RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/761/2005-FIN** **ATA/141/2006**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

## du 14 mars 2006

dans la cause

**Madame et Monsieur H_____**
représentés par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

**et**

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

## EN FAIT

1. Madame et Monsieur H_____ (ci-après : les époux H_____ ou les contribuables) étaient domiciliés dans le canton de Genève de mars 1994 à septembre 1996, date à laquelle ils ont quitté le territoire cantonal pour s'installer dans le canton de Vaud.

2. a. M. H_____ était directeur de l'entreprise en raison individuelle X._____ (ci-après : X._____), sise _____ et ayant une activité de conseil dans les domaines immobilier et commercial. En janvier 1999, cette entreprise a été transformée en société à responsabilité limitée Y._____ Sàrl, avec siège principal dans le canton de Vaud. Elle a été radiée du registre du commerce (ci-après : RC) de Genève le 1er octobre 2001.

   L'activité d'X._____, soit après elle d'Y._____ Sàrl s'étend dans les cantons de Vaud, Genève et Zurich et son bénéfice est imposé chaque année sur la base d'une répartition entre ces cantons.

   b. Mme H_____, quant à elle, dirigeait l'entreprise en raison individuelle Z._____ (ci-après : Z._____) sise _____, qui effectuait des travaux de secrétariat pour le compte des deux premières sociétés. Cette entreprise, inscrite au registre du commerce de Genève le 15 mars 1994, en a été radiée le 18 décembre 2001, suite à la cessation de l'exploitation.

3. Fin 2000, les contribuables étaient locataires d'un appartement de 5 pièces et de bureaux aux nos_____.

   Y._____ Sàrl disposait également de locaux commerciaux et, jusqu'en mars 2002, d'un appartement, à Zurich.

4. Le 23 août 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fait parvenir aux contribuables quatre bordereaux de taxations pour les impôts cantonaux et communaux 1997, 1998, 1999 et 2000.

5. Les époux H_____ ont réclamé à l'encontre desdits bordereaux le 26 août 2002.

   Ils reprochaient d'une part à l'administration de n'avoir pas pris en compte dans les taxations 1997 et 1998 le fait que, dès septembre 1996, ils étaient domiciliés dans le canton de Vaud et, d'autre part, de ne pas avoir tenu compte de la répartition intercantonale.

   S'agissant des taxations 1999 et 2000, M. H_____ était salarié dans le canton de Vaud dès le 1er janvier 1999 et n'était, par conséquent, plus imposable à

Genève. Quant à Mme H._____, elle exerçait son activité indépendante, à 100%, dans le canton de Vaud.

Enfin, pour les années 1997 à 2000, leurs revenus avaient déjà fait l'objet d'une taxation intercantonale par les cantons de Zurich et Vaud ; il n'était dès lors pas justifié de les taxer à nouveau.

6. Le 17 juin 2003, l'AFC a rendu quatre décisions concernant les taxations 1997 à 2000. Ces dernières étaient maintenues au motif que, durant cette période, l'activité indépendante de Mme H_____ s'était déroulée à Genève. Partant, bien que domiciliée hors du canton, celle-ci exploitait à Genève une entreprise lucrative et y était donc assujettie de façon limitée.

7. Le 4 juillet 2003, les contribuables ont contesté ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMC).

Dès le 16 septembre 1996, leur domicile principal avait été transféré dans le canton de Vaud. Puis, le 1er janvier 1999, la raison individuelle X._____ avait été transformée en Y._____ Sàrl, avec siège principal dans le canton de Vaud. La radiation de la raison individuelle des contribuables dans le canton de Genève avait été demandée lors du transfert de domicile en septembre 1996. Toutefois, en raison d'un problème administratif, elle n'avait pu avoir lieu qu'en décembre 2001. Quant au siège social de la raison individuelle de Mme H._____, à savoir Z._____, il avait été déplacé dans le canton de Vaud dès le 16 septembre 1996. La répartition intercantonale avait toujours été clairement indiquée aux administrations fiscales concernées.

Les taxations 1997 et 1998 devaient être établies en tenant compte du pourcentage de répartition intercantonale, lequel était fixé à 30% du revenu imposable. Les taxations ultérieures n'avaient plus de raison d'être, les contribuables n'ayant plus d'activité indépendante dans le canton de Genève, mais au sein de Y._____ Sàrl, laquelle faisait l'objet de la répartition.

8. L'AFC a fait part de ses observations le 30 avril 2003.

La validité des taxations litigieuses dépendait de la question de savoir si, lors des périodes fiscales 1997 à 2000, les contribuables avaient oui ou non continué à exercer une activité indépendante à Genève et ce, malgré le transfert officiel de leur domicile principal dans le canton de Vaud en 1996.

Or, tel était le cas à tout le moins jusqu'en 2001, année au cours de laquelle l'entreprise de Mme H_____ avait été radiée du registre du commerce. Quant à l'entreprise individuelle de M. H_____, ce n'était qu'en janvier 1999 qu'elle avait été transformée en Sàrl ayant son siège principal dans le canton de Vaud. L'AFC était dès lors fondée à imposer les époux H_____ pour les

périodes fiscales 1997 à 2000 en raison de l'activité qu'ils avaient continué à exercer sur le territoire du canton durant toute cette période.

9. Les époux H_____ ont répliqué le 2 juin 2004.

Depuis le transfert de leur domicile le 16 septembre 1996, ils ne contestaient pas devoir des impôts à Genève mais pas sur la totalité des revenus dégagés et encore moins sur les revenus de la valeur locative d'un immeuble situé sur le canton de Vaud ou sur des revenus de titres privés. Lors du dépôt de la déclaration vaudoise, ils avaient toujours signalé la répartition intercantonale des revenus, selon le tableau récapitulatif annexé.

De même, ils admettaient que l'entreprise Y._____ Sàrl avait toujours une activité à Genève, ville dans laquelle ils possédaient une résidence secondaire ce qui leur permettait de recevoir des clients venant de l'étranger. Aucune activité en raison individuelle n'avait toutefois été réalisée dans ce canton depuis la création de la Sàrl.

10. Le 1er décembre 2004, la commission a invité les contribuables à lui faire parvenir leur dossier fiscal complet, concernant le canton de Vaud, pour les années 1996 à 2000. Elle leur demandait également des précisions notamment quant à la date de résiliation des baux dont ils étaient titulaires à Genève et sur la méthode de répartition du capital et du bénéfice de leurs activités lucratives entre Vaud et Genève.

11. Les contribuables ont fourni à la commission, le 7 janvier 2005, une copie de la décision de taxation définitive cantonale pour la période fiscale 1997-1998 (période de calcul 1995-1996) avec répartition intercantonale (VD-GE-ZH) ainsi que les décisions provisoire et définitive pour les impôts cantonal et fédéral pour la période fiscale 1999-2000.

Ils précisaient qu'il n'y avait pas eu de résiliation des baux genevois mais un transfert de bail au 1er janvier 1999, suite à la création de la Sàrl. Depuis cette date, cette dernière faisait l'objet d'une répartition intercantonale, effectuée en fonction de la provenance des revenus et de l'activité de chaque bureau.

12. Par décision du 21 février 2005, la commission a rejeté le recours.

Il ressortait de l'instruction du dossier que les contribuables avaient, à tout le moins jusqu'au mois de décembre 2000, une adresse professionnelle à Genève et conservé, du moins en ce qui concernait l'activité indépendante de Madame H_____, un domicile et une activité commerciale dans ce canton. C'était dès lors à juste titre que l'AFC les avait assujettis de manière limitée pour les périodes fiscales en cause.

S'agissant de la répartition intercantonale de leur revenu, il appartenait aux époux H_____ de fournir toutes les informations utiles permettant de déterminer à satisfaction de droit à quel canton leurs revenus immobiliers étaient rattachés. Ces derniers avaient fourni un tableau de répartition pour les périodes fiscales 1996 à 1998 mais rien pour les années 1999 à 2000, estimant ne pas être assujettis à Genève. Partant, faute pour les contribuables d'avoir apporté des renseignements détaillés permettant d'attribuer à tel ou tel canton la source de leurs revenus, leur recours devait être rejeté.

13. Le 23 mars 2005, les époux H_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif à l'encontre de ladite décision et conclu à l'annulation des bordereaux 1997 à 2000.

Dans la mesure où la commission admettait que la compétence genevoise n'était qu'une compétence limitée, l'intégralité de leurs revenus ne pouvait être imposée à Genève, sans tenir compte ni des décisions de taxation des autres cantons, ni même d'une répartition quelconque de la matière imposable.

14. Les époux H_____ ont encore déposé un mémoire complémentaire le 29 avril 2005.

Y._____ Sàrl déployait son activité dans les cantons de Vaud, Genève et Zurich. Celle-ci consistait en des prestations de services en relation avec un projet immobilier donné et c'était dès lors à tort que la commission parlait de revenus immobiliers.

Quant à Z._____, son activité était personnellement exercée par Mme H_____, depuis septembre 1996, dans le canton de Vaud, même si la radiation de cette entreprise, du RC genevois, n'avait eu lieu qu'en décembre 2001. Si toutefois une activité devait être retenue à Genève, ce ne serait alors qu'une part du bénéfice qui pourrait être imposée dans ce canton, tout particulièrement après la disparition de X._____, début 1999.

S'agissant de leur situation locative et immobilière, ils étaient propriétaires d'une maison, dans le canton de Vaud, qui constituait également le siège social de Y._____ Sàrl et Z._____. A Genève et Zurich, Y._____ Sàrl disposait, à tout le moins jusqu'en mars 2002, de bureaux et d'un appartement. Les loyers, réglés par la société, leur étaient en partie refacturés en raison d'un usage privé partiel.

Divers tableaux récapitulatifs relatifs à la répartition des loyers, des salaires du personnel et du chiffre d'affaires entre les cantons de Genève, Vaud et Zurich, pour les années 1996 à 1999, étaient insérés dans leurs écritures.

15. Le 2 juin 2005, l'AFC a fait part de ses observations au recours.

Les taxations 1997 à 2000 se fondaient sur les revenus obtenus lors des années civiles 1996 à 1999. Or, en l'espèce, force était de constater, à lecture du RC genevois notamment, que l'activité dépendante et indépendante des époux H_____ avait été poursuivie à Genève, en tous les cas jusqu'en 1999 pour Monsieur et, jusqu'en 2001 pour Madame. Il ressortait par ailleurs, d'un extrait du répertoire des entreprises genevoises, au 10 novembre 2000, qu'Y._____ Sàrl comprenait entre 10 à 19 employés.

S'agissant des taxations proprement dites, celles-ci avaient été effectuées sur la base des comptes commerciaux joints par les contribuables à leurs déclarations vaudoises et repris sans aucune modification. Pour 1997 à 1999, les revenus des activités indépendantes des époux H_____ avaient été additionnés. En revanche, pour 2000, seul le revenu de l'activité indépendante de Madame avait été pris en compte. Les mêmes principes avaient été appliqués à la fortune. Enfin, les autres éléments de fortune et de revenus du couple (revenus mobiliers et immobiliers Vaud) n'avaient pas été imposés à Genève mais uniquement pris en compte pour déterminer le taux d'imposition global.

16. Le 16 novembre 2005, les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle.

- M. H_____ habitait actuellement avec son épouse un très grand chalet dans le canton de Vaud, dans lequel ils avaient leurs propres bureaux, réseaux informatiques et centrales téléphoniques. Ils avaient également des locaux à Zurich et à Genève. Dans cette dernière ville, il s'agissait d'un appartement et de bureaux. Une réceptionniste, une architecte et une personne s'occupant du secrétariat travaillaient dans les bureaux de Genève. Quatorze personnes étaient employées à Zurich ;

- Entre 1996 et 2001, il y avait eu plus de mouvements de personnel à Zurich qu'à Genève. Ils avaient toutefois gardé les locaux _____, en raison de la modicité du loyer et parce que Genève était un excellent point d'ancrage pour les clients. En 1997, quatre personnes, dont deux à 50%, travaillaient à Genève. A la même époque, trois architectes travaillaient à Zurich. Dans le canton de Vaud, il n'y avait jamais eu de personnel salarié. En 2000, il n'y avait plus eu d'activité à Genève, de sorte qu'il ne devait pas y avoir d'imposition dans ce canton. Ils avaient d'ailleurs été imposés dans le canton de Vaud et y avaient payé leurs impôts ;

- Ils avaient deux raisons sociales : X._____ et Z._____. Cette dernière était restée inscrite, suite à un malentendu au RC genevois alors même qu'elle était également inscrite dans le canton de Vaud. La raison individuelle inscrite à Genève aurait dû être radiée suite à la création de la Sàrl qui a repris ses actifs et passifs en janvier 1999 ;

- Monsieur H_____ était "chartered surveyor" et son activité consistait en la conception et le pilotage de projets dans l'immobilier. De plus, il s'occupait personnellement avec son épouse de toutes les études financières et des expertises autour d'un projet donné. Le personnel administratif et technique exécutaient ensuite leurs idées ;

- Les représentants de l'AFC ont expliqué que l'administration s'était basée sur les comptes qui lui avaient été remis. Pour celle-ci, l'activité était réalisée à Genève. Ce n'était qu'à partir de 2000 qu'une répartition intercantonale avait été admise ;

- Les époux H_____ avaient été imposés en tant qu'indépendants jusqu'à et y compris 1999. L'AFC n'avait pas d'information selon laquelle la raison individuelle aurait été transformée en Sàrl en janvier 1999. Pour la période fiscale 1999, elle avait retenu les bénéfices réalisés en 1998 par la raison individuelle et considéré que toute l'activité professionnelle était à Genève. Les comptes ne présentaient pas de répartition entre Genève et Vaud ;

- L'AFC ne contestait ni le domicile dans le canton de Vaud ni la transformation de la raison sociale. C'étaient cependant les dates de radiation des raisons individuelles qui fondaient le rattachement fiscal et les taxations litigieuses.

17. Le 13 décembre 2005, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA/515/2004 du 8 juin 2004). La loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05), dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001**,** est donc applicable au présent litige.

3. Le litige portant sur les taxations 1997 à 2000, ce sont les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, qui s'appliquent.

4. En vertu de l'article 17 alinéa 1 aLCP, l'impôt est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable lors de la période fiscale pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible. Les taxations pour les périodes fiscales 1997 à 2000, doivent donc se fonder sur les revenus obtenus lors des années civiles 1996 à 1999.

Pour les périodes fiscales concernées, le système fiscal "praenumerando" était en vigueur dans les cantons de Genève (annuel) et Vaud (bisannuel), en vertu duquel, l'impôt dû pour une année est fixé pendant cette même année, mais le montant d'impôt est évalué sur la base du revenu réalisé pendant la ou les périodes précédentes (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2002, pp 150 et 151).

5. a. L'article 2 alinéa 1 aLCP prévoit que les personnes physiques domiciliées hors du canton qui exploitent dans le canton une entreprise lucrative (art. 2 al. 1 litt. c chiffre 2 aLCP) et celles qui, même occasionnellement, réalisent des profits ensuite d'opérations commerciales, financières ou immobilières résultant d'une activité déployée dans le canton (art. 2 al. 1 litt. d aLCP) sont astreintes au paiement d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

b. En principe, la primauté du droit d'imposition appartient au domicile fiscal principal c'est-à-dire le lieu où est imposable l'ensemble du revenu de la fortune mobilière du contribuable (assujettissement illimité). Dans la mesure où des parties de l'activité indépendante du contribuable s'exercent également dans un autre canton, il pourra y avoir création d'un domicile secondaire entraînant alors une répartition intercantonale avec le canton du domicile spécial (assujettissement limité) (X. OBERSON, opus cité, p. 400 ss).

6. En droit fiscal, la maxime d'office régit la taxation, obligeant l'autorité à établir les faits qui fondent la créance d'impôt, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment cette créance (RDAF 1996 427 ; X. OBERSON, opus cité p. 431 § 22/9). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration. L'approche est similaire lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (ATA/66/2005 du 18 janvier 2005 ; RDAF 1996 427 ; ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 consid. 5 ; ATA/840/2001 du 18 décembre 2001 consid. 2).

7. En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont élu domicile, le 1er septembre 1996, dans le canton de Vaud. Reste toutefois à examiner si, comme ils le prétendent, ils y auraient également, dès cette période, transféré leur activité lucrative et, cas échéant, pour tout ou partie.

De l'assujettissement des contribuables dans le canton de Genève

8. a. Suite au déménagement des contribuables dans le canton de Vaud, c'est en principe à celui-ci que revenait le droit illimité de les taxer, dès 1997.

Il ressort cependant du dossier de la cause que Monsieur H_____, à tout le moins jusqu'à fin décembre 1998, a exercé une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève, au sein d'X._____ En janvier 1999, cette entreprise a toutefois été transformée en société à responsabilité limitée, Y._____ Sàrl, avec siège principal dans le canton de Vaud et inscrite comme telle au registre du commerce vaudois. A cette occasion, les actifs, passifs, produits et charges d'X._____ ont été entièrement repris par Y._____ Sàrl, comme cela ressort des pièces comptables versées à la procédure. Son activité, qui a continué à s'étendre dans les cantons de Vaud, Genève et Zurich, est néanmoins restée la même, à savoir le conseil global dans le domaine immobilier et non pas, comme l'a retenu la commission, le courtage en immeubles. A cet égard, le tribunal de céans relève d'ailleurs que l'AFC ne conteste pas la transformation de la raison sociale mais soutient simplement qu'elle n'en avait pas connaissance en 1999. Ainsi, quand bien même X._____ n'a été radiée du registre du commerce de Genève que le 1er octobre 2001, force est d'admettre que dès 1999, celle-ci n'existait plus matériellement (voir publication dans la FOSC du 29 janvier 1999) et c'est par le biais de son successeur universel, Y._____ Sàrl, que les bénéfices devaient être taxés. M. H_____ est quant à lui devenu salarié de la Sàrl, dès le 1er janvier 1999.

S'agissant des éléments de preuve avancés par l'AFC - à savoir notamment l'existence de locaux commerciaux, de personnel, d'un appartement et d'une adresse professionnelle à Genève -, le Tribunal administratif ne saurait leur rattacher les mêmes conséquences juridiques que l'administration. Ces éléments ne sont en effet absolument pas déterminants pour retenir qu'X._____ aurait continué d'exister, avec un siège et une activité à Genève après le 1er janvier 1999. Ils démontrent tout au plus qu'une activité commerciale était exercée dans le canton de Genève mais ne sauraient faire renaître de ses cendres une société dont l'ensemble des passifs et actifs a été repris par une nouvelle entité juridique. Il ne se justifiait ainsi pas, pour la période fiscale 1999, que l'administration continue à taxer, en la personne de M. H_____, sur la base de ceux réalisés en 1998, les bénéfices d'X._____, ce en raison de la seule inscription de cette dernière au registre du commerce genevois.

b. Mme H_____ a quant à elle dirigé Z._____, sise _____. Cette entreprise, inscrite au RC de Genève le 15 mars 1994, en a été radiée le 18 décembre 2001, suite à la cessation de l'exploitation.

S'agissant de l'activité indépendante de Mme H_____, rien ne permet de retenir qu'elle n'aurait plus été exercée à Genève, suite au changement de domicile des époux H_____, en septembre 1996. Non seulement rien dans les constatations de fait des recourants ne démontre un transfert de l'activité exercée par Mme H_____ de Genève dans le canton de Vaud, mais encore, l'allégation selon laquelle la radiation de la raison individuelle de celle-ci aurait été requise dès septembre 1996 n'est aucunement établie par pièces.

Le Tribunal considère par conséquent que Mme H_____ a conservé une activité commerciale dans le canton de Genève à tout le moins jusqu'à fin 2000 et c'est dès lors à juste titre que l'AFC l'a assujettie de manière illimitée pour les périodes fiscales concernées en application de l'article 2 alinéa 1 lettre c chiffre 1 aLCP.

Des taxations proprement dites et du taux de répartition intercantonale appliqué

9. Dans un deuxième temps, les recourants font grief à l'AFC d'avoir retenu à tort certains éléments de taxation et procédé à une répartition intercantonale erronée de ceux admis.

10. Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de la Constitution fédérale de la confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère 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; cf. ATF 125 I 54 consid. 1b p. 55/56; 458 consid. 2a p. 466/467 et l'arrêt cité).

11. a. En présence d'entreprises disposant de domiciles fiscaux dans plusieurs cantons, une répartition intercantonale est nécessaire. Le capital et le bénéfice imposable sont alors répartis en quotes-parts entre le canton du siège et les cantons dans lesquels des établissements stables se trouvent. Chaque canton est libre d'établir selon les règles de son propre droit le montant du capital et du bénéfice global. En revanche, l'établissement des quotes-parts devra se faire selon les règles fixées par la jurisprudence du Tribunal fédéral. La somme des quotes-parts attribuées à tous les cantons ne doit jamais dépasser 100% (X. OBERSON, opus cité, pp 417 et ss).

Aux termes de l'article 14 aLCP, le taux applicable aux contribuables dont seule une partie du revenu ou de la fortune est imposable dans le canton de Genève est le même que celui appliqué aux personnes dont la totalité des revenus ou de la fortune y est imposable.

b. Pour ce qui est de la répartition proprement dite entre les cantons, deux méthodes sont envisageables : la méthode directe selon laquelle les quotes-parts sont établies en se fondant sur la comptabilité des établissements concernés et la méthode indirecte qui alloue les parts en se basant sur d'autres critères (chiffres d'affaires, salaires, etc…). Dans la pratique, cette seconde méthode est le plus fréquemment appliquée dès lors qu'il est souvent difficile de déterminer à quelle entité et pour quelle activité exactement doivent être rattachés les charges et/ou bénéfices (X. OBERSON, opus cité, pp 419 et ss).

c. Dans la mesure où la clé de répartition obtenue ne tiendrait pas suffisamment compte du rôle central joué par l'entreprise, on allouera un préciput au canton de siège lequel correspond à un pourcentage (entre 10 et 20%) préférentiel du bénéfice total de l'entreprise. Ce sera en général le cas lorsque la méthode directe a été appliquée, ou lorsque la méthode indirecte utilisée se fonde sur le chiffre d'affaires.

12. S'agissant du taux retenu pour l'impôt, l'AFC indique que les taxations ont été effectuées sur la base des comptes commerciaux joints par les contribuables à leurs déclarations vaudoises et repris sans aucune modification. Pour les périodes fiscales 1997 à 1999, les revenus de l'activité indépendante des époux H_____ ont été additionnés et pour celle de 2000, seul le revenu de Madame a été pris en compte. Les mêmes principes ont été appliqués s'agissant de la fortune. Enfin, les autres éléments de revenus et de fortune du couple (revenus mobiliers et immobiliers Vaud) n'ont pas été imposés à Genève mais uniquement pris en compte pour déterminer le taux d'imposition global. Dans son principe, cette manière de procéder ne prête pas le flanc à la critique. Il est en revanche difficile de comprendre la répartition intercantonale opérée par l'AFC qui s'est complètement distancée de celle proposée par les recourants ou encore de celle effectuée par l'administration fiscale vaudoise, sans apporter la moindre explication ou encore justification quant aux pourcentages retenus.

Or, en l'espèce, les recourants ont joint à leur déclaration les comptabilités commerciales de leurs entreprises pour les années 1996 à 1999. Ces dernières sont précises et complètes et détaillent, pour X._____, soit après elle Y._____ Sàrl, les postes loyers, personnel et chiffres d'affaires, de 1996 à 1999, dans les cantons de Genève, Zurich et Vaud. Ni les comptes, ni la matière imposable ne sont contestés par l'administration fiscale genevoise qui disposait ainsi de tous les éléments nécessaire pour procéder à une taxation conforme au principe de l'interdiction de la double imposition. Si elle estimait devoir s'en écarter, l'AFC aurait à tout le moins dû indiquer aux contribuables quelle méthode et quels pourcentages elle entendait appliquer et motiver, même brièvement, la solution retenue (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. P. 142).

En revanche, aucune clef de répartition n'est proposée pour l'activité indépendante de Mme H_____ au sein d'Y._____ Sàrl, les recourants considérant que celle-ci n'était plus réalisée à Genève suite à leur transfert de domicile dans le canton de Vaud. Comme vu ci-dessus, ce point de vue n'est pas admis par le tribunal de céans. Dans la mesure cependant où l'activité de Z._____ est étroitement liée à celle d'X._____, soit après elle, d'Y._____ Sàrl, il n'y aura en principe pas lieu de s'écarter de la clef de répartition retenue pour ces dernières.

Enfin, comme exposé ci-dessus, le Tribunal administratif considère comme établi que dès 1999, M. H_____ n'exerçait plus d'activité indépendante à Genève mais qu'il était salarié de Y._____ Sàrl de siège dans le canton de Vaud. Or, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale l'imposition du revenu d'une personne exerçant une activité lucrative dépendante revient au canton dans lequel cette personne a son domicile fiscal (ATF 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités). Partant, domicilié dans le canton de Vaud depuis septembre 1996, c'est également dans ce canton que les revenus provenant de son activité dépendante devront être imposés.

13. Au vu de ce qui précède, les bordereaux 1997 à 2000 seront donc annulés en tant qu'ils contreviennent au principe de l'interdiction de la double imposition. Le bordereau 1999 sera également annulé vu l'absence de matière imposable en mains de Monsieur H_____. Le dossier sera renvoyé à l'AFC pour nouvelles taxations qui tiendront compte des éléments suivants :

- dès 1996, les époux H_____ sont domiciliés dans le canton de Vaud (assujettissement illimité) ;

- de 1996 à fin 1998, M. H_____ a exercé une activité indépendante au sein d'X._____, de siège social à Genève (assujettissement limité). Cette société était également active dans les cantons de Vaud, dès 1996, et Zurich, dès 1997. Une répartition intercantonale est ainsi nécessaire et il appartiendra à l'AFC de déterminer, selon les règles jurisprudentielles exposées ci-dessus, la part du bénéfice et des actifs d'X._____ imposable à Genève ;

- à partir du 1er janvier 1999, X._____ n'existe plus. L'ensemble de ses actifs et passifs est repris par Y._____ Sàrl, de siège social dans le canton de Vaud, qui poursuit l'activité d'X._____ dans les cantons de Genève, Vaud et Zurich. Cette société devient contribuable dans le canton de Vaud mais avec une clef de répartition intercantonale entre les trois cantons susmentionnés ;

- dès le 1er janvier 1999, M. H_____ est salarié d'Y._____ Sàrl et n'est plus imposable à Genève ;

- de 1996 à tout le moins jusqu'à fin 2000, Mme H_____ a exercé une activité indépendante au sein de Z._____, de siège social à Genève. Cette société effectue des travaux de secrétariat pour le compte d'X._____, soit après elle Y._____ Sàrl. Une répartition intercantonale est ainsi nécessaire et il appartiendra à l'AFC de déterminer, selon les règles jurisprudentielles exposées ci-dessus, la part du bénéfice et des actifs de Z._____ imposable à Genève.

14. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'AFC. Une indemnité réduite de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève, sera allouée aux recourants qui obtiennent le plein de leurs conclusions mais pour des motifs partiellement étrangers à leur motivation (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 mars 2005 par Madame et Monsieur H_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 février 2005 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 février 2005 ;

annule la décision de l'administration fiscale cantonale du 17 juin 2003 ainsi que les bordereaux de taxation 1997, 1998, 1999 et 2000 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 2'000.- ;

alloue aux recourants une indemnité de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève

communique le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

| la greffière-juriste adj. : | la vice-présidente : |
| --- | --- |
| M. Tonossi | L. Bovy |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :