par rapport au bénéfice régulièrement réalisé par la société. Il doit correspondre à ce qu'un tiers recevrait pour effectuer le même travail (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 171 n. 523-524).

Les directeurs des administrations fiscales des cantons romands (y compris le canton de Berne) et du Tessin ont simplifié la procédure de taxation des revenus des associés d'une SNC ou d'une SC dont le domicile fiscal principal est situé dans un autre canton que celui du siège. À cet effet, ils ont convenu que la répartition entre salaire et bénéfice s'effectue comme suit :

Revenu par tranches		Parts en %	
de	à	de salaire	de bénéfice
0	30'000	100	0
30'001	250'000	75	25
250'001	500'000	50	50
500'001	1'220'000	25	75
1'220'001	et plus	0	100

(Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 171 n. 526)

A Genève, l'information n° 7/87 reprend le contenu de cet accord.

- 7) Avant le recours devant le TAPI, les parties semblaient diverger sur l'interprétation à donner à cette directive.

La doctrine précitée, publiée ultérieurement, semble, à juste titre, les avoir réunies sur le fait qu'elle ne s'applique qu'en cas d'activité professionnelle du contribuable au sein de C_____.

Seule reste litigieuse la question de savoir si la recourante a, ou non, exercé une activité professionnelle au sein de C_____.

- 8) La recourante sollicite des mesures d'instruction à ce propos, tout en relevant la difficulté de prouver un fait négatif alors que l'intimée se réfère aux

règles relatives au fardeau de la preuve, rappelant qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale.

a. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées).

L'exigence d'établir des faits négatifs, c'est-à-dire de fournir une preuve négative, n'est pas par principe inadmissible. Ne modifiant nullement le fardeau de la preuve et n'impliquant pas un renversement de ce dernier, cette circonstance devra néanmoins être dûment prise en compte dans le cadre de l'appréciation des preuves ainsi que des exigences posées au devoir de la partie adverse de coopérer à la procédure probatoire (ATF 139 II 451 consid. 2.4 p. 460; ATF 137 II 313 consid. 3.5.2 p. 325 ; arrêt du Tribunal fédéral 5D_63/2009 du 23 juillet 2009 consid. 3.3, in RNR 92/2011 p. 186).

A cet égard, la preuve d'un fait négatif, soit l'absence d'activité professionnelle, ne peut être exigée, et il n'est guère possible de la démontrer par pièces (ATA/677/2011 du 1^{er} novembre 2011).

b. En l'espèce, la recourante n'a jamais allégué avoir pris une part active dans C_____ ou y avoir développé une activité professionnelle. Tout au contraire, il ressort du procès-verbal du 24 août 2004, réunissant les propriétaires de C_____ et leur notaire, que « la famille B_____ a par ailleurs décidé d'un commun accord, que le représentant de ladite famille dans les deux sociétés sera M. E_____ et ce, pour toutes décisions ».

Par ailleurs, la contribuable, née en 1953, est peintre-décoratrice indépendante, selon la déclaration fiscale remplie à l'attention du canton du Jura en 2007, activité peu connexe avec la gestion d'immeubles. Dans ladite déclaration, aucun élément ne laisse à penser qu'elle ait développé une quelconque activité professionnelle avec C_____. Elle a déclaré une perte de CHF 9'788.- au titre de résultat de son activité indépendante et CHF 36'294.- provenant de son activité dépendante pour G_____, activité déployée du 15 août au 31 décembre 2007 à 100 %. Aucun élément du dossier ne contredit les affirmations de la recourante, de surcroît confortées par le procès-verbal établi devant notaire.

En conséquence, le canton de Genève est en droit de procéder à la taxation du bénéfice de C_____, sans faire application de l'information n° 7/87, dès lors que la contribuable n'a pas exercé d'activité professionnelle dans l'entreprise précitée.

Le jugement du TAPI doit être confirmé.

- 9) Vu ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 10) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 juillet 2014 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Madame 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 ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :