RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3361/2020-ICC **ATA/1158/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 novembre 2022

4ème section

dans la cause

A_____ AG
représentée par Findinter Treuhand AG, soit pour elle Messieurs Michel Jaggi et Christian Marty, mandataires

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 décembre 2021 (JTAPI/1296/2021)

EN FAIT

1) A_____ (ci-après : A_____) est une société dont le siège se situe dans le canton de Zurich et qui dispose de succursales dans plusieurs cantons, notamment celui de Genève. Elle a pour but et activité la vente et la location de solutions informatiques, notamment dans le domaine de l'impression.

2) De manière conforme aux déclarations déposées, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a émis, pour les périodes 2011 à 2013 des bordereaux suivants :

	Part GE	Total CH
Bordereau 2011 du 06.12.2012 :		
Bénéfice net	40'544.-	930'364.-
Capital propre	130'375.-	7'821'270.-
Bordereau 2012 du 05.03.2014 :		
Bénéfice net	92'227.-	1'993'016.-
Capital propre	173'688.-	8'574'286.-
Bordereau rectificatif 2013 du 28.05.2015 :		
Bénéfice net	114'558.-	2'427'289.-
Capital propre	244'293.-	9'211'575.-

3) D'après les déclarations déposées et les avis de taxations, le bénéfice net imposable de chacune de ces périodes a été fixé comme suit :

2011	
Bénéfice selon comptabilité	1'088'213.-
Reprise part privée B_____	80'000.-
Résultat fiscal	1'168'213.-
Pertes antérieures	- 237'849.-
Bénéfice net imposable	930'364.-

2012	
Bénéfice selon comptabilité	1'953'016.-
Reprise part privée B_____	40'000.-
Résultat fiscal	1'993'016.-

2013	
Bénéfice selon comptabilité	2'387'289.-
Reprise part privée B_____	40'000.-
Résultat fiscal	2'427'289.-

4) S'agissant de l'année 2013, A_____ avait formé réclamation le 6 février 2015 contre la décision de taxation du 14 janvier 2015, réclamation qui ne figure pas au dossier.

Par décision du 28 mai 2015, l'AFC-GE a admis intégralement la réclamation et rectifié la taxation en conséquence.

5) Le 10 juin 2015, le Kantonales Steueramt du canton de Zurich (ci-après : AFC-ZH) a demandé divers renseignements à A_____ dans le cadre de la taxation en cours dans ce canton.

6) Entre le 28 septembre 2015 et le 23 mai 2016, A_____ a échangé divers courriels avec l'AFC-ZH.

7) Par un courrier du 25 juillet 2016, l'AFC-ZH a informé l'AFC-GE avoir procédé à des corrections dans la détermination du bénéfice imposable et de la répartition intercantonale des périodes 2011 et 2012 de A_____. Il s'agissait dans le détail de :

2011	
Bénéfice net	1'168'213.-
Correction part privée B_____	21'650.-
Salaire excessif versé à C_____	12'354.-
Correction de valeur non fondée sur l'usage commercial de 1/3 sur les systèmes de copies (immobilisation)	4'469'047.-
Pertes reportées après correction de la part privée 2009 et 2010	- 107'354.-
Provision pour impôts supplémentaires	- 980'000.-
Bénéfice net imposable	4'583'910.-
Dont part attribuée au canton de Genève :	199'758.-

2012	
Bénéfice net	1'993'016.-
Correction part privée B_____	17'650.-
Part privée à un voyage en Asie	23'000.-

2012	
Salaire excessif versé à C_____	12'514.-
Provision non admise par l'usage commercial sur la location de personnel	214'500.-
Provision non admise par l'usage commercial sur l'acquisition de services IT	200'000.-
Dissolution de réserves imposées	- 136'143.-
Provisions fiscales supplémentaires	- 70'000.-
Bénéfice net imposable	2'254'537.-
Dont part attribuée au canton de Genève :	104'329.-

Compte tenu de ces corrections, le capital propre pour 2011 était fixé à CHF 11'310'317.-, dont une part de CHF 188'543.- pour le canton de Genève, et, pour 2012, à CHF 12'271'690.-, dont une part de CHF 248'624.- pour le canton de Genève.

8) Le 19 septembre 2016, l'AFC-GE a reçu la copie de la décision de taxation de l'AFC-ZH du 1er septembre 2016 pour la période 2013, qui retenait notamment ce qui suit :

2013	
Bénéfice selon PxP	2'427'289.-
Correction part privée B_____	17'650.-
Modification de la provision de 1/3 sur les marchandises	57'381.-
Provision de 1/3 sur les marchandises	- 12'624.-
Provisions sur la location de personnel, dissolution de réserves déjà taxées	- 97'500.-
Provision sur l'acquisition, augmentation non fondée par l'usage commercial	150'000.-
Provision pour impôts supplémentaires	- 11'550.-
Salaire excessif	12'066.-
Frais part privée estimée	20'000.-
Provision fiscale supplémentaire sur les reprises	- 7'055.-
Bénéfice total	2'538'007.-
Dont part imposable dans le canton de Genève de :	119'794.-

Le capital imposable était fixé à CHF 12'987'631.-, dont une part imposable dans le canton de Genève de 2,652 %.

9) Par courrier – rédigé en allemand – du 13 janvier 2017, A_____ a informé l'AFC-GE avoir reçu du canton de Zurich des taxations 2011 à 2013, dont la copie

était jointe, et l'invitait à lui retourner dans les meilleurs délais des « décisions de taxation finales » pour le canton de Genève tenant compte desdits bordereaux zurichois.

10) Par un courrier recommandé du 25 mai 2020, le service du contrôle de l'AFC-GE a informé A_____ de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et en soustraction pour les années 2011 à 2013. Elle indiquait vouloir, sur la base des éléments nouveaux en sa possession, taxer pour 2011 un bénéfice de CHF 199'758.- et un capital de CHF 188'543.-, pour 2012 un bénéfice de CHF 104'329.- et un capital de CHF 248'624.- et pour 2013 un bénéfice de CHF 119'794.- et un capital de CHF 344'432.-.

11) Sans réaction de A_____, l'AFC-GE a émis le 17 juillet 2020 des bordereaux de rappels d'impôt retenant les éléments suivants :

	Part GE	Total CH
Bordereau de rappel 2011 :		
Bénéfice net	199'758.-	4'583'910.-
Capital propre	188'535.-	11'310'317.-
Bordereau de rappel 2012 :		
Bénéfice net	104'329.-	2'254'537.-
Capital propre	248'585.-	12'271'690.-
Bordereau de rappel 2013 :		
Bénéfice net	119'784.-	2'538'007.-
Capital propre	344'435.-	12'987'631.-

Il en résultait des suppléments d'impôts de CHF 36'951.15 pour 2011, CHF 2'863.60 pour 2012 et CHF 1'288.75 pour 2013.

En annexe aux bordereaux précités, l'AFC-GE a notifié à A_____ des bordereaux d'amendes d'une quotité de 1/3 pour négligence s'élevant à CHF 12'317.- pour 2011, CHF 954.- pour 2012 et CHF 429.- pour 2013.

12) Le 17 août 2020, A_____ a élevé réclamation contre les décisions précitées. Produisant notamment différents échanges avec l'AFC-ZH, elle indiquait que cette dernière avait, en juin 2015, demandé différentes informations en vue de procéder aux taxations 2011 et 2012, que les discussions consécutives avaient principalement porté sur l'évaluation des actifs et qu'un accord avait finalement été trouvé sur la comptabilisation d'un abattement de 1/3 sur le stock de marchandises et sur les systèmes de copies mais que, en contrepartie, les

réserves latentes imposées pouvaient être dissoutes à partir de la période fiscale 2015 au moyen d'un amortissement immédiat admissible de 80 %.

Cette chronologie montrait que A_____ aurait été incapable d'anticiper dans le délai de réclamation contre les bordereaux genevois des écarts éventuels par rapport à la taxation qui allait intervenir dans le canton de Zurich. C'était de façon amiable qu'elle lui avait transmis le 13 janvier 2017 les propositions d'évaluations 2011 à 2013 de l'AFC-ZH. Le fait que les décisions et bordereaux finaux lui soient transmis après plus de trois ans et demi avait entraîné des conséquences importantes s'agissant des intérêts moratoires.

La compétence pour la taxation appartenait principalement au canton du siège. Si l'autorité fiscale d'un autre canton décidait de son propre chef de conduire une procédure de taxation, elle ne pouvait pas corriger ses manquements dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt. Contestant avoir commis une soustraction par intention ou par négligence, elle concluait à l'annulation dans leur totalité des rappels d'impôt et amendes et, subsidiairement, à ce que l'AFC-GE renonce à percevoir des intérêts moratoires.

13) Par décision du 24 septembre 2020, l'AFC-GE a écarté cette réclamation et maintenu les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes.

La nature des reprises effectuées par le canton de Zurich nécessitait des investigations poussées pour se rendre compte que les déclarations fiscales déposées n'étaient pas correctes. Aucun élément ressortant de ces déclarations ne permettait de douter des éléments déclarés. N'étant pas tenue d'attendre la décision du canton de siège pour taxer, c'était à juste titre qu'elle avait procédé à des rappels d'impôt dès qu'elle avait eu connaissance de faits nouveaux.

Les déclarations remplies n'étaient pas correctes, puisque des charges non justifiées par l'usage commercial avaient été comptabilisées. Il y avait dès lors eu soustraction d'impôt consommée qui justifiait une amende, dont la quotité avait été fixée au minimum légal. Enfin, les intérêts moratoires étaient conformes à la loi.

14) Par acte du 22 octobre 2020, A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, concluant à l'annulation des bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes et s'en rapportant subsidiairement à justice s'agissant des intérêts moratoires.

Elle avait accepté la taxation du canton de Zurich avec un amortissement unique différé dans le temps, principalement pour des motifs d'économie administrative. Elle n'était en aucun cas en mesure d'anticiper le résultat de cette taxation lorsqu'elle avait reçu des bordereaux initiaux du canton de Genève, dont elle avait demandé immédiatement la correction par son courrier du

13 janvier 2017, auquel l'AFC-GE n'avait donné aucune suite pendant plus de trois ans.

L'AFC-GE n'avait pas suivi la procédure habituelle en cas d'assujettissement intercantonal, qui prévoyait la compétence prioritaire de l'autorité de taxation du canton du siège. Avant l'émission de ces bordereaux, les taxations des autres cantons ne pouvaient être que provisoires. Ayant décidé de ne pas attendre cette taxation, l'AFC-GE ne pouvait pas aujourd'hui se prévaloir d'un motif de rappel d'impôt, puisque les reprises effectuées par l'AFC-ZH portaient essentiellement sur les questions d'évaluation du système de copies, et que cette évaluation avait été admise dans les taxations genevoises.

Elle contestait avoir déposé une déclaration incomplète et non conforme à la vérité. La principale correction effectuée avait trait à une question d'évaluation et ne procédait pas d'une violation des principes du droit comptable. D'ailleurs, l'AFC-ZH ne l'avait pas poursuivie pour soustraction, étant précisé qu'elle n'avait pas l'intention d'obtenir un avantage indu. Dès lors, les conditions d'une soustraction n'étaient pas réalisées.

S'agissant enfin des intérêts moratoires, l'AFC-GE avait tardé à rendre les décisions querellées. Néanmoins, elle ne s'opposait plus, si les rappels d'impôt étaient maintenus, à la facturation d'intérêts moratoires.

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

Seul un rappel d'impôt pouvait être effectué en l'espèce en raison du numerus clausus des voies de droit qui, notamment, ne permettait pas une simple révision.

Aucune disposition légale ne l'obligeait à attendre les taxations définitives du canton du siège avant de procéder à sa propre taxation. A_____ aurait dû déposer des réclamations si elle souhaitait que les décisions reçues n'aient qu'un caractère provisoire dans l'attente de taxations de l'AFC-ZH. À défaut, elle ne pouvait pas soutenir que les taxations genevoises n'avaient qu'un caractère provisoire, ce qui était du reste contesté. Il s'agissait dès lors de taxations définitives entrées en force.

Les salaires excessifs et frais privés non admissibles, ainsi que les provisions non justifiées par l'usage commercial, ne constituaient pas des inexactitudes flagrantes contenues dans les déclarations fiscales de la recourante, qu'elle aurait pu remarquer. Les taxations intervenues dans le canton de Zurich constituaient dès lors des éléments nouvellement connus justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt. Les rappels étaient donc justifiés, de même que les amendes, lesquelles avaient tenu compte d'une faute légère par négligence.

16) Le 1er février 2021, A_____ a persisté dans ses conclusions.

L'AFC-GE avait connaissance en juillet 2016 déjà des taxations intervenues dans le canton de Zurich, et les reprises effectuées relatives aux parts privées concernaient un pourcentage minime du total des corrections effectuées en taxation. Dans tous les cas, il s'agissait du résultat d'une appréciation effectuée par l'AFC-ZH qui ne justifiait pas l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt.

Elle avait annoncé spontanément à l'autorité genevoise en janvier 2017 les corrections effectuées par l'AFC-ZH et demandé la correction de ses taxations, elle n'avait pas souhaité se soustraire à ses obligations et pensait, de bonne foi, pouvoir obtenir la notification dans un délai raisonnable de nouvelles taxations intégrant les éléments annoncés, ce qui aurait évité un décompte d'intérêts de retard élevés. Il ne se justifiait pas d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt et en soustraction avec le prononcé d'une amende pour soustraction fiscale.

Les corrections effectuées par l'AFC-ZH relevaient essentiellement de l'évaluation de son système de copies ainsi que d'une estimation des parts privées, elle contestait que ces corrections puissent justifier une amende pour soustraction.

17) Par jugement du 20 décembre 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Les bordereaux (initiaux) émis par l'AFC-GE pour les périodes 2011 à 2013 n'avaient fait l'objet d'aucune réclamation dans le délai légal, et étaient donc entrés en force.

Le fait que, pour les personnes morales, le canton du siège procède en principe à la taxation n'empêchait pas les autres cantons d'appliquer leur propre législation pour la détermination du bénéfice et du capital imposable. Chaque autorité fiscale était en droit de procéder aux investigations nécessaires à la taxation. Il en découlait qu'aucune disposition légale n'obligeait le canton de Genève à attendre la taxation du canton de siège (Zurich) avant d'émettre ses propres bordereaux. Leur caractère provisoire allégué ne découlait par ailleurs ni du droit fédéral ni du droit cantonal.

L'AFC-GE n'était pas en mesure, sur la seule base des déclarations et comptes déposés, de se rendre compte immédiatement que les amortissements effectués par A_____ n'étaient pas conformes, ni que les parts privées et les salaires versés auraient justifié des corrections. Ce n'était qu'après avoir reçu des informations relatives aux taxations émises par le canton de Zurich qu'elle avait pu déceler des insuffisances dans ses propres taxations, ce qui justifiait l'ouverture des procédures de rappels d'impôt litigieuses, et aucun des éléments reprochés à l'AFC-GE ne constituait une négligence qui l'aurait empêchée de procéder à des reprises.

Les conditions d'une soustraction d'impôt consommée étaient réalisées, A_____ ayant laissé entrer en force des taxations insuffisantes. À l'inverse du canton de Genève, le canton de siège avait corrigé les éléments imposables au stade de la taxation, et se trouvait dès lors confronté au plus à une tentative de soustraction, qui n'était punissable que si elle avait été commise intentionnellement. Or, l'AFC-GE avait retenu une simple négligence, ce qui était cohérent avec les décisions rendues par l'AFC-ZH. C'était en raison de cette négligence que les amendes litigieuses correspondaient au minimum prévu par la loi. Celles-ci ne pouvaient dès lors qu'être confirmées dans leur principe et leur quotité.

18) Par acte du 18 janvier 2022, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à celle des bordereaux de rappel et d'amende pour les périodes 2011 à 2013.

C'était dans le but d'obtenir une taxation correcte dans le canton de Genève, et par esprit de collaboration, qu'elle avait transmis à l'AFC-GE copie des décisions de taxation zurichoises et demandé des décisions corrigées pour les années 2011 à 2013. Elle était parfaitement consciente que les décisions de taxation genevoise étaient entrées en force, et elle avait donc été désagréablement surprise de recevoir une annonce d'ouverture d'enquête pour soustraction. L'AFC-GE soutenait, sans que cela repose sur aucune règle, qu'il lui appartenait d'élever réclamation dans les trente jours suivant les décisions de taxation pour préserver ses droits, alors qu'au moment où elle avait reçu les décisions de taxation genevoises elle n'aurait eu aucun intérêt actuel, si bien que sa réclamation aurait été déclarée irrecevable. C'était du reste pour ce motif qu'en cas de répartition intercantonale, ce n'était que lorsque la seconde décision de taxation avait été émise que le contribuable disposait d'un intérêt à la contester. En l'espèce, la chronologie et les discussions avec l'AFC-ZH montraient qu'elle n'avait en aucun cas été en mesure d'anticiper, dans le délai de réclamation relatif aux différents bordereaux genevois, des écarts éventuels par rapport aux déclarations remises.

Elle ne soutenait pas que les décisions de taxation genevoises étaient restées provisoires, mais que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'AFC-GE aurait dû établir des bordereaux provisoires en attendant que l'AFC-ZH procède à la taxation de son côté.

Les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies. En rendant une décision de taxation définitive sans attendre le résultat de la procédure de taxation zurichoise, comme le recommandait la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) et sans procéder à des investigations supplémentaires, l'AFC-GE avait commis une négligence grave qui lui était imputable, avec pour conséquence que le lien de causalité entre la déclaration considérée comme incomplète et la taxation insuffisante avait été rompu.

Elle contestait pour le surplus avoir déposé une déclaration incomplète, ayant exposé dans sa déclaration de manière transparente les postes sur lesquels des reprises avaient finalement été effectuées (soit des amortissements, des provisions figurant dans les comptes de la société et les parts privées de M. B_____, clairement indiquées comme telles). Les corrections effectuées par l'AFC-ZH portaient essentiellement sur l'évaluation du système de copies. À ce dernier égard, la déclaration 2011 retenait un montant d'amortissements de CHF 13'613'392.54 alors que selon le comparatif 2010 ce montant n'était que de 10'149311.58. Une différence de l'ordre de CHF 3'500'000.- d'une année à l'autre aurait dû attirer l'attention du taxateur et le pousser à mener des investigations. Les parts privées de M. B_____ étaient clairement déclarées et la décision de l'AFC-GE de ne pas investiguer sur ce point ne pouvait mener à un rappel d'impôt. Quant aux provisions, il s'agissait de questions d'évaluation qui ne pouvaient être revues par le biais d'un rappel d'impôt. Les autres points étaient mineurs, comme un salaire excessif à hauteur de CHF 12'354.- en 2011, soit environ 0,26 % du bénéfice imposable global.

Les conditions d'un rappel d'impôt n'étant pas données, les amendes n'étaient pas justifiées. Elle avait au surplus rendu une déclaration complète et n'avait pas commis de négligence.

19) Le 4 mars 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Comme l'avait justement retenu le TAPI, elle était en droit de procéder aux taxations 2011 à 2013 définitives sans attendre que le canton de Zurich procède aux siennes, et elle n'était pas tenue de mener à des investigations plus poussées en l'absence de problèmes décelables dans les déclarations fiscales.

Il était erroné d'affirmer que A_____ n'aurait pas pu élever réclamation contre les décisions de taxation, car elle aurait pu faire valoir que ces taxations étaient provisoires et non définitives, ou que l'AFC-GE devait rendre des décisions provisoires et attendre la taxation par le canton du siège, ce que A_____ n'avait pas fait.

Les conditions d'un rappel d'impôt étaient réunies. Elle n'avait commis aucune négligence grave, et il n'y avait pas eu rupture du lien de causalité. De plus, les reprises n'avaient pas porté que sur l'évaluation du système de copies, mais aussi sur des provisions non admises par l'usage commercial, provisions qui n'avaient pas été réévaluées, mais exclues par l'AFC-ZH, tout comme un certain nombre de frais privés. Les reprises avaient abouti à une augmentation tant du capital propre que du bénéfice net déclarés pour les années 2011 à 2013.

L'imposition avait été insuffisante par suite de déclarations fiscales inexactes ayant fait l'objet de décisions de taxation entrées en force, et ne pouvait

dès lors être rectifiée que par la voie du rappel d'impôt. La révision était à la disposition du seul contribuable et non de l'administration.

Enfin, le raisonnement du TAPI était correct s'agissant des amendes.

20) Le 9 mars 2022, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 14 avril 2022 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

21) Le 7 avril 2022, A_____ a persisté dans ses conclusions. Elle avait recouru principalement contre le prononcé d'amendes et non pas, en soi, contre la correction des taxations. Elle considérait en effet que l'AFC-GE aurait pu soit rendre une décision de taxation provisoire, soit émettre une décision définitive réservant une éventuelle nouvelle répartition intercantonale, ou accepter de corriger la taxation sans prononcer d'amende.

22) Le 14 avril 2022, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à faire valoir.

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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI confirmant les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2011 à 2013.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5 ; 2C_60/2020 précité consid. 3a).

b. En l'espèce, le présent litige porte sur les taxations 2011, 2012 et et 2013 en matière d'ICC. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes.

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour

les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de la LIPP ainsi que par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

3) La recourante soutient que les conditions d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt n'étaient pas réalisées.

a. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; 53 al. 1 1ère phr. LHID ; 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc).

b. L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et d'une procédure en soustraction (art. 153 al. 1 et 183 al. 1 LIFD ; art. 60 al. 1 et 76 al. 1 LPFisc).

c. La chambre de céans a déjà précisé que l'AFC-GE que, tant les art. 153 al. 1 LIFD que 60 LPFisc, n'obligent pas l'AFC-GE à donner, dans l'avis d'ouverture de la procédure, les raisons détaillées qui l'ont amenée à prendre une telle décision. Elle doit en revanche être en mesure de pouvoir la justifier si elle est contestée (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 5).

Une information propre à faire naître des soupçons de soustraction d'impôt suffit à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1 et 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.4.1).

d. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une

taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1). Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 précité consid. 6.1).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités, in RDAF 2009 II 386). En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1 ; 2C_676/2016 et 2C_677/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_676/2016 et 2C_677/2016 précité consid. 4.1 ; 2C_416/2013 précité consid. 8.1). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées, in RF 73/2018 p. 255).

En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout

comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11).

e. Dans une affaire portant sur un rappel d'impôt, le Tribunal fédéral a notamment rappelé que le contribuable devait faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en particulier signaler les faits dont le régime fiscal était incertain, de telle sorte que l'autorité fiscale ne devait se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Au vu de cette dernière condition, il était par conséquent exclu, quoi qu'en pensait le recourant, d'imputer aux autorités fiscales des connaissances le concernant qui résultaient de la presse et des médias, spécialisés ou non, aux fins de démontrer que celles-ci auraient dû se rendre compte de l'existence d'un moyen de preuve ou d'un fait au moment de rendre la décision de taxation ordinaire et d'échapper au rappel d'impôt. À l'inverse, en revanche, le contenu de la presse ou des médias pouvait éveiller la curiosité de l'autorité fiscale, qui était alors en droit de nourrir des doutes sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures et de demander des explications au contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2007 consid. 3.3).

f. Selon le Tribunal fédéral, les faits notoires sont ceux dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge. Pour être notoire, un renseignement ne doit pas être constamment présent à l'esprit ; il suffit qu'il puisse être contrôlé par des publications accessibles à chacun (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; 135 III 88 consid. 4.1), à l'instar par exemple des indications figurant au registre du commerce (ci-après : RC) des cantons accessibles sur Internet (arrêt du Tribunal fédéral 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 3.2 ; ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; 138 II 557 consid. 6.2).

Le Tribunal fédéral a refusé de voir en chaque information trouvée sur Internet un fait devant être considéré comme généralement connu du public. En effet, le choix des sites consultés peut être discutable et influencer le résultat. En outre, les informations trouvées en ligne ne sont pas nécessairement fiables, loin s'en faut. Enfin, compte tenu de la prodigieuse quantité de renseignements disponibles sur Internet, on ne saurait opposer chacun d'eux à quiconque comme étant notoire. Il y avait lieu de retenir, en ce qui concerne Internet, que seules les informations bénéficiant d'une empreinte officielle (par ex : Office fédéral de la

statistique, inscriptions au RC, cours de change, horaire de train des chemins de fer fédéraux [ci-après : CFF] etc.) pouvaient être considérées comme notoires, car facilement accessibles et provenant de sources non controversées. Dans tous les cas, une certaine prudence s'imposait dans la qualification d'un fait comme étant généralement connu du public (ATF 143 IV 380 consid. 1.2).

4) a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 précité consid. 7 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.2 ; Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 14 ss ad art. 175 LIFD).

Le contribuable ne peut qu'exceptionnellement se prévaloir du fait que l'insuffisance de la taxation serait due non pas à son comportement, mais à une négligence de l'autorité fiscale et seule une négligence grave entre en ligne de compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.2 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.3). Lorsque le contribuable peut établir que les inexactitudes ou le caractère lacunaire de la déclaration étaient connus des autorités, lesquelles n'ont volontairement pas respecté leurs obligations en cours de procédure de taxation, il faut admettre que le lien de causalité est rompu (Henri TORRIONE, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in Les procédures en droit fiscal, 3ème éd. 2015, p. 951 ss, p. 1084).

Lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc, première hypothèse), la soustraction fiscale n'est consommée que si le droit de procéder à une taxation (ordinaire) est prescrit (Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 13 ad art. 175 LIFD).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une

sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7a ; ATA/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 7c).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait ce qu'il faisait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente. L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (ATA/203/2014 du 1er avril 2014 et les références citées).

La notion de négligence de l'art. 56 LHID est identique à celle ressortant de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/1727/2019 précité consid. 7c ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées).

5) a. Dans la phase préparatoire de la procédure de taxation, le département des finances et des ressources humaines (ci-après : département) – dont les obligations en vertu de la législation fiscale sont assurées par l'AFC-GE selon l'art. 4 al. 1 LPfisc – établit et tient à jour le rôle des contribuables présumés astreints au paiement des impôts directs perçus par l'État de Genève. Les autorités compétentes du canton et des communes communiquent aux autorités chargées de

l'application de la législation fiscale, tous renseignements utiles qui ressortent de leurs registres de contrôle (art. 24 al. 1 et 2 LPFisc).

Le département établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 LPFisc).

b. De leur côté, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt (art. 26 al. 1 LPFisc). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (art. 26 al. 3 LPFisc).

Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration (art. 28 al. 1 LPFisc). Un avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle (ci-après : FAO) et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département (art. 28 al. 2 LPFisc).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc).

c. Les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujetti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 LHID ; art. 13 LPFisc).

d. À teneur de l'art. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID - RS 642.141) visant les contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons, dans sa version en vigueur durant les années litigieuses, ceux-ci peuvent y remplir leur obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton de domicile ou du siège (al. 2) et l'autorité de taxation du canton de domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt (al. 3). En cas d'assujettissement à l'impôt à raison du rattachement économique dans d'autres cantons que ceux du domicile ou du siège du contribuable, la procédure de taxation se déroule aussi dans ces autres cantons et est régie par le droit cantonal de procédure (al. 1 et 4).

Selon la circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) du 31 août 2001 relative à l'OLHID (ch. 22), l'assujettissement à l'impôt dans un canton à raison du rattachement économique aux termes de l'art. 2 al. 1 OLHID ne dispense pas le contribuable des obligations de procédure de taxation prévues par le droit de ce canton. Toutefois, l'obligation de déposer la déclaration d'impôt peut être remplie dans ce canton par la remise par le contribuable d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (art. 2 al. 2 OLHID). En principe, le canton du siège ou du domicile a un rôle primordial – ou de « leader » – dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. Pour les personnes physiques, le canton du domicile du contribuable contrôle la déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà procédé à un contrôle.

Le ch. 23 de la circulaire n° 15 de la CSI rappelle que le canton du domicile ou du siège d'un contribuable porte le contenu de la déclaration fiscale et sa taxation à la connaissance de l'autre canton s'il constate, sur la base des documents déposés, que le contribuable y est également assujetti à l'impôt. Cette disposition est la base d'une collaboration intercantonale qui vise à soustraire le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons à l'obligation de remplir à l'intention de chaque administration fiscale la formule de déclaration d'impôt du canton concerné. La déclaration d'impôt du canton du siège ou du domicile est également valable pour les autres cantons ; ceux-ci seront en droit d'en demander une copie au contribuable, qui la joindra à la formule du canton concerné. Les effets de l'art. 39, al. 2, LHID pour les personnes assujetties à l'impôt dans plusieurs cantons sont précisées dans l'OLHID.

6) a. En matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) – non en jeu en l'espèce –, l'art. 162 al. 1 LIFD prévoit que l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû.

b. Dans un arrêt rendu en 2006 et cité à plusieurs reprises par la recourante, le Tribunal fédéral a considéré qu'en ce qui concernait l'estimation au domicile fiscal principal, l'administration fiscale fribourgeoise aurait pu se renseigner auprès du canton de Berne sur la déclaration d'impôt et la taxation des recourants (en renvoyant aux art. 39 al. 2 LHID, à l'art. 2 al. 3 OLHID et au ch. 22 in fine de la Circulaire 16 de la CSI). Si la procédure au domicile fiscal principal n'était pas

encore terminée, l'administration aurait également eu la possibilité de ne percevoir l'impôt que provisoirement, sous réserve de l'issue de cette procédure. Cette possibilité n'était certes expressément prévue que pour l'IFD (par l'art. 162 LIFD), mais elle était à juste titre considérée par l'instance précédente comme également admissible pour le droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 2A.585/2005 du 8 mai 2006 consid. 3.4.2 = StE 2007 B 97.41 n. 19).

c. Cette jurisprudence a été confirmée à plusieurs reprises à propos de différents types d'impôts. Ainsi, le Tribunal fédéral a estimé en 2011 qu'une taxation provisoire était indispensable en cas d'incertitude sur les postes estimatifs. Selon lui, si, faute de connaître précisément les pertes imputables, il n'est pas encore possible de procéder à une taxation définitive, l'impôt doit être perçu provisoirement sur la base de facteurs fiscaux fixés à titre provisoire, ajoutant que si le tribunal administratif cantonal avait confirmé des taxations (définitives) établies sur des bases incertaines sous réserve d'une révision et que ces décisions doivent entrer en force, on ne pouvait pas le suivre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2010 du 4 avril 2011 consid. 3).

d. De même, dans un arrêt de 2013 publié au recueil officiel, dans un cas où l'un des deux cantons était celui de domicile du contribuable et l'autre celui du siège de sa société anonyme, le Tribunal fédéral a considéré que sur la base de l'art. 39, al. 2 et de l'art. 74 LHID, l'art. 2 al. 3 OLHID prévoyait que l'autorité fiscale du canton de domicile ou de siège devait communiquer gratuitement aux autorités fiscales des autres cantons sa taxation fiscale, y compris la répartition fiscale intercantonale et les éventuelles divergences par rapport à la déclaration d'impôt. En raison de cette obligation de déclarer, le domicile fiscal principal se voyait attribuer « de facto un rôle de direction ». Dans le contexte actuel de la taxation, marqué par le traitement électronique des données et les moyens de communication récents, il était indiqué, précisément dans un cas d'activité lucrative indépendante exercée hors du canton, de chercher le contact avec l'administration de l'autre canton avant même que la décision de taxation ne soit rendue. Si le canton du domicile fiscal secondaire procédait à une taxation avant même que le domicile fiscal principal n'ait pris sa décision, il ne pouvait le faire que sur une base provisoire, faute de quoi la possibilité de percevoir un rappel d'impôt était supprimée en cas de taxation divergente du domicile fiscal principal (ATF 139 I 164 consid. 3.6).

e. Enfin, à propos de droits de mutation, le Tribunal fédéral a jugé en 2020 que dans le cas qui lui était soumis, il n'était pas encore possible de prévoir avec une certitude suffisante s'il y aurait un bénéfice ou une perte selon le droit commercial ou l'impôt sur le bénéfice au moment où l'un des deux cantons avait taxé le contribuable. Il était toutefois évident que cette circonstance revêtait une importance considérable, un contribuable ne pouvant exercer valablement l'option au sens de la loi fiscale zurichoise que s'il disposait de tous les faits juridiquement

pertinents nécessaires à l'exercice du droit d'option. Il a renvoyé à sa jurisprudence selon laquelle il serait insoutenable de renvoyer le contribuable à la voie de la révision. Ainsi, si la taxation ne pouvait pas encore être effectuée de manière définitive faute de connaître précisément les divers postes, l'impôt devait être perçu provisoirement, sur la base de facteurs fiscaux fixés provisoirement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2020 du 6 octobre 2020 consid. 3.4.4).

7) En l'espèce, l'intimée, suivie par le TAPI, estime qu'elle avait le droit d'émettre aussi bien des taxations définitives avant le canton du siège, soit le canton de Zurich, que des rappels d'impôt et des bordereaux d'amende postérieurs à la taxation zurichoise. La recourante soutient quant à elle que l'intimée devait procéder à des taxations provisoires, et que si elle pouvait dans ce dernier cas corriger ultérieurement la taxation à son détriment, elle avait perdu le droit de procéder à des rappels d'impôt en la taxant de manière définitive avant le canton du siège.

Il résulte du dossier que l'intimée a prononcé ses décisions de taxation 2011, 2012 et 2013 – dont il n'est pas contesté qu'elles sont devenues définitives – alors que le canton du siège n'avait pas encore émis les siennes pour les exercices correspondants. Par ailleurs, si la contribuable ne s'est pas manifestée auprès de l'intimée pour rappeler ce fait, il ne résulte pas du dossier que l'AFC-GE ait demandé le moindre renseignement à l'AFC-ZH sur l'avancement ou les éventuels problèmes de sa procédure de taxation en tant que canton du siège et donc de « directrice de facto » de la procédure. Il résulte dès lors de la jurisprudence précitée, spécialement de l'ATF 139 I 164, que si l'intimée a fait ce choix – qu'elle était certes libre de faire – au lieu de procéder à une taxation provisoire, elle devait renoncer ensuite à la possibilité de percevoir un rappel d'impôt en cas de résultat divergeant de la taxation zurichoise.

Il résulte également de la jurisprudence précitée qu'il appartient à l'administration fiscale du canton du domicile secondaire de se coordonner avec celle du domicile principal, si bien que l'on ne pouvait renvoyer la recourante à agir par la voie de la réclamation pour demander que soit établie une taxation provisoire à Genève dans l'attente de la procédure zurichoise – ce d'autant que, comme la recourante le fait à raison valoir, il n'est pas évident qu'elle ait dans un tel cas eu la qualité pour former réclamation ou pour recourir, les décisions de taxation correspondant à ses déclarations fiscales en 2011 et 2012, et aux conclusions de sa réclamation pour l'année 2013.

Le moyen de la recourante est donc bien fondé. Il en découle également qu'à défaut de pouvoir percevoir un rappel d'impôt, l'intimée ne pouvait pas non plus infliger des amendes à la recourante, fût-ce pour négligence. La raison des divergences entre les taxations genevoise et zurichoise – prépondérance de postes estimatifs ou de reprises pour bénéfice dissimulé – ne joue à cet égard pas de rôle vu le choix opéré par l'intimée.

Le recours sera ainsi admis, et le jugement du TAPI annulé, de même que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende litigieux.

8) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure à la recourante, celle-ci n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 janvier 2022 par A_____ AG contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 décembre 2021 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du du Tribunal administratif de première instance du 20 décembre 2021 ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 17 juillet 2020 et les décisions sur réclamation du 24 septembre 2020 ;

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 ;

communique le présent arrêt à Findinter Treuhand AG, soit pour elle Messieurs Michel Jaggi et Christian Marty, mandataires de A_____ AG, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Michel	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :