

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/132/2013-ICC

ATA/656/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 août 2014

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA

représentée par BDO SA, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 janvier 2014 (JTAPI/28/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA est une société dont le siège est à Zoug, mais qui dispose de succursales à Genève et Zurich.
- 2) Sur la base des déclarations fiscales 2007 à 2009 remises par la société, l'AFC-GE lui a notifié les 3 décembre 2009, 11 février 2010 et 10 mars 2011, trois bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

La répartition intercantonale du bénéfice net calculé par l'AFC-GE se présentait comme suit :

	Zoug (%)	Zurich (%)	Genève (%)	Bénéfice net imposable à Genève (CHF)	Bénéfice total (CHF)
2007	48.442	26.912	24.646	156'160	633'621
2008	67.672	14.717	17.611	106'163	669'789
2009	80.610	3.390	16.000	305'998	1'912'484

Ces décisions sont aujourd'hui entrées en force.

- 3) Par pli du 12 janvier 2012, l'administration fiscale cantonale zurichoise (ci-après : l'AFC-ZH) a informé l'AFC-GE que le canton de Zurich revendiquait, pour les années 2008 et 2009, le domicile fiscal de la contribuable, à la place de Zoug. Un bénéfice imposable plus élevé que celui déclaré, échoyait au canton de Genève.

Selon un tableau annexé à ce courrier, la répartition du bénéfice net pour les années 2008 et 2009 entre les cantons de Zurich et Genève était la suivante :

	Zurich (%)	Genève (%)	Bénéfice net imposable à Genève (CHF)	Bénéfice net imposable à Zurich (CHF)	Bénéfice total (CHF)
2008	52.032	47.968	321'286	348'503	669'789
2009	52.813	47.187	902'449	1'010'035	1'912'484

- 4) Par pli recommandé du 18 octobre 2012, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la société une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2007 à 2009. Se référant à la communication de l'AFC-ZH, elle constatait que la

répartition du bénéfice imposable calculée pour les années concernées était inexacte. En effet, l'AFC-ZH avait mis en évidence que le siège de Zoug n'était que de pure forme et que toute l'activité et la substance de la société étaient concentrées à Zurich (for principal) et Genève (for secondaire). En conséquence, le montant du bénéfice net imposable à Genève pour les années 2007 à 2009 devait être rectifié.

La quote-part pour le canton de Genève et le montant du bénéfice imposable en Suisse pour ce canton se présentaient comme suit :

	Genève (%)	Bénéfice net imposable à Genève (CHF)	Bénéfice total (CHF)
2007	47.000	297'801	633'621
2008	47.968	321'284	669'789
2009	47.187	902'449	1'912'484

Au terme de ce courrier, un délai de dix jours était accordé à la société pour présenter ses observations.

- 5) Le 9 novembre 2012, l'AFC-GE a informé la société de la clôture de la procédure et lui a notifié trois bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC pour les périodes fiscales 2007 à 2009, ainsi que trois bordereaux d'amende.

Le montant des rappels d'impôt s'élevait à CHF 33'257.35 pour 2007, 50'531.95 pour 2008, et CHF 140'046.70 pour 2009. La quotité des amendes était d'une fois le montant de l'impôt soustrait.

- 6) Le 3 décembre 2012, la société a formé réclamation contre les bordereaux d'amende, en concluant à leur annulation.

Elle faisait notamment valoir une violation de son droit d'être entendue et une absence de volonté délictuelle.

- 7) Par décision du 12 décembre 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

- 8) Le 10 janvier 2013, la société a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI).

Elle reprenait les arguments développés dans sa réclamation, ajoutant que le rappel d'impôt 2007 entraînait une double imposition prohibée par l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - 101). Le pourcentage du bénéfice réalisé en 2007 à Genève avait été repris de l'année 2009, sans procéder à un examen fondé sur des montants effectifs. La

double imposition se montait à une somme (arrondie) de CHF 141'700.- (CHF 297'801.- selon rappel d'impôt du 9 novembre 2012 – CHF 156'160.- selon bordereau ICC notifié le 3 décembre 2009).

La société concluait à la « suspension de la procédure ». Subsidiairement, l'amende devait être réduite au tiers de l'impôt éludé. Pour l'année 2007, il y avait lieu de calculer la part de bénéfice proportionnel revenant aux différents cantons, sur la base des bilans soumis.

- 9) Dans sa réponse du 29 avril 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les amendes devaient être confirmées tant dans leur principe que leur quotité.
- 10) Par jugement du 13 janvier 2014, le TAPI a partiellement admis le recours de la société et mis à sa charge un émolument de CHF 800.-.

Le rappel d'impôt 2007 avait conduit à une double imposition, l'AFC-GE ayant porté le bénéfice imposable à Genève de la société de CHF 156'160.- à CHF 297'801.- sans démontrer, comme cela le lui incombait, que le bénéfice imposable à Genève avait été insuffisamment taxé cette année-là. Comme ce bordereau était toutefois entré en force à défaut d'avoir été contesté, le TAPI ne pouvait l'invalidier. En revanche, il annulait le bordereau d'amende 2007 y relatif.

S'agissant des bordereaux d'amende 2008 et 2009, le TAPI les a confirmés et ils ne sont pas contestés au présent stade de la procédure.

- 11) Par acte du 14 février 2014, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation en tant qu'il annulait le bordereau d'amende 2007, et au rétablissement de ce dernier.

Le TAPI avait annulé ce bordereau en raison de la double imposition à laquelle le rappel d'impôt 2007 avait abouti, tout en constatant l'entrée en force dudit rappel d'impôt. Or, les seuls motifs qui pouvaient conduire à l'annulation de ce dernier pour soustraction d'impôt ne pouvaient consister qu'en la non-réalisation des conditions énumérées à l'art. 69 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). En l'espèce, toutes les conditions étaient réalisées puisque le TAPI constatait la validité du bordereau de rappel d'impôt, de sorte que l'amende 2007 devait être maintenue.

- 12) Le 20 février 2014, le TAPI a indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.
- 13) Dans sa réponse du 18 mars 2014, la société a conclu au rejet du recours.

Le jugement du TAPI devait être confirmé car le montant de l'amende 2007, soit CHF 33'257.-, était déjà compris dans le montant de CHF 141'614.- [recte :

CHF 141'641.-] que l'AFC-GE avait inclus à tort dans la part du bénéfice imposable à Genève.

- 14) Le 19 mars 2014, le juge délégué a transmis cette écriture à l'AFC-GE et gardé la cause à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc).
- 2) La recourante conteste l'annulation du bordereau d'amende 2007 par le TAPI, dès lors que les conditions permettant le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt seraient réalisées.
- 3) a. Selon l'art. 127 Cst., la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.

b. Il y a double imposition contraire à l'art. 127 al. 3 Cst. lorsqu'un contribuable est assujéti à l'impôt par deux ou plusieurs cantons pour le même objet et pour la même période (double imposition effective) ou lorsqu'un canton exerce sa souveraineté fiscale en violation des règles de conflit applicables et perçoit un impôt dont le prélèvement est de la compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 125 I 54 consid. 1b et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.323/2004 du 2 mars 2005 publié in RDAF 2005 II 300).
- 4) Par opposition à l'annulation, la nullité d'une décision concerne les vices si graves et si évidents que l'acte concerné est dépourvu d'existence au point d'être censé n'avoir jamais existé (Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, Les actes administratifs et leur contrôle, 3^{ème} éd., 2011, p. 364). L'écoulement des délais de recours non utilisés est dépourvu d'effet guérisseur à son égard et la présomption de validité des décisions formellement en force est alors renversée. La nullité d'une décision crée une grande insécurité juridique, raison pour laquelle elle ne peut être admise qu'exceptionnellement. D'après la jurisprudence, la nullité n'est reconnue que si le vice dont la décision est entachée s'avère particulièrement grave, s'il présente un caractère manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 137 I 273 consid. 3.1 p. 275 ; 136 II 415 consid. 3.1 p. 426 ; ATA/362/2012 du 12 juin 2012 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 310 n. 910 et les références citées ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, op. cit., p. 366).

La nullité d'une décision doit être constatée d'office par toute autorité et peut l'être également en procédure de recours (ATA/362/2012 précité ; ATA/315/2012 du 22 mai 2012).

- 5) Dans une cause jugée par la chambre administrative le 12 juin 2012, l'AFC-GE avait taxé un contribuable pour l'ICC 2005, 2006 et 2007, alors qu'il était établi qu'au 31 décembre 2005, l'intéressé était domicilié dans le canton du Valais. Celui-ci ayant formé réclamation tardivement à l'encontre des bordereaux de taxation 2006 et 2007, l'AFC et le TAPI ont rejeté les réclamations y relatives, respectivement les recours, pour cause de tardiveté. En revanche, le TAPI a admis le recours s'agissant de l'ICC 2005, constatant que le recourant était assujéti de manière illimitée dans le canton du Valais à compter de cette période. Le jugement du TAPI établissait ainsi que le recourant n'était plus assujéti à la souveraineté fiscale du canton de Genève dès la période fiscale 2005, tout en admettant son assujétissement au canton de Genève pour l'ICC 2006 et 2007, en raison de la tardiveté des réclamations. Constatant une violation caractérisée de l'interdiction de la double imposition, la chambre administrative a annulé le jugement du TAPI pour arbitraire pour ce qui avait trait aux ICC 2006 et 2007 et constaté la nullité de ces bordereaux, le respect de l'art. 127 al. 3 Cst. primant exceptionnellement le strict formalisme lié au respect du délai pour former réclamation (ATA/362/2012 précité).
- 6) Selon l'art. 69 al. 1 LPFisc, le contribuable qui notamment, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 69 al. 2 LPFisc).
- 7) En l'espèce, l'assiette de l'impôt 2007 n'était pas touchée par la décision de l'AFC-ZH de procéder à une répartition différente du bénéfice imposable de la société entre les cantons de Zoug, Zurich et Genève. Ainsi que le TAPI l'a constaté, la décision de rappel d'impôt ICC 2007 du 9 novembre 2012 consacre une violation de l'interdiction de double imposition puisqu'elle revient à taxer la société dans le canton de Genève sur une quote-part plus élevée que celle fixée par le bordereau de taxation du 3 décembre 2009, sans que l'AFC-GE n'ait démontré que la société avait été insuffisamment taxée cette année-là.

La chambre administrative n'étant pas saisie d'un recours contre le bordereau de rappel d'impôt 2007, elle n'a pas à statuer au sujet de cette décision, contrairement à ce qui s'était passé dans la cause ayant donné lieu à la jurisprudence précitée. En revanche, dans la mesure où elle doit statuer sur le recours relatif au bordereau d'amende, elle retiendra à titre préjudiciel la nullité du rappel d'impôt. Cela étant, dès lors que la décision de taxation 2007 du

3 décembre 2009 n'aurait jamais dû faire l'objet d'un rappel d'impôt de la part de l'AFC-GE, aucune des hypothèses prévues par l'art. 69 LPFisc permettant le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt n'a jamais été réalisée. Le bordereau d'amende est par conséquent nul. Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 8) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 87 al. 1, 2^{ème} phr. LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à A_____ SA, faute de conclusion en ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 février 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 janvier 2014 ;

au fond :

le rejette ;

constate la nullité du bordereau d'amende 2007 du 9 novembre 2012 ;

confirme pour le surplus le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 janvier 2014 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à A_____ SA, représentée par BDO SA, mandataire, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :