RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/106/2020-ICC **ATA/413/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 avril 2021

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ AG

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 (JTAPI/861/2020)

EN FAIT

1) A_____ AG (ci-après : A_____ ou la contribuable) est une société anonyme inscrite au registre du commerce du canton de Zurich, où se trouve son siège social, et qui dispose d'un établissement stable à Genève.

La société est active dans la gestion de fortune et de patrimoine ainsi que dans le conseil en placement.

2) Le 31 mars 2011, A_____ a sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) un « ruling » aux fins de fixer les règles de répartition entre les cantons de Zurich et Genève.

La mise en place d'un nouveau programme de comptabilité permettait de répartir précisément les revenus et les dépenses relatifs aux différents sites, de sorte qu'il était désormais possible d'appliquer la méthode dite directe (répartition selon la comptabilité des établissements).

La répartition des recettes et dépenses suivantes était proposée :

- les recettes provenant des intérêts, de la gestion de fortune, des frais de gestion étaient réparties selon la méthode objective ;

- les gains ou pertes de change, de même que les réductions de la déduction de l'impôt préalable étaient entièrement attribués au siège principal ;

- les charges de salaires, de loyer, les frais de déplacement, les amortissements, les frais de dépôts, les paiements de commissions étaient attribués selon la méthode objective ;

- les dépenses administratives en général étaient réparties selon le nombre de collaborateurs, à moins qu'elles ne puissent être affectées directement ;

- les coûts de la direction centrale et du « backoffice » se trouvant à Zurich, un préciput de 10 % devait être attribué dans ce canton ;

- le capital devait être réparti en fonction des actifs selon les comptes des établissements.

L'AFC-GE a validé ces principes.

3) En septembre 2016 et mai 2017, A_____ a remis à l'AFC-GE ses déclarations fiscales pour les années 2015 et 2016.

Pour 2015, elle a indiqué un bénéfice imposable dans le canton de Genève de CHF 353'957.- et un capital propre imposable de CHF 622'422.-.

Pour 2016, la contribuable a indiqué un bénéfice imposable dans le canton de Genève de CHF 117'876.- et un capital propre imposable de CHF 598'340.-.

4) Par bordereaux des 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, l'AFC-GE a établi la taxation de A_____ pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2015 et 2016 sur la base du bénéfice net et du capital propre imposables dans le canton tels que figurant dans ses déclarations d'impôts.

N'ayant fait l'objet d'aucune contestation, ces bordereaux sont entrés en force.

5) Le 9 septembre 2019, A_____ a demandé à l'AFC-GE de « ré-ouvrir » son dossier concernant les taxations ICC 2015 et 2016.

En effet, le 15 juillet 2019, l'administration fiscale cantonale zurichoise (ci-après : AFC-ZH) avait émis « un décompte définitif » 2015 et 2016 qui faisait état d'une répartition différente de son bénéfice imposable entre les cantons de Zurich et Genève, ce qui influait sur ses taxations dans ce dernier canton pour les mêmes années. Les taxations genevoises devaient dès lors être établies « sur la base » de celles effectuées par le canton de Zurich.

Différents documents étaient joints à son courrier du 9 septembre 2019, dont les décomptes définitifs d'imposition émis le 15 juillet 2019 par l'AFC-ZH, sur lesquels figurent un timbre humide (« 12 Juli 2019 » et la mention « EINGEGANGEN ») ainsi que les échanges préalables entre cette dernière et A_____.

6) Par décisions du 12 décembre 2019, l'AFC-GE a déclaré irrecevables les réclamations à l'encontre des taxations ICC 2015 et 2016 au motif que A_____ ne les avait pas présentées dans le délai légal et impératif de trente jours à compter de la notification des décisions de taxation.

7) Par acte du 9 janvier 2020, A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant implicitement à leur annulation.

L'AFC-ZH avait retardé ses décisions de taxation 2015 et 2016 afin de réviser les comptes des années y relatives. Dans ce contexte, l'AFC-ZH avait considéré qu'il y avait lieu d'intégrer des aspects additionnels à la méthode « directe objective » validée dans le « ruling » du 31 mars 2011. Elle avait émis les décomptes définitifs d'imposition 2015 et 2016 le 15 juillet 2019 seulement.

Le 17 octobre 2019, l'AFC-GE avait accepté le mode de répartition établi par le canton de Zurich et d'établir un nouvel accord sur cette base, dès la période fiscale 2017 pour une durée de cinq ans.

Il lui avait été « impossible » de respecter le délai de réclamation de trente jours en raison du fait que le fisc zurichois ne lui avait pas encore communiqué ses décisions de taxation pour les années 2015 et 2016.

Enfin, le refus de l'AFC-GE d'appliquer la nouvelle répartition du bénéfice net imposable pour 2015 et 2016 entraînait une double imposition intercantonale prohibée et violait le principe de l'égalité de traitement.

8) Le 23 mars 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

9) Par jugement du 12 octobre 2020, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur la demande en révision.

Si on considérait la requête de la contribuable du 9 septembre 2019 comme une réclamation au sens de l'art. 39 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), alors que les bordereaux concernés dataient des 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, celle-ci était manifestement tardive, ce que la contribuable ne contestait d'ailleurs pas. En outre, il était manifeste qu'elle ne pouvait pas se prévaloir de l'un des motifs envisagés par l'art. 41 al. 3 LPFisc pour prétendre à une restitution du délai de réclamation, ce qu'elle ne faisait d'ailleurs pas.

Conformément à la jurisprudence du TAPI, la requête de A_____ du 9 septembre 2019 devait être comprise comme une demande de reconsidération (ou de révision) que l'AFC-GE aurait dû considérer et traiter comme telle. Il n'y avait toutefois pas lieu de renvoyer la cause à cette dernière pour qu'elle statue sous cet angle, dès lors qu'elle avait clairement indiqué dans sa réponse du 23 mars 2020 qu'elle ne serait pas entrée en matière et que la contribuable, à qui l'occasion de répliquer avait été dûment donnée, avait eu la possibilité de s'exprimer sur cette question et sur les arguments de l'AFC-GE.

Dès lors que les bordereaux genevois 2015 et 2016 reprenaient les éléments figurant dans les déclarations fiscales de A_____, celle-ci n'avait aucune raison de les contester. Du fait que les répartitions intercantonales genevoise et zurichoise divergeaient, il en découlait une double imposition intercantonale prohibée par l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Dans la mesure où la contribuable n'avait pas formé une réclamation contre les taxations zurichoises, lesquelles étaient entrées en force, elle ne pouvait plus les déférer au Tribunal fédéral en intégrant dans son recours les bordereaux

genevois, pour se plaindre d'une violation de l'interdiction de la double imposition.

La loi ne prévoyait pas l'existence d'une double imposition intercantonale à titre de motif de révision. Toutefois, dans la situation où se trouvait la contribuable – à savoir qu'elle ne contestait pas la seconde taxation, mais la première, qui était entrée en force – la jurisprudence fédérale et zurichoise, ainsi que la doctrine, considéraient qu'il existait un motif extra legem de révision des bordereaux du premier canton, fondé sur l'art. 127 al. 3 Cst. Le Tribunal fédéral, dans l'ATF 139 II 373, avait par ailleurs annoncé l'amorce d'une précision de sa jurisprudence.

Les taxations zurichoises ne constituaient certes pas des nova ouvrant le droit à la révision des bordereaux genevois, puisqu'elles avaient été notifiées postérieurement à ceux-ci. Toutefois, la doctrine considérait qu'il convenait de s'inspirer du droit fiscal international, qui reconnaissait l'accord amiable fondé sur une convention de double imposition comme un motif de révision. Par ailleurs, les bordereaux zurichois pouvaient également justifier la révision des taxations genevoises dans le sens où ils rétroagissaient au jour où celles-ci avaient été établies, au point de faire apparaître comme inexacte le montant du revenu et du capital imposables attribués au canton de Genève tels que fixés lors de l'établissement des bordereaux des 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017.

En outre, A_____ ne pouvait pas se voir reprocher un manque de diligence excluant le droit à la révision des bordereaux genevois. En effet, lors de la notification de ces décisions, le contenu des taxations zurichoises – et donc l'existence d'une double imposition intercantonale – n'était pas connue ni envisageable.

10) Par acte du 23 octobre 2020, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation.

Le TAPI opérait, de manière indue, des conjectures et des projections sur la jurisprudence fédérale (ATF 139 II 373). Le contribuable qui se plaignait de double imposition intercantonale devait ainsi procéder par la voie du recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, après avoir épuisé les voies de droit dans l'un des cantons concernés, le législateur n'ayant prévu aucune exception à cette règle.

Il ressortait également de la jurisprudence que le contribuable qui souhaitait soulever le grief de la double imposition intercantonale, même s'il reconnaissait l'imposition effectuée par le canton qui avait taxé en dernier lieu, n'avait pas d'autre choix que d'agir par la voie ordinaire auprès de ce dernier canton afin de

pouvoir demander au Tribunal fédéral l'annulation des taxations des autres cantons.

Il n'y avait pas non plus de place pour d'autres motifs de révision que ceux fixés par la loi en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), de sorte que la référence au droit fiscal international était vaine, la procédure amiable ne prévalant que pour les situations internationales cadrées par des conventions. Ces procédures spécifiques n'étaient pas applicables en droit interne.

La révision, voie de droit extraordinaire, ne pouvait ainsi trouver application pour permettre aux contribuables d'éviter de se soumettre aux diverses obligations de procédure fiscale leur incombant.

À cela s'ajoutait que A_____ avait été taxée sur la base des éléments transmis et que l'intéressée aurait pu, dans les trente jours à réception des taxations zurichoises, se rendre compte des erreurs et réagir auprès du canton de Zurich en émettant une réclamation, voie de droit ordinaire, et en transmettre copie au canton de Genève. Il n'était ainsi pas compréhensible qu'elle ait attendu près de deux mois à compter de la réception de la taxation zurichoise pour réagir par le biais d'une demande de révision, si ce n'était par négligence.

11) Le 26 novembre 2020, A_____ a conclu principalement au rejet du recours. Subsidiairement, la chambre administrative devait transmettre, ou ordonner à l'AFC-GE de transmettre, sa réclamation du 9 septembre 2019 à l'AFC-ZH pour traitement. Enfin, une indemnité de procédure de CHF 10'000.- correspondant à la participation aux honoraires de son conseiller fiscal et aux autres coûts internes indispensables causés par la procédure devait lui être octroyée.

En octobre 2017, la société avait changé de raison sociale devenant B_____ AG.

La contribuable partageait l'appréciation du TAPI tant en ce qui concernait l'absence d'un manque de diligence de sa part qu'à propos du motif de révision extra legem. En juger différemment reviendrait à valider une double imposition effective, ce que la Cst. n'autorisait pas.

Si la chambre administrative ne devait pas confirmer le raisonnement du TAPI, elle devait considérer son courrier du 9 septembre 2019 comme une réclamation non tardive et la transmettre à l'AFC-ZH.

Dans la mesure où il n'était pas possible de déterminer la ou les dates de notification des décisions de taxation du fisc zurichois, sa réclamation du 9 septembre 2019 ne pouvait pas être considérée comme tardive.

L'art. 100 al. 5 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110) n'excluait pas la possibilité de remettre en cause uniquement la décision du premier canton lors de la notification de la décision du deuxième canton.

L'envoi de la réclamation du 9 septembre 2019 à l'AFC-GE au lieu d'un envoi à l'AFC-ZH n'était pas en soi contraire aux règles de procédure établies pour juger les conflits de double imposition. En outre, l'AFC-GE aurait dû transmettre sa réclamation à l'AFC-ZH comme le commandait le principe qui veut qu'un recours adressé à une autorité incompétente le transmette d'office à celle compétente, ce d'autant plus qu'il ressortait (au moins implicitement) que la taxation zurichoise était remise en cause.

12) Le 17 décembre 2020, l'AFC-GE a renoncé à répliquer, persistant dans ses conclusions.

13) Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées par courrier du 18 décembre 2020.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc).

2) La contribuable ayant changé de raison sociale, il sera préalablement procédé à la rectification de la qualité de la partie de A_____ AG en B_____ AG.

3) L'objet du litige consiste à déterminer si le TAPI était fondé à reconnaître l'existence d'un motif de révision concernant les bordereaux de taxation pour l'ICC 2015 et 2016 de l'intimée, le recours ne portant toutefois pas sur le fond du litige mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'une reconsidération étaient remplies (ATA/576/2020 du 9 juin 2020 consid. 2).

4) Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert l'autorité de chose décidée, laquelle signifie qu'elle lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Il est cependant possible de revenir sur la décision de taxation, en dépit de l'autorité de chose décidée dont elle est revêtue, lorsque les conditions de la révision, qui constitue une voie de droit extraordinaire, sont

réunies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2 ; ATA/531/2020 du 26 mai 2020 consid. 1a et les références citées).

5) a. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, qui institue un cas de reconsidération obligatoire, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé (par quoi il faut entendre reconsidéré, le terme de révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires ; ATA/576/2020 précité consid. 3 et la référence citée) en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3). Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées).

Selon le Tribunal fédéral, lorsque la double imposition n'apparaît qu'ultérieurement, le droit d'utiliser la voie de la révision pourrait être accordé sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst. même si aucune disposition légale ne mentionne expressément cette voie (ATF 139 II 373 consid. 1.5 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2020 du 6 octobre 2020 consid. 2.3.5). Il a toutefois laissé la question ouverte, tout comme celle, en se référant à la doctrine, de savoir si la voie de la révision serait la plus appropriée dans le cas du contribuable qui ne voudrait contester que la décision du canton ayant statué le premier et qui serait d'accord avec celle du deuxième canton ayant statué en dernier (ATF 139 II 373 consid. 1.5).

b. La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc). En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère

subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_962/2019 précité consid. 5.3 et les références citées ; ATA/1106/2020 du 3 novembre 2020 consid. 2b).

c. La demande de révision doit être formée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou de l'arrêt prononcé (art. 56 LPFisc).

d. Le texte de l'art. 55 LPFisc étant semblable à celui de l'art. 51 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dont il reprend la teneur, les principes développés par la jurisprudence en lien avec l'interprétation de cette dernière disposition, elle-même inspirée de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'appliquent, en vue d'une harmonisation verticale (ATF 140 II 88 consid. 10 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.9).

6) a. Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit 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, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 133 I 308 consid. 2.1).

b. Depuis l'entrée en vigueur de la LTF, le contribuable qui se plaint de double imposition intercantonale doit procéder par la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF. Le législateur n'a toutefois prévu aucune dérogation à la règle de l'épuisement des voies de droit cantonales, cela afin d'éviter que le Tribunal fédéral ne statue comme première instance judiciaire (Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 4000, p. 4123 s.). La personne touchée par une double imposition intercantonale peut ainsi déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton a rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (Message, op. cit., p. 4124). Le délai commence à courir « au plus tard » le jour où chaque canton a rendu une décision (art. 100 al. 5 LTF), ce qui signifie qu'il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause du même coup celle du premier (ATF 133 I 300 consid. 2 ; 133 I 308 consid. 2.3).

c. Dans sa jurisprudence récente, qui concernait également un cas de double imposition intercantonale entre les cantons de Zurich et de Genève concernant une société anonyme, la chambre de céans a considéré que le TAPI n'aurait pas dû

retenir que les conditions d'entrée en matière de la demande de révision des bordereaux ICC 2015 et 2016 genevois entrés en force étaient réalisées (ATA/127/2021 du 2 février 2021).

Les considérations dégagées par cet arrêt peuvent être reprises dans le cadre de la présente procédure.

7) En l'espèce, l'intimée, qui dispose d'un établissement stable à Genève, s'est vu notifier par l'autorité recourante, les 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, des bordereaux de taxation ICC, respectivement pour les années 2015 et 2016, qui reprenaient les éléments figurant dans ses déclarations fiscales, en particulier la répartition du bénéfice et du capital imposables dans le canton. N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force. Le 15 juillet 2019, les autorités fiscales zurichoises ont établi la taxation de l'intimée pour les mêmes périodes, effectuant une répartition différente de son bénéfice imposable, ce qui avait pour conséquence une répartition intercantonale genevoise et zurichoise divergeante créant une double imposition intercantonale. Ces taxations n'ont pas non plus été contestées comme il le sera expliqué au consid. 8 ci-dessous, de sorte qu'elles sont également entrées en force.

L'intimée se réfère à l'argumentation juridique développée par le TAPI quant à la reconnaissance d'un motif extra legem justifiant la révision des bordereaux genevois.

Cette argumentation ne saurait être suivie pour les motifs suivants.

L'art. 55 LPFisc ne prévoit pas la possibilité de demander la révision des décisions de taxation en raison d'une double imposition intercantonale, pas plus d'ailleurs que les art. 51 LHID et 147 LIFD, étant précisé que dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés (ATF 142 II 433 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité consid. 5.1). S'il est vrai que la Haute Cour a évoqué la possibilité d'utiliser la voie de la révision pour invoquer l'art. 127 al. 3 Cst. même en l'absence de disposition légale le mentionnant, il n'en demeure pas moins qu'il a laissé la question ouverte et ne s'est pas davantage prononcé sur le fait de savoir si la voie de la révision serait la plus appropriée dans le cas du contribuable qui ne voudrait contester que la décision du canton ayant statué le premier et qui serait d'accord avec celle opérée par le deuxième canton, comme dans le cas de l'intimée. Il ne saurait en être déduit une volonté, de la part du Tribunal fédéral, de modifier sa jurisprudence, dès lors qu'il n'a précisément pas tranché ces questions. Le fait que d'autres cantons ou que les conventions de double imposition internationales admettent un tel motif de révision n'est pas non plus déterminant, étant précisé que le droit fédéral ne le prévoit pas, tant s'agissant de la LIFD que de la LHID.

Même si un motif de révision tiré de la double imposition intercantonale devait être admis, cette voie de droit serait en tout état de cause exclue, dès lors que l'intimée pouvait faire valoir cet élément dans le cadre de la procédure ordinaire, en contestant les bordereaux de taxation des autorités fiscales zurichoises, à l'origine de la double imposition, pour déférer la cause au Tribunal fédéral en dernière instance, compétent pour connaître de celle-ci. Une telle procédure est prévue par la LTF, qui permet au Tribunal fédéral de se prononcer sur la question de la double imposition intercantonale et d'attraire les cantons concernés, en l'occurrence celui de Genève, à la procédure pendante devant lui. Admettre l'ouverture de la procédure de révision dans le cas d'espèce, comme l'a fait le TAPI, alors même que l'intimée disposait de la possibilité de contester la taxation zurichoise créant la double imposition, reviendrait en outre à éluder les dispositions de la LTF applicables dans une telle situation.

Il s'ensuit que le TAPI ne pouvait pas considérer que les conditions d'entrée en matière de la demande de révision présentée par l'intimée étaient réalisées.

8) De manière subsidiaire, l'intimée soutient que sa réclamation du 9 septembre 2019 n'est pas tardive. De plus et dans la mesure où ce courrier visait également sa taxation zurichoise, l'AFC-GE aurait dû la transmettre au fisc zurichois pour raison de compétence.

a. Selon l'art. 39 al. 1 1ère phr. LPFisc, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les trente jours qui suivent sa notification.

L'art. 41 LPFisc prévoit que le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation est remise au département, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (al. 1). La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard au département. Le délai de réclamation est considéré comme respecté lorsque la réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (al. 2). Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (al. 3).

b. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et le jugement ou la

décision en cause acquièrent force obligatoire (ATA/461/2018 du 8 mai 2018 consid. 4 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 125 V 65 consid. 1 p. 67 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2015 du 2 mars 2016 consid. 2.3 ; 6B_507/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3).

Les cas de force majeure sont réservés, conformément à l'art. 16 al. 1 2ème phr. LPA. Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible (SJ 1999 I 119 ; ATA/96/2021 du 26 janvier 2021 consid. 3b et l'arrêt cité).

c. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

d. En l'occurrence et comme l'a retenu le TAPI, les bordereaux ICC 2015 et 2016 de l'AFC-GE datent des 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, de sorte que pour autant que le courrier de l'intimée du 9 septembre 2019 dût être considéré comme une réclamation, celle-ci est manifestement tardive. L'intimée ne peut en outre pas se prévaloir de l'un des motifs prévus par l'art. 41 al. 3 LPFisc pour prétendre à une restitution du délai de réclamation.

Il ressort des décomptes définitifs émis le 15 juillet 2019 par l'AFC-ZH qu'un timbre humide « 12. Juli 2019 ; EINGEGANGEN » a été apposé sur ces documents. Il est cependant surprenant que ces décomptes aient été reçus avant leur émission par le fisc zurichois, de sorte qu'une erreur de date n'est pas impossible.

Malgré cela, le moment de leur notification n'est en définitif pas déterminant pour traiter l'argument de l'intimée.

En effet, dans son courrier du 9 septembre 2019, l'intimée demande clairement à l'AFC-GE de « ré-ouvrir [son] dossier pour les années 2015 et 2016 et de [lui] envoyer un nouveau décompte sur la base de la taxation du Canton de Zurich ».

Ainsi, outre le fait que l'intimée s'est adressée à l'AFC-GE et non pas à l'AFC-ZH, il ressort manifestement du texte de son courrier que l'intimée a visé

les bordereaux genevois et non pas ceux émis par le fisc zurichois. Cela est d'autant plus vrai que les nouveaux bordereaux de l'AFC-GE devaient se baser sur la taxation zurichoise.

La position de l'intimée est d'autant moins défendable qu'il ressort des documents joints au courrier précité que des échanges préalables ont eu lieu entre la contribuable et l'AFC-ZH sur les éléments à prendre en considération pour sa taxation zurichoise. La contribuable a en effet signé le 4 juin 2019 les propositions faites par le fisc zurichois portant sur son bénéfice et son capital à retenir dans ce canton pour les années 2015 et 2016. Il serait dès lors contraire au principe de la bonne foi de soutenir désormais que, par son courrier du 9 septembre 2019, l'intimée entendait contester également les bordereaux émis par l'AFC-ZH basés sur des éléments préalablement acceptés.

Pour ces motifs, à retenir le courrier de l'intimée du 9 septembre 2019 comme une réclamation au sens de l'art. 39 al. 1 LPFisc, l'AFC-GE était en droit de la considérer comme tardive. Elle était également fondée à ne pas la transmettre à l'AFC-ZH pour raison de compétence. Pour la même raison, la chambre de céans ne transmettra pas ce courrier au fisc zurichois.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et le jugement entrepris annulé, ce qui conduit au rétablissement des décisions sur réclamation du 12 décembre 2019 de l'AFC-GE.

9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Malgré cette issue, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante, qui dispose de son propre service juridique, ayant recouru dans son propre intérêt (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

rectifie la qualité de partie de A_____ AG en B_____ AG ;

déclare recevable le recours interjeté le 23 octobre 2020 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement entrepris ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 12 décembre 2019 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de B_____ AG ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à B_____ AG ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Rodriguez Ellwanger	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :