

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_198/2015

{T 0/2}

Arrêt du 11 septembre 2015

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A.X. _____,
représentée par Me Antoine Berthoud, avocat,
recourante,

contre

Service des contributions du canton du Jura,
Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôt cantonal et communal 2007 ; double imposition,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 27 janvier 2015.

Faits :

A.
A.X. _____ est domiciliée dans le canton du Jura. Au décès de son père, survenu en juillet 2004, elle a hérité un tiers de la succession indivise de celui-là, notamment les parts dans la société en nom collectif Y. _____ & Cie (ci-après : Y. _____), dont le siège est dans le canton de Genève.

Par décision du 31 octobre 2012, l'Administration fiscale cantonale genevoise a fixé l'impôt cantonal et communal de la contribuable pour l'année 2007 à 108'167 fr. 70, en retenant un revenu imposable de 221'366 fr. et une fortune de 5'373'999 fr. Une réclamation de la contribuable a été partiellement admise par décision du 1er juillet 2013. Le 2 août 2013, la contribuable a interjeté recours contre la décision du 1er juillet 2013 devant le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève et contesté le montant du produit de son activité indépendante ainsi que la taxation de sa part dans le bénéfice de Y. _____ qui avait déjà fait l'objet d'une décision de taxation dans le canton du Jura. En effet, le 11 décembre 2009, le Service des contributions du canton du Jura s'était attribué une part de 79'318 fr.- (30'000 fr. + 49'318 fr.) par application de l'accord sur les principes de répartition du bénéfice provenant de sociétés de personnes adopté par les directeurs des administrations fiscales des cantons romands (y compris le canton de Berne) et du Tessin, repris notamment dans l'information n° 7/87 de l'Administration fiscale cantonale genevoise, tandis que le canton de Genève avait taxé dans son intégralité le produit de Y. _____.

Par jugement du 30 juin 2014, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a partiellement admis le recours. Les griefs en matière de double imposition du bénéfice de Y. _____ ont été rejetés. Le 22 juillet 2014, la contribuable a recouru contre ce jugement auprès de la Cour de justice du canton de Genève. Elle ne contestait plus que la répartition intercantonale du bénéfice de Y. _____ pour l'année 2007. Elle demandait que le canton de Genève ne soit pas autorisé à taxer l'intégralité de sa part du bénéfice de Y. _____.

B.

Par arrêt du 27 janvier 2015, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours. Elle a jugé que le canton de Genève était en droit de procéder à la taxation de l'entier de la part du bénéfice de Y. _____ revenant à la contribuable, sans faire application de l'information n° 7/87, puisque cette dernière n'avait pas exercé d'activité professionnelle dans l'entreprise.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, de dire que le canton du Jura n'est pas autorisé à taxer une part du bénéfice de Y. _____ et partant d'annuler dans cette mesure la décision de taxation jurassienne du 11 décembre 2009 et ordonner le remboursement de l'impôt déjà perçu en capital et intérêts, subsidiairement, de dire que le canton de Genève doit retrancher de la part du bénéfice de Y. _____ le montant de 79'318 fr. déjà taxé dans le canton du Jura et partant d'annuler la décision de taxation genevoise du 1er juillet 2013 en tant qu'elle taxe une part de bénéfice de Y. _____ de 95'759 fr. et ordonner le remboursement de l'impôt déjà perçu en capital et intérêts. Invoquant l'art. 127 al. 3 Cst., elle se plaint de double imposition intercantonale prohibée.

Le Service cantonal des contributions du canton du Jura conclut en substance à la confirmation de la décision de taxation jurassienne du 11 décembre 2009. L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève et l'Administration fédérale des contributions concluent à la confirmation de l'arrêt attaqué. A.X. _____ a maintenu ses conclusions.

Considérant en droit :

1.

1.1. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 et 106 al. 2 LTF) contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, le présent recours, interjeté par la contribuable qui a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, est en principe recevable comme recours en matière de droit public en vertu des art. 82 ss LTF.

1.2. En matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton (art. 100 al. 5 LTF), même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l'art. 86 LTF (ATF 133 I 300 consid. 2.4 p. 307 ss). La conclusion dirigée contre la décision de taxation jurassienne du 11 décembre 2009 est par conséquent recevable, tandis que la conclusion tendant à l'annulation de la décision de taxation genevoise du 1er juillet 2013 est irrecevable en raison de l'effet dévolutif du recours devant la Cour de justice du canton de Genève. Il a toutefois lieu de comprendre cette dernière comme une demande de réforme de l'arrêt de la Cour de justice du canton de Genève du 27 janvier 2015, de sorte que le recours est aussi recevable sous cet angle eu égard aux exigences des art. 42 al. 1 et 107 LTF. Les conclusions tendant au remboursement des impôts trop perçus sont recevables, hormis celles tendant à l'allocation d'intérêts, prétention qui relève du droit cantonal et qui n'a pas encore fait l'objet d'une décision dans la présente procédure (arrêt 2C_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.3).

2.

2.1. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). En vertu de l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 136 II 508 consid. 1.2 p. 511). L'obligation pour le Tribunal fédéral de s'en tenir aux faits établis par l'autorité précédente qui découle de l'art. 105 al. 1 LTF et l'interdiction de faits et moyens de preuve nouveaux de l'art. 99 al. 1 LTF vaut également pour le recours en matière de double imposition intercantonale. Il n'en va autrement que si le canton dont la décision de taxation déjà entrée en force et à qui ces dispositions ne sont pas applicables conteste effectivement les constatations de faits. Ce n'est que dans ce cas que le Tribunal fédéral ne peut faire autrement que d'examiner librement les faits et que l'interdiction des nova doit aussi être écartée (ATF 139 II 373

consid. 1.7 p. 378; 133 I

300 consid. 2.3 p. 306; arrêts 2C_604/2013 du 10 février 2014 consid. 2.4 et 2.5, 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 1.5).

2.2. En l'espèce, le Service des contributions du canton du Jura se plaint de manière recevable de l'appréciation des preuves effectuée par la Cour de justice du canton de Genève, à qui elle reproche d'avoir retenu que la recourante n'a exercé aucune activité lucrative pour la Y._____. Selon lui, le procès-verbal du 24 août 2004 réunissant les propriétaires de Y._____ et leur notaire, dont il ressort que "la famille A.X._____ a par ailleurs décidé d'un commun accord, que le représentant de ladite famille dans les deux sociétés sera B.X._____ et ce, pour toutes décisions", ne signifierait pas que les coassociés n'ont pas d'activité rémunérée ou ne touchent pas d'intérêts sur leurs avoirs. Un tel document définirait tout au plus le lieu de l'administration effective de Y._____.

2.3. Ce grief doit être rejeté. Pour défendre l'allégation qu'elle n'a pas exercé d'activité lucrative pour Y._____, autrement dit, pour établir ce fait dit négatif, la recourante n'avait pas d'autres possibilités - et la jurisprudence en matière de preuve d'un fait négatif n'exigeait d'elle rien de plus - que d'apporter des éléments de preuve qui tendent à établir indirectement la véracité de dite allégation. C'est le rôle que revêt le procès verbal du 24 août 2004, qui suffit en l'espèce à renverser le fardeau de la preuve, d'autant plus que ce document rapporte le contenu d'une réunion intervenue bien avant que la recourante ne se trouve confrontée aux questions de double imposition qui font l'objet du présent litige. Dans ces conditions, il incombait au canton du Jura, qui prétend imposer la recourante, d'apporter en procédure devant le Tribunal fédéral la preuve - positive - que la recourante exerçait réellement une activité lucrative au sein et en faveur de Y._____, ce qu'il n'a pas fait.

3.

Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et 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 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311; 132 I 29 consid. 2.1 p. 31 s.; 131 I 285 consid. 2.1 p. 286).

En l'espèce, la recourante a été imposée pleinement sur sa part aux bénéficiaires de Y._____ par le canton de Genève pour la période fiscale 2007, ainsi que par le canton du Jura pour la même période fiscale sur une quote-part de celle-ci. On se trouve donc en présence d'une double imposition effective.

4.

Le Service des contributions jurassien soutient que la recourante n'a jamais contesté qu'une partie du bénéfice de Y._____ doive être considérée comme du salaire conformément à l'accord intercantonal pour la répartition de ses revenus, cette contestation n'étant intervenue qu'après la décision de taxation genevoise.

En tant qu'il entend soutenir que la recourante serait déchu de son droit de se plaindre d'une double imposition, le Service des contributions jurassien perd de vue que la recourante n'en serait déchu que si, en connaissance des conflits de compétence fiscale, elle avait reconnu implicitement ou explicitement le droit d'être taxé par l'autre canton (arrêt 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.3 p. 278 s.; 123 I 264 consid. 2d p. 267; 101 la 384 consid. 1 p. 386; ASA 64 167 E. 4a), ce qui n'est pas le cas en l'espèce. En effet, la recourante n'a eu connaissance du conflit de souveraineté fiscale en cause qu'avec la taxation genevoise du 31 octobre 2012. Or, cette taxation n'a jamais fait l'objet d'une décision définitive dès lors que la recourante a dûment fait usage des voies de droit pour contester la double imposition. Il ne ressort au surplus pas de la cause que la recourante aurait payé sans réserve les impôts dans le canton de Genève.

5.

5.1. Aux termes de l'art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), 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 ou lorsque, sans interruption notable, elles

y séjourner pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative. Selon l'art. 4 al. 1 LHID, 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 notamment lorsqu'elles exploitent une entreprise.

5.2. Applicable à la période fiscale en cause en l'espèce, l'art. 3 de la loi cantonale genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt (LIPP-I; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009) a une teneur similaire à celle de l'art. 4 LHID : 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 LIPP-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 LIPP-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 LIPP-I).

6.

6.1. Selon la jurisprudence constante, la fortune commerciale, les intérêts perçus sur le capital social, ainsi que le bénéfice d'une société en nom collectif ou en commandite exerçant une activité commerciale sont imposables, auprès des associés, dans le canton où se trouve le siège de la société. Les prélèvements des associés qui constituent un salaire pour leur travail personnel fourni ("persönliche Arbeit") au sein de cette dernière est en revanche imposable dans le canton de leur domicile (arrêts 2P.433/1998 du 30 septembre 1999 consid. 3b; 2P.128/1997 du 3 décembre 1998, consid. 4a; ATF 107 la 41 consid. 2 p. 43; 90 I 542 consid. 1 p. 544 ss; ATF 77 I 207 consid. 4 p. 209 et les références citées notamment ATF 14 p. 400).

6.2. La fixation de la part des prélèvements imposables au domicile doit, selon la jurisprudence, se fonder sur les clauses du contrat de société dans la mesure où elles s'en tiennent à ce qui peut être réclamé de manière usuelle. Lorsque le contrat de société ne prévoit rien, il y a lieu en principe de s'en tenir au salaire qui devrait être versé à un tiers pour le travail fourni par le sociétaire ; à cet égard, il faut s'assurer que le montant en cause reste dans un rapport raisonnable avec le bénéfice net qui est dégagé par l'affaire avec une certaine régularité, et non pas seulement pour l'année en cause (arrêt du 6 mai 1959 consid. 4 in Archives 29, 143, p. 147 s.; ATF 77 I 210).

6.3. En novembre 1987, afin de faciliter le calcul de la répartition, les directeurs des administrations fiscales des cantons romands ont simplifié la procédure de taxation des revenus des associés d'une société en nom collectif ou en commandite dont le domicile est situé dans un autre canton que celui du siège.

6.4. En l'espèce, il est établi que la recourante n'a pas fourni de travail en faveur de Y. _____ qui lui permettrait de réclamer un salaire (cf. consid. 2 ci-dessus). Il s'ensuit que les prélèvements qu'elle a effectués sur le résultat annuel de la société en 2007 comprennent uniquement les intérêts perçus sur le capital social ainsi que sa part au bénéfice de l'activité commerciale de la société; ces deux revenus ne sont imposables que dans le canton du siège de cette dernière.

En l'absence de travail personnel fourni à la société par la recourante, le canton du Jura, sur le territoire duquel cette dernière a son domicile, ne peut pas prétendre qualifier de salaire une part des prélèvements effectués ni la soumettre à l'impôt sur le revenu. La simple existence de l'accord passé au sein de la Conférence des directeurs des administrations fiscales des cantons de Fribourg, Berne, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais, Vaud et Tessin ne pallie pas le défaut de travail personnel et partant l'absence de salaire. Il n'est par conséquent pas nécessaire d'examiner la portée juridique de l'accord cité, puisqu'il régit une situation non réalisée en l'espèce.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours en tant qu'il concerne le canton

du Jura et à son rejet en tant qu'il concerne l'arrêt du 27 juin 2015, dans la mesure où il est recevable. La décision de taxation rendue le 11 décembre 2009 par le Service des contributions du canton du Jura sera annulée et ce dernier sera condamné à rembourser à la recourante l'impôt déjà perçu. Succombant, le canton du Jura, dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter un émolument judiciaire (art. 66 al. 1 et 4 LTF), n'a pas droit à des dépens et versera une indemnité de dépens à la recourante (art. 68 LTF). Bien qu'obtenant gain de cause, le canton de Genève n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis en tant qu'il concerne le canton du Jura et rejeté en tant qu'il concerne l'arrêt rendu le 27 janvier 2015 par la Cour de justice du canton de Genève dans la mesure où il est recevable.

2.

La décision de taxation rendue le 11 décembre 2009 par le Service des contributions du canton du Jura est annulée.

3.

Le canton du Jura est condamné à rembourser à la recourante l'impôt déjà perçu.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du canton du Jura

5.

Une indemnité de dépens de 3'000 fr. à charge du canton du Jura est allouée à la recourante.

6.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Service des contributions du canton du Jura, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 11 septembre 2015
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey