

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/209/2022 ICC

JTAPI/1078/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 1^{er} novembre 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Christian CHILLA, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne les taxations cantonales 2017 et 2018 de Monsieur A_____, alors domicilié à B_____ dans le canton de Vaud.
2. Durant les années en cause, le contribuable a exercé une activité d'avocat dans le canton de Genève au sein de l'C_____ (ci-après : l'C_____).

Le site internet de l'C_____ (<https://>_____) indique actuellement que Mes D_____ et E_____, ainsi que Monsieur F_____ sont associés depuis 2016, ce dernier n'étant toutefois pas inscrit au Barreau. En 2018, le contribuable figurait lui aussi, dans la liste des associés.

3. Avec effet au _____ 2016 a été constituée la société en nom collectif G_____ (ci-après : la G_____) entre, d'une part, Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable avec signature individuelle) et, d'autre part, Me E_____, M. F_____ et le contribuable (associés non-gérants indéfiniment responsables, sans droit de signature). Le même jour, les associés ont conclu une convention interne.

La G_____ a été inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du Valais central le _____ 2016. Son siège se trouve à l'adresse privée de Me D_____, en Valais. Le contribuable a été radié du RC le _____ 2022.

4. Avec effet au _____ 2016 a été constituée la société en commandite H_____ (ci-après : la H_____) entre Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et la G_____ (associé-commanditaire). Le même jour, les associés de la SC ont conclu une convention interne. La H_____ a été inscrite au RC le _____ 2021 et son siège se trouve également au domicile privé de Me D_____.

5. Dans sa déclaration d'impôt vaudoise 2017, le contribuable 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 G_____, la sienne s'élevant à CHF 66'286.-. À teneur du bilan de la G_____, le solde de son compte courant associé s'établissait à CHF 80'336.- (dont CHF 1'000.- de capital libéré).

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

6. Dans sa déclaration fiscale vaudoise 2018, le contribuable 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 G_____ couvrant la période du 1^{er} février 2017 au 31 janvier 2018 mentionnaient toujours les quatre associés précités. 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.

7. Par bordereaux d'ICC du 1^{er} juillet 2020, l'AFC-GE a taxé le contribuable pour les années 2017 et 2018. Ce faisant, elle a attribué au canton de Genève sa part au bénéfice de la G_____.

8. Par courrier recommandé du 3 août 2020, le contribuable et son épouse ont élevé réclamation auprès de l'AFC-GE à l'encontre des susdits bordereaux.

La détermination du revenu net imposable était peu compréhensible et nécessitait des explications complémentaires de la part de l'administration. En toute hypothèse, 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 deux autres points, à savoir 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.

9. Le 14 septembre 2021, le contribuable a complété sa réclamation. Il considérait après une analyse approfondie que son activité lucrative n'était pas indépendante au sens du droit fiscal. L'intégralité de son revenu provenait d'une activité salariée et devait être imposée dans le canton de Vaud. En conséquence, les décisions ICC 2016, 2017 et 2018 devaient être annulées.

10. 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.

Elle persistait à considérer que le contribuable exerçait une activité indépendante à Genève. En vertu notamment du contrat de société et de la convention interne liée à celui-ci, le contribuable avait la qualité d'associé de la G_____ et percevait à cet effet une part du bénéfice de cette dernière et était habilité à prendre certaines décisions. Toutefois, la G_____ et ses membres n'étant pas inscrits au registre du commerce de Genève, le contribuable 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 remis au contribuable des bordereaux rectificatifs pour tenir compte de l'admission partielle de sa réclamation.

11. Par acte du 19 janvier 2022, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal). Préalablement, il a sollicité l'apport de divers justificatifs et l'audition de témoins. Principalement, il a conclu à l'annulation des décisions du 20 décembre précédent, à ce que le tribunal 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 Me D_____, 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'C_____, 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, Me D_____ avait mis en place, pour Me E_____, M. F_____ et lui-même, une double structure composée de la G_____ et de la H_____, complétée par des conventions internes. Il n'était mentionné nulle part dans ces contrats de société que les buts respectifs de la H_____ et de la G_____ 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 service dans les domaines juridique ou fiscal, ni exercé d'activité commerciale.

Me D_____ avait investi CHF 2 millions pour devenir associé de l'C_____. Il n'avait quant à lui versé aucun montant pour pouvoir y travailler et sa part de CHF 1'000.- dans la G_____ avait été avancée par Me D_____. Celui-ci apportait la quasi-totalité des dossiers traités par les membres de son équipe, lesquels travaillaient exclusivement pour lui, sous sa direction et son étroite surveillance. Tous les dossiers, même ceux découlant de mandats acquis par le recourant, n'étaient jamais ouverts en son nom et, sauf exception, il signait toute la correspondance. Me D_____ 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 des honoraires générés par le recourant était facturée par Me D_____ et encaissée sur les comptes de l'C_____. Celui-ci assumait la responsabilité contractuelle vis-à-vis des mandants. Une police d'assurance conclue par les associés réels de l'C_____ couvrait l'activité de tous les avocats, y compris celle du recourant.

Le recourant avait dû apporter en tout et pour tout une dizaine de mandats entre 2016 et 2020. Il n'exerçait aucune autre activité que celle pour Me D_____ au sein de l'C_____. Son chiffre d'affaires n'apparaissait nulle part dans les comptes de la G_____ et il n'était pas enregistré à la TVA.

La H_____ 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 Me D_____ étaient toutefois versés au travers de la G_____, alors que celle-ci n'avait aucune relation juridique avec l'C_____. 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 (M. F _____) n'était pas avocat. Dès lors, si les membres de la G _____ avaient été véritablement des associés indépendants dans l'C _____, la loi n'aurait pas été respectée.

12. Par lettre 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 G _____ 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 du recourant devait être imposée dans le canton de Genève. Par ailleurs, le statut d'indépendant du recourant 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 G _____ au lieu de son domicile.
13. Le 21 février 2022, l'AFC-VD a notifié au contribuable trois décisions concernant les périodes fiscales 2017, 2018 et 2019, attribuant entièrement au canton de Genève les revenus obtenus au travers de la G _____.
14. Le 29 mars 2022, le contribuable a recouru contre ces trois décisions directement auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois, concluant à ce que son revenu réalisé au service de Me D _____ soit intégralement imposé dans le canton de Vaud.
15. Le 25 avril 2022, 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 du recourant dans le canton de Genève se justifiait pour les motifs suivants :

- si le recourant estimait avoir exercé une activité dépendante, il n'aurait jamais transmis à l'AFC-GE ses déclarations fiscales vaudoises ;
- de jurisprudence constante, en présence de déclarations contradictoires, la préférence devait être accordée à celles données en premier lieu, alors que l'intéressé en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures ;
- il ressortait du contrat de société de la G _____ et de sa convention interne que les membres de la G _____ 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 G _____. Sur cette base, le recourant avait touché une participation aux bénéfices dont les montants correspondaient à ceux déclarés ;
- tous les associés de la G _____ avaient exercé leur activité de fiscalistes dans le canton de Genève, au sein de l'C _____, le fait que le siège de la G _____ soit en Valais importait peu ;

- le contrat de société de la G_____ 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 recourant.

Enfin, l'AFC-GE soulignait le fait que l'AFC-VD reconnaissait le bien-fondé de l'assujettissement limité du recourant dans le canton de Genève, cette dernière s'étant engagée à corriger les taxations 2017 et 2018 en annulant la prise en considération partielle du bénéfice de la G_____.

16. Par réplique du 21 juin 2022, le recourant a persisté dans les conclusions de son recours.

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

Dès lors que Mes D_____, E_____ et le recourant 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 M. F_____, Me E_____ et le recourant étaient employés de Me D_____.

17. Par lettre du 3 août 2022, l'AFC-GE a indiqué au tribunal qu'elle persistait intégralement dans les considérants et conclusions de sa réponse du 25 avril 2022.

Elle a joint un courrier du 9 juin 2022 de l'AFC-VD, auquel était annexé un arrêt de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois du 7 juin 2022 (cause FI.2022.0042) déclarant irrecevable le recours du contribuable et transmettant la cause à l'AFC-VD comme objet de sa compétence. L'AFC-VD avait indiqué dans ce courrier du 9 juin 2022 que, suite à cet arrêt, elle suspendait le traitement de la procédure de réclamation jusqu'à droit connu dans les procédures genevoises.

18. Par pli du 26 octobre 2022, le recourant a persisté dans ses réquisitions de preuves et demandé que le tribunal ordonne l'administration de celles qui lui paraissaient

pertinentes pour établir l'existence d'un contrat de travail, s'il estimait que celles déjà produites ne suffisaient pas à le démontrer.

19. Par jugement du 29 mars 2023 (JTAPI/369/2023), le tribunal 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 du 3 août 2020 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.

20. Par arrêt du 5 mars 2024 (ATA/343/2024), en force, la chambre administrative de la Cour de justice a admis le recours interjeté par le contribuable à l'encontre du JTAPI/369/2023 précité et renvoyé la cause au tribunal 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 tribunal n'avait pas tenu compte de la jurisprudence la plus récente. C'était ainsi à tort qu'il avait déclaré le recours irrecevable. La cause devait lui être renvoyée afin qu'il examine les autres conditions de recevabilité et, cas échéant, le fond du recours.

21. Dans leurs écritures respectives des 4 juin et 12 août 2024, l'AFC-GE et le recourant ont campé sur leurs positions.
22. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le recours a été interjeté en temps utile, dans les formes prescrites et devant la juridiction compétente au sens de l'art. 49 LPFisc. Sous cet angle, il doit être déclaré recevable.
3. À titre préalable, le recourant demande que l'AFC-GE produise les dossiers fiscaux de ses anciens associés de la SNC et de ceux des avocats de l'C_____. Il requiert que la caisse de compensation AVS-FER-CIAM communique le type d'affiliation de Me D_____, que celui-ci transmette le contrat de société simple de l'C_____, la correspondance de la G_____ et de la H_____, ainsi que la liste des dossiers

enregistrés auprès de l’C_____, de la G_____ et de la H_____, au nom de lui-même, de Me D_____, de Me E_____ et de M. F_____. Il requiert également la production du compte charges de personnel et charges de locaux de l’C_____.

Il sollicite l’audition de Me E_____ et de M. F_____, ainsi que de Monsieur I_____, cleric auprès de l’C_____.

4. Tel qu’il est garanti par l’art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101), le droit d’être entendu comprend notamment le droit pour l’intéressé d’offrir des preuves pertinentes et d’obtenir qu’il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1). Il n’implique toutefois pas le droit d’obtenir l’audition de témoins (ATF 134 I 140).

Le droit de faire administrer des preuves n’empêche cependant pas le juge de renoncer à l’administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s’il acquiert la certitude que celles-ci ne l’amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1).

5. En l’espèce, le tribunal ne convoquera pas les trois témoins dont le recourant demande l’audition. Non seulement il n’y a pas droit, mais surtout, selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5), en droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu’ils sont les plus à même d’apporter une preuve précise et immédiate. A contrario, les témoignages ont une valeur probante quasi nulle.

S’agissant de la demande de production de documents, le tribunal n’y donnera pas non plus suite. En effet, le dossier qui lui est soumis comporte les éléments pertinents pour pouvoir statuer en connaissance de cause sur l’ensemble du litige. En outre, de nombreuses pièces dont l’intéressé sollicite l’apport sont soumises au secret fiscal et/ou professionnel de l’avocat. Au surplus, l’on ne voit pas en quoi les pièces susmentionnées seraient aptes à démontrer qu’il a exercé une activité lucrative salariée durant les années litigieuses.

Par ailleurs, il résulte de la jurisprudence et de la doctrine (art. 541 CO, applicable par renvoi de l’art. 557 CO pour la SNC et par renvoi de l’art. 598 CO pour la SC ; SJ 1980, p. 30 consid. 1 ; François CHAIX in Pierre TERCIER, Rita TRIGO TRINDADE, Damiano CANAPA, Commentaire romand du Code des obligations II, 3^{ème} édition, 2024, art. 541, n. 8, p. 91) que le recourant était en mesure d’obtenir les documents sociaux de la G_____ et de la H_____ en s’adressant à ces dernières, quand bien même il n’en était pas le gérant et a perdu la qualité d’associé à ce jour, ce pour autant que sa demande de renseignements concernât la période où il était associé de ces entités. Or, il ne prétend pas avoir déposé une telle requête, étant rappelé que le fardeau de la preuve des faits qu’il allègue lui incombe (art. 8 CC).

Il résulte de ce qui précède que les actes d'instruction sollicités par le recourant ne seront pas ordonnés.

6. Le contribuable conteste son assujettissement illimité aux impôts genevois pour les périodes fiscales 2016 à 2021.

Les décisions attaquées concernent ses taxations 2017 et 2018. En tant qu'il s'en prend à son imposition de l'année 2016, ainsi que celles de 2019 à 2021, ses conclusions sont exorbitantes de l'objet du litige, de sorte que le recours doit être déclaré irrecevable dans cette mesure.

7. La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 – RS 101).
8. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton (art. 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).
9. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise dans le canton ou y sont intéressées comme associées (art. 3 al. 1 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 – LIPP - D 3 08).

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

Les hoiries, les sociétés simples, les sociétés en nom collectif et en commandite et autres sociétés n'ayant pas la personnalité juridique ne sont pas imposées comme telles ; chacun des hoirs, associés, commanditaires et participants paie les impôts sur la part de capital et de revenu à laquelle il a droit dans ces hoiries et ces sociétés (art. 9 al. 1 LIPP).

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

11. D'après la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.1.1), on entend par activité lucrative indépendante toute activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain. Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable.

Toujours d'après le Tribunal fédéral (arrêt 9C_658/2022 du 1^{er} mai 2023 consid 4.1), pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée. Outre le critère de l'indépendance économique, celui de l'indépendance personnelle est également décisif pour qualifier une activité de dépendante ou d'indépendante du point de vue fiscal.

12. L'activité lucrative dépendante se caractérise par le fait que le travail est effectué pour une durée déterminée ou indéterminée, contre un salaire, dans la dépendance d'un employeur aux instructions duquel le travailleur est lié (ATF 121 I 259 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 2.2).

En substance, on admettra l'existence d'une activité lucrative dépendante si le contribuable est soumis à un rapport de subordination et s'il n'encourt aucun risque d'entrepreneur, ce qui sera notamment le cas s'il travaille exclusivement pour un employeur, s'il n'a procédé à aucun investissement ou à des investissements limités, s'il ne dispose pas de ses propres locaux et si ses prestations sont uniquement personnelles. Tel est aussi le cas d'un patron d'une entreprise en raison individuelle générant son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de deux sociétés anonymes qu'il domine, dont il est à la fois membre du conseil d'administration et directeur, et dont il peut de plus utiliser l'infrastructure (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 consid. 12c et les références citées).

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

Tribunal fédéral 4A_200/2015 du 3 septembre 2015 consid. 4.2.3 ; Rémy WYLER, Boris HEINZER, Aurélien WITZIG, Droit du travail, 5^{ème} édition, 2024, p. 23).

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

14. Selon l'art. 322a al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), si, en vertu du contrat, le travailleur a droit à une part du bénéfice ou du chiffre d'affaires ou participe d'une autre manière au résultat de l'exploitation, cette part est calculée sur la base du résultat de l'exercice annuel, déterminé conformément aux prescriptions légales et aux principes commerciaux généralement reconnus.

Cette forme de rémunération est en principe complémentaire à un salaire de base au temps. Toutefois, les parties peuvent convenir que le travailleur sera exclusivement rémunéré sur la base du résultat de l'exploitation, ce pour autant que la rémunération soit convenable au regard des services rendus. En raison de sa nature particulière, la participation aux résultats n'est payée que lorsque le résultat est connu ; elle doit cependant l'être au plus tard six mois après la fin de l'exercice. Pour cette raison, à tout le moins lorsque la participation aux résultats constitue une partie substantielle de la rémunération, les parties conviennent fréquemment du versement d'acomptes, par exemple mensuels, avec un décompte au terme de l'exercice. Si, à la fin de l'exercice, il s'avère que les acomptes versés excèdent le montant de la participation effectivement due, le travailleur sera tenu d'une obligation contractuelle de remboursement du trop-perçu (Rémy WYLER, Boris HEINZER, Aurélien WITZIG, op. cit., p. 203-206).

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

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

16. L'AFC-GE ne partage pas son point de vue. Elle se fonde en particulier sur la teneur des contrats de société et fait valoir le fait que le recourant ne lui aurait jamais transmis ses déclarations fiscales vaudoises, s'il estimait avoir exercé une activité lucrative indépendante à Genève.
17. La G_____ est régie par un contrat de société et par une convention interne conclue entre, d'une part, Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et, d'autre part, Me E_____, M. F_____ et le contribuable (associés non-gérants indéfiniment responsables).
 - a. Selon le contrat de société, l'activité de la G_____ consiste, en résumé, en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. Les associés gérants sont habilités à gérer et à représenter la G_____ et, à ce titre, investis des pouvoirs nécessaires pour [prendre tous les engagements que comporte le but social]. En revanche, les associés non-gérants ne sont pas habilités à la représenter. Les associés s'engagent à faire un apport en capital, ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se compose uniquement d'un droit à une part de bénéfice, d'un droit à des intérêts sur les apports en capital et d'un droit à des intérêts sur les comptes courant.
 - b. Selon la convention interne entre les associés de la G_____, les apports en capital des précités se présente comme suit : Me D_____ : CHF 17'000.- ; Me E_____, M. F_____ et le contribuable : CHF 1'000.- chacun.

Le bénéfice comprend principalement le résultat de la commandite détenu par la G_____ dans la H_____. Le mode de calcul de la part au bénéfice diffère suivant le type d'associé. Celui des associés gérants correspond à une marge de 5 % sur les frais de structure, mais au minimum CHF 1'000.-. Les associés-gérants devaient supporter seuls les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs. Le bénéfice des associés non-gérants correspond à un pourcentage de leur chiffre d'affaire personnel encaissé pour l'C_____, ce pourcentage variant en fonction de leur année d'association, du niveau de leur chiffre d'affaires et de leur statut (*income partner junior ou senior*).

Dans tous les cas, les associés gérants mettent à disposition de la G_____ et, par ricochet, des associés non-gérants, des liquidités suffisantes pour leur permettre d'obtenir des avances mensuelles d'un montant mensuel de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, calculé à un taux forfaitaire de CHF 50 % par associé non-gérant. Pour octroyer cette avance aux associés non-gérants, les associés gérants disposent d'une avance mise à disposition de la G_____ par la H_____.

Le remboursement de ces avances par les associés non-gérants aux associés gérants et/ou à la G_____, par ricochet, sera effectué prioritairement par les débiteurs de ces avances au moyen de la partie des liquidités excédentaires que les associés non-gérants recevront, qui dépassent les sommes minimales mensuelles de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, AVS incluse, calculé à un taux forfaitaire de 50 % par associé non-gérant. Les avances faites à la G_____ et par cette dernière, aux associés non-gérants, portent intérêt au taux d'intérêt maximal admis pour les prêts des actionnaires à des sociétés opérationnelles, selon la directive de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH).

18. La H_____ est également régie par un contrat de société, ainsi que par une convention interne conclue entre ses associés, à savoir Me D_____ (associé-gérant indéfiniment responsable) et la G_____ (associé-commanditaire).
- a. Selon le contrat de société, l'activité de la SC consiste, en résumé, en la gestion et administration d'un patrimoine commun des associés. La G_____ et la H_____ poursuivent un but identique. Les associés gérants ou associés indéfiniment responsables sont chargés de la gestion de la H_____. Les associés s'engagent à faire un apport en capital, ainsi qu'un apport en industrie. La rémunération des associés se compose uniquement d'un droit à une part de bénéfice, d'un droit à des intérêts sur les apports en capital et d'un droit à des intérêts sur les comptes courant.
- b. Selon la convention interne entre les associés de la H_____, l'associé-gérant et la G_____ ont procédé à des apports en capital se montant à respectivement CHF 30'000.- et à CHF 20'000.-. Me D_____ devait en outre effectuer un apport de CHF 2 millions dans le courant de l'année 2016, ce capital pouvant servir à faire des avances aux associés directs et indirects.

L'associé commanditaire (soit la G_____) avait droit à une quote-part du bénéfice net de la H_____ relative à la rémunération de la commandite de CHF 20'000.- détenue par la G_____ dans la H_____. La part au bénéfice due à la G_____ servait à couvrir ses frais de structure et à rémunérer ses associés-gérants. Elle devait également lui permettre de rémunérer ses associés non-gérants. Leur montant correspond à un pourcentage de son chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'C_____, ce pourcentage variant en fonction de leur année d'association, du niveau de leur chiffre d'affaires et de leur statut (*income partner junior* ou *senior*).

Dans tous les cas, la G_____ avait droit à un montant minimal qu'elle devait mettre à dispositions de ses associés non-gérants. Ce montant correspondait à une somme mensuelle de CHF 10'000.- après impôt sur le revenu, calculé à un taux forfaitaire de CHF 50 % par associé non gérant. Les avances mensuelles à la G_____ et par cette dernière à ses associés non-gérants, portaient intérêt au taux d'intérêt débiteur maximal admis pour les prêts des actionnaires à des sociétés opérationnelles, selon la directive l'AFC-CH.

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

En effet, il a conclu en 2016 deux contrats de société, chacun d'eux étant complété par une convention interne. Il y en fait partie en tant qu'associé non-gérant de la G_____, ce qui plaide pour le fait qu'il doit être taxé comme un indépendant. En revanche, ces contrats ne contiennent aucune clause désignant l'intéressé, ou encore Me E_____ et M. F_____ comme des salariés, des travailleurs ou des employés. Ils ne comportent pas davantage de dispositions mentionnant que Me D_____ revêtirait la qualité d'employeur de ces derniers.

De plus, en remettant ses déclarations fiscales vaudoises 2017 et 2018 à l'AFC-GE, le contribuable a clairement admis qu'il avait exercé une activité lucrative indépendante et non pas salariée. En effet, il a joint les comptes de la G_____ et a reporté sa part au bénéfice dans la rubrique relative aux revenus de l'activité indépendante. Il a en outre mentionné des cotisations des indépendants. À aucun moment il n'a indiqué qu'il avait été lié avec Me D_____ par un contrat de travail au sens des art. 319 et ss. CO.

À teneur de la convention interne entre les associés de la G_____, la rémunération du recourant se calcule d'après un pourcentage de son chiffre d'affaires personnel encaissé pour l'C_____. Celle-ci ne peut cependant être qualifiée de salaire avec participation aux résultats de l'exploitation au sens de l'art. 322a CO, car elle ne comprend aucune part fixe garantie. En effet, les montants de CHF 10'000.- qui sont versés mensuellement ne constituent que des acomptes, sujets à remboursement. Dès lors qu'aucune clause ne vient limiter l'obligation de restitution, l'on ne se trouve pas en présence d'une rémunération convenable au regard des services rendus. En résumé, non seulement les conventions susmentionnées ne contiennent aucune disposition relative au versement d'un salaire, typique du contrat de travail.

Le fait que Me D_____ doive supporter seul les frais de structure, hormis les intérêts débiteurs et que son mode de rémunération diverge de celui prévu pour Me E_____, M. F_____ et le recourant, ne se révèle pas insolite et ne permet encore moins de conclure que Me D_____ serait l'employeur de ce dernier. En effet, seul Me D_____ est gérant de la G_____ et, à ce titre, est habilité à la gérer et à la représenter. En outre, son apport en capital effectué dans la G_____ s'élève à CHF 17'000.-, tandis que celui de chacun des autres associés ne se monte qu'à CHF 1'000.-. Par ailleurs, tandis que, dans la H_____, les apports de la G_____ et de Me D_____ se chiffrent à respectivement CHF 20'000.- et à CHF 30'000.-, ce dernier a encore procédé à un apport supplémentaire de CHF 2 millions en 2016. En outre, le fait que Me D_____ signait toutes les correspondances et donnait des instructions au recourant ne signifie pas encore que ce dernier était l'employé de celui-là. En effet, Me D_____, en sa qualité d'associé gérant (unique) de la G_____ disposait du pouvoir d'engager la société par sa seule signature. Au contraire, le recourant ne possédait pas une telle prérogative.

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

fiscaliste, il devait nécessairement connaître la différence entre un salarié et un associé d'une G_____.

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

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

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. rejette, dans la mesure de sa recevabilité, le recours interjeté le 19 janvier 2022 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 20 décembre 2021 ;
2. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
3. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Giedre LIDEIKYTE HUBER et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière