

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4511/2010-ICC

ATA/483/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 juillet 2013

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

T_____ S. A.

représentée par C_____ S.A.

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10
octobre 2011 (JTAPI/1102/2011)**

EN FAIT

- 1) T_____ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable) a pour but de faire des « opérations financières, notamment dans le domaine commercial et industriel, y compris prêts, crédits, avances sur marchandises, créances et nantissements divers, gérance de brevets ou de licences, ainsi qu'opérations d'achats, de ventes, d'administration, de gestion et de crédit mobilier ou immobilier. La société n'exercera aucune activité dans le canton de Genève, sauf celle nécessaire à son administration ».
- 2) Depuis 1997, cette société est imposée selon les règles relatives aux holdings (imposition privilégiée ; voir lettre de son mandataire à l'administration fiscale cantonale [ci-après : l'AFC] du 8 octobre 2002, pièce 11 chargée intimée). Les conséquences de ce statut ont été explicitées à la société dans un courrier de l'AFC du 20 juillet 2004.

Le régime de l'imposition était accordé pour les activités exercées en stricte conformité avec le but annoncé, soit l'acquisition, la détention et la gestion durable de participations dans le cadre du groupe A_____ (ci-après : le groupe).

En application de ce régime fiscal, la société serait exemptée de l'impôt sur le bénéfice, exceptés les rendements immobiliers genevois et les plus-values réalisées sur les immeubles sis dans le canton. Le capital et les réserves seraient imposés au taux prévu à l'art. 34 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM ; D 3 15).

- 3) Des restructurations étant intervenues au sein du groupe, la société a sollicité auprès de l'AFC une imposition selon les règles applicables aux sociétés de services à compter de l'année fiscale 2007, ce que cette autorité a admis par deux lettres datées du 23 novembre 2006.

La société serait imposée sur le bénéfice net de son activité de services, correspondant à une marge fixée à 5 % (cost-plus 5%). Les autres revenus seraient ajoutés au bénéfice ainsi déterminé.

Ce bénéfice serait imposé, en impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), au taux prévu à l'art. 20 LIPM. En impôt fédéral direct (ci-après : IFD), il serait imposé au taux prévu par l'art. 68 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11).

Le capital et les réserves de la société seraient taxés en application de l'art. 33 LIPM. Ce régime d'imposition s'appliquait dans les strictes limites de l'activité de services exercée par la société en faveur des autres sociétés du groupe.

Les pertes fiscales de la société ne seraient en outre pas reportables, en ICC, dans le cadre de ses activités de services.

- 4) La société n'a pas contesté les termes de ces courriers, qui donnaient droit à ses revendications.
- 5) Le 18 mars 2008, la société a écrit à l'AFC.

Dans le cadre de ses activités de holding, elle avait généré des revenus qui avaient été investis en partie dans des titres de placement. Certains d'entre eux n'avaient pu être réalisés que début 2007, soit après son passage de l'imposition privilégiée à l'imposition ordinaire. Ces titres, dont la vente avait généré un bénéfice d'environ 2,2 millions de francs, se rapportaient à son ancienne activité de holding et non à la société de services qu'elle était devenue suite à sa restructuration fin 2006. Elle souhaitait, vu son caractère exceptionnel, exclure ce produit du calcul de son bénéfice fiscal ICC 2007.

- 6) L'AFC a répondu à ce courrier le 24 octobre 2008.

Le bénéfice extraordinaire réalisé au cours de l'exercice 2007 sur la vente des titres précités (ci-après : les titres) ne pourrait pas bénéficier d'un traitement particulier en ICC. Il serait taxé, conformément à l'accord du 23 novembre 2006, en sus du bénéfice net minimum (cost-plus 5 %) de l'activité de services de la société. Celle-ci ne pourrait par ailleurs pas faire valoir un report de pertes des exercices précédents en ICC ; elle pourrait en revanche en bénéficier dans le calcul de l'IFD, en application de l'art. 67 LIFD.

- 7) Dans sa déclaration fiscale 2007, la société a déclaré un bénéfice net imposable négatif malgré le produit réalisé sur la vente des titres. Ce bénéfice a été calculé après déduction de pertes reportées de plusieurs millions, réalisées en 2002 et en 2006.
- 8) Le 20 avril 2009, l'AFC a notifié à la société un bordereau de taxation ICC 2007 calculé sur la base d'un bénéfice imposable intégrant la plus-value de la vente des titres et ne tenant pas compte des pertes 2002 et 2006 reportées.
- 9) La société a élevé réclamation contre ce bordereau le 19 mai 2009.

L'accord du 23 novembre 2006 ne visait que l'imposition du bénéfice réalisé dans le cadre de son activité de services et ne statuait pas sur le produit de l'activité réalisée sous le statut de holding qui devait faire l'objet d'un traitement fiscal séparé. Le changement de statut de la société avait créé une fiction de liquidation de la holding, suivie de la constitution d'une nouvelle société de services qui avait généré une fin et un début d'assujettissement.

A la fin de l'exercice 2006, il existait une plus-value latente des titres de placement réalisés en 2007 de CHF 2'480'144.- (différence entre la valeur comptable et la valeur de marché). La vente des titres avait généré un bénéfice légèrement inférieur à ce montant. Dès lors que le produit de cette vente se rapportait à son activité réalisée sous le statut de holding, il devait être dissocié du bénéfice imposable réalisé par la société dans le cadre de son activité de services et être traité conformément aux règles de l'imposition privilégiée. Cette solution s'imposait malgré la clause figurant dans l'accord précité, selon laquelle les "autres produits" devaient être ajoutés au bénéfice imposable de la société de services. En effet, cette clause devait être nuancée et être comprise comme ne visant pas les bénéfices réalisés par l'entreprise sous son ancien statut.

En outre, les pertes de ses exercices précédents (soit en l'espèce les pertes 2002 et 2006), devaient être déduites de son bénéfice 2007.

- 10) L'AFC a rejeté cette réclamation par décision du 11 novembre 2010.

Il n'était pas possible de réévaluer *a posteriori*, à de seules fins fiscales, l'exercice fiscal clos de l'année 2006, aux fins de neutraliser la plus-value, avant le passage à l'imposition ordinaire de la société, de titres réalisés en 2007. Seule une réévaluation dûment comptabilisée dans les comptes clos au 31 décembre 2006 aurait permis cette neutralisation.

D'une manière générale, lorsqu'une société passait d'une imposition privilégiée de société holding à une imposition ordinaire, les pertes n'étaient pas reportées en ICC, quels que soient ensuite l'activité ou le statut de la société.

- 11) Par acte du 15 décembre 2010, la contribuable a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative (devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance, ci-après : TAPI) en concluant à son annulation et à ce que son imposition ICC 2007 soit effectuée « sur la base d'un résultat fiscal de CHF 1'076'342.-, correspondant au bénéfice net de (son) exercice annuel 2007, déduction faite de la plus-value sur titres de placement pour un montant de CHF 2'277'566.-».

Elle reprenait, en les développant, les arguments développés dans sa réclamation.

- 12) Le TAPI a admis ce recours par jugement du 10 octobre 2011 et considéré que le bénéfice imposable de l'exercice 2007 était nul, soit inférieur au résultat auquel était parvenu la contribuable dans son recours.

La plus-value réalisée sur la vente des titres devait être rattachée à la liquidation de l'activité antérieure de holding de la société, même si ce bénéfice avait été réalisé en 2007, soit à une période où celle-ci n'était plus au bénéfice d'un tel statut. La position inverse désavantagerait les sociétés ayant changé de statut

par rapport à celles soumises à une imposition ordinaire et n'ayant pas changé de statut fiscal, car elle faisait entrer dans le bénéfice imposable des premières des sommes précédemment exonérées de l'impôt.

La perte 2006, effectuée alors que la société avait le statut de holding, devait être déduite de la plus-value réalisée sur la vente des titres, celle-ci étant en lien direct avec l'activité exercée sous ce statut.

La perte 2002, réalisée alors que la société ne disposait pas du statut de holding (*sic*) pouvait être imputée du bénéfice restant, lié à son activité de services, en application de l'art. 19 al. 1 LIPM qui autorisait le report des pertes des sept exercices précédents.

Le résultat imposable était nul car ces deux pertes absorbaient l'intégralité du bénéfice réalisé par la société en 2007.

- 13) Par acte du 16 novembre 2011, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 11 novembre 2010.

Dans sa déclaration fiscale 2006, la contribuable n'avait pas fait valoir de perte relative à l'année 2002 en ICC. Elle avait déclaré uniquement la perte de son exercice 2006. Pour l'IFD, elle avait déclaré les pertes 2002 et 2006. Ce n'était que dans sa déclaration fiscale 2007 qu'elle s'était prévalue, en ICC, de la perte reportée de l'exercice 2002.

Il ressortait desdites déclarations que la société n'avait pas subi de perte ICC en 2002. En outre, la société ne bénéficiait pas du statut de holding à cette période (*sic*). Tout report de perte liée à cet exercice, en ICC 2007, était ainsi exclu.

Selon la doctrine majoritaire, les pertes réalisées sous un statut de holding ne pouvaient pas compenser des bénéfices réalisés après la fin de ce statut. Une entité fédérale ou cantonale exonérée de l'impôt qui devenait une société imposable à but lucratif était traitée de manière similaire. Conformément au principe de réalisation prévalant en droit fiscal, la plus-value des titres litigieux avait été comptabilisée en 2007, année de leur vente. Elle figurait dans le compte de résultat, lequel ne pouvait plus être corrigé, faute de base légale. Pour neutraliser cette plus-value, la société aurait dû comptabiliser les titres à leur valeur de marché dans son bilan 2006, ainsi que le lui permettait l'art. 667 du Code des obligations. Elle n'avait pas jugé bon de procéder ainsi, alors même que l'AFC lui avait indiqué, le 23 novembre 2006 - soit bien avant la date de clôture de ses comptes 2006 - qu'elle refuserait tout report de perte en 2007.

Le jugement attaqué, qui admettait un bénéfice nul, accordait à la société davantage que ce qu'elle avait demandé dans son recours au TAPI. En effet, si

l'imposition de la plus-value réalisée sur les titres avait été contestée, celle sur le bénéfice net 2007 lié à la seule activité de services de la société avait été admise. Les taxations 2008, 2009 et 2010 avaient d'ailleurs été effectuées sur des résultats positifs et n'avaient pas été contestées.

- 14) Le TAPI a déposé son dossier le 28 novembre 2011.
- 15) La contribuable a conclu au rejet du recours le 19 décembre 2011.

Selon l'art. 19 al. 1 LIPM, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale pouvaient être déduites du bénéfice net de cette période à la seule condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice imposable de ces années. Ce régime n'excluait pas les sociétés holding, qui, bien qu'elles ne payassent pas d'impôts sur le bénéfice, pouvaient signaler leurs pertes fiscales, ainsi qu'en attestait la taxation 2006 du 15 septembre 2007. La totalité des pertes fiscales non compensées au 31 décembre 2006 et réalisées durant ces sept années devait ainsi être prise en compte lors de la détermination du bénéfice imposable en ICC 2007. Comme l'avait démontré le TAPI et contrairement à ce qu'elle avait elle-même précédemment soutenu, son bénéfice imposable était nul.

L'absence de mention de la perte fiscale 2002 dans sa déclaration ICC 2002 était due aux contraintes de présentation du formulaire de la déclaration fiscale, qui ne prévoyait pas la mention d'une telle perte.

S'agissant de la perte 2006, son argumentation se recoupait avec celle développée par le TAPI dans son jugement.

- 16) L'AFC a répliqué le 27 janvier 2012. La prétendue perte ICC 2002 ne figurait ni dans le calcul du bénéfice imposable déclaré cette année-là, ni dans les déclarations fiscales ultérieures.

Concernant la plus-value de la vente des titres 2007, la société aurait pu procéder à une réévaluation comptable de ses titres avant le passage à l'imposition ordinaire ou signaler l'existence des réserves latentes correspondantes dans un bilan fiscal, ce qu'elle n'avait pas fait.

Elle ne pouvait, pour contrecarrer ce manquement, se prévaloir de sa perte 2006.

- 17) Le 28 septembre 2012, l'AFC s'est déterminée, à la demande du juge délégué, sur un arrêt du Tribunal administratif zurichois du 29 juin 2011, admettant le report de pertes générées sous le statut de holding dans une imposition ordinaire.

Cette jurisprudence ne pouvait pas s'appliquer au cas d'espèce. Le tribunal cantonal zurichois relevait en effet lui-même que dans la mesure où

l'administration fiscale permettait de porter au bilan fiscal des réserves latentes formées sous le statut de holding, la contribuable ne pouvait exiger la prise en compte des pertes générées sous ce statut après le passage à l'imposition ordinaire. Or, l'AFC permettait au contribuable de dégager ces réserves latentes dans son bilan fiscal avant son changement de statut.

Elle persistait en conséquence dans ses conclusions initiales.

- 18) Le même jour, la contribuable a campé sur ses positions.

L'arrêt zurichois précité confirmait qu'une pratique administrative limitant la possibilité de déduire des pertes dont la déductibilité était expressément prévue par la loi requérait une base légale explicite. Cet arrêt avait été confirmé par le Tribunal fédéral le 12 mars 2012. Faute de l'existence d'une base légale dans la législation genevoise, l'AFC ne pouvait valablement la priver du droit de déduire ses pertes 2002 et 2006.

- 19) Le 2 octobre 2012, les parties ont été informées que la cause était gardée 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).
- 2) Le litige ne concerne que l'ICC 2007.
- 3) A titre liminaire, la recourante fait valoir que le TAPI a statué *ultra petita* en accordant à la recourante davantage que ce qu'elle avait demandé.
 - a. Dans son recours devant le TAPI, la contribuable a conclu à l'annulation de la décision de taxation entreprise. Formellement, le TAPI n'a ainsi pas outrepassé cette conclusion.
 - b. Selon l'art. 51 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), le TAPI peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables.

Dans son recours, la société a demandé la prise en compte de ses pertes 2002 et 2006, ainsi que l'imputation de son bénéfice de la plus-value ayant résulté de la vente de ses titres. Ces demandes ont toutes été reçues par le TAPI, qui a conclu à un bénéfice imposable nul, contrairement à la contribuable, dont le calcul aboutissait à un bénéfice imposable de CHF 1'076'342.-.

En considérant que la déduction des pertes invoquées et l'imputation de la plus-value invoquée débouchaient sur un revenu imposable nul, le TAPI n'a fait que déterminer à nouveau les éléments imposables au sens de l'art. 51 LPFisc et statué conformément à la loi.

- 4) Selon l'art. 22 LIPM, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice, lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. Seul le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable selon le barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle (imposition privilégiée).
- 5) De 1997 à 2006 (et non de 2003 à 2006 comme l'a retenu à tort le TAPI), la contribuable a été traitée fiscalement comme une société holding. Elle avait alors pour but principal l'acquisition, la détention et la gestion durable de participations dans le cadre d'un groupe. Les conséquences de l'octroi de ce statut fiscal, accordé en 1997 et dont elle a sollicité la prolongation en 2004, ont été explicitées par l'AFC dans deux lettres adressées à la contribuable le 18 décembre 1997 et le 20 juillet 2004, d'où il résulte notamment que celle-ci était exemptée de l'impôt sur le bénéfice, hormis pour les rendements immobiliers genevois et les plus-values réalisées sur des immeubles sis dans le canton.
- 6) A partir de l'exercice 2007, la société a souhaité changer de statut et être imposée en imposition ordinaire comme une société de services. L'AFC a admis ce changement et en a précisé les effets dans une lettre du 23 novembre 2006 sur laquelle il sera revenu ci-après.
- 7) La question se pose tout d'abord de savoir quel traitement il convient de donner à la plus-value réalisée en 2007 sur la vente des titres.

Selon l'art. 31 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les impôts sur le bénéfice net et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale. La période fiscale correspond à l'exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats. Le bénéfice net imposable est fixé sur la base du résultat de la période fiscale.

Conformément au principe de réalisation prévalant en droit fiscal, les produits réalisés en 2007 doivent être comptabilisés en 2007.

En application de cette disposition et de ces principes, la vente desdits titres étant survenue en 2007, le bénéfice généré par celle-ci doit être comptabilisé dans le revenu imposable de 2007.

- 8) La contribuable voit dans cette imposition une violation de l'interdiction de discrimination ; le passage du statut de holding à celui de société de services la défavoriserait par rapport à une société de services ordinaire, dont les activités de services seraient seules imposées. Pour éviter cette injustice, il conviendrait d'extraire du bénéfice imposable 2007 la plus-value litigieuse liée à l'activité de holding, en créant une fiction de liquidation et de début d'assujettissement.

Cette manière de voir ne saurait être suivie en raison de la possibilité qui était donnée à la contribuable de neutraliser cette plus-value au terme de son exercice 2006 en réévaluant la valeur de ses titres.

En effet, pour éviter l'imposition, après le passage au statut ordinaire, des bénéfices réalisés sur la vente de ses titres, la société aurait dû porter dans son bilan 2006 les réserves latentes constituées sous le statut de holding (soit la différence comptable entre la valeur comptable des titres et la valeur du marché), ainsi que le permettait la pratique administrative de l'AFC.

- 9) Dans un arrêt du 12 mai 2012, le Tribunal fédéral a admis la validité d'une telle pratique, qui garantit un traitement similaire entre les gains et les pertes, ce qui n'est pas le cas de la législation et de la pratique zurichoise (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2011 *in* RDAF 2012 II p. 266).

La plus-value litigieuse, réalisée en 2007, devant être intégrée dans le bénéfice de l'année 2007, ce grief sera admis.

- 10) L'AFC considère que les pertes enregistrées en 2002 et en 2006 - soit à une période où la contribuable bénéficiait d'une imposition privilégiée - ne peuvent pas être déduites du bénéfice de celle-ci après son passage dans un régime d'imposition ordinaire dans le calcul de l'ICC 2007.

Il convient tout d'abord de relever que la perte enregistrée en 2002 a été subie à une période où la société était soumise au régime de l'imposition privilégiée, contrairement à ce que soutiennent l'AFC et le TAPI.

- 11) Aux termes des art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM, lorsqu'elles n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale sont déduites du bénéfice net de cette période.

Les impôts sur le bénéfice net et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale (art. 31 al. 1 LHID). La période fiscale correspond à l'exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les

contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats.

- 12) La déductibilité des pertes après le passage d'une imposition privilégiée à une imposition ordinaire a récemment occupé le Tribunal fédéral dans un arrêt du 12 mars 2012 (2C_645/2011).

A cette occasion, notre Haute Cour a validé la pratique des cantons qui, à l'instar de l'AFC, refusent le report des pertes tout en admettant parallèlement la constitution par la société de réserves latentes dans son bilan, lui permettant de neutraliser la plus-value des participations acquises sous le statut de société holding. Ce parallélisme dans le traitement des gains et des pertes justifie, selon le Tribunal fédéral, l'exclusion du droit de la société de reporter ses pertes ultérieurement.

Cette solution est convaincante dans la mesure où elle empêche que la société reporte ses pertes, sans les compenser, dans la période où elle n'est pas imposée sur son bénéfice, puis les fasse valoir au moment où elle change de statut, pour faire baisser artificiellement son bénéfice. L'institution du "privilège" dont bénéficie la holding a pour but d'éviter une double imposition (dans la holding, d'une part, puis dans les sociétés du groupe, d'autre part) et non d'exonérer de l'impôt, par le biais de ce procédé, la société nouvellement imposée. La possibilité de reporter les pertes des sept exercices précédents de la holding dans le bénéfice de la nouvelle société de service irait ainsi totalement à l'encontre de cette *ratio legis*.

Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral parvient à une solution nuancée en raison des limitations existant dans le canton de Zurich quant à la possibilité pour la société concernée de comptabiliser ses plus-values dans des réserves latentes et de l'absence consécutive d'un véritable parallélisme dans le traitement des gains et des pertes. Tel n'est pas le cas à Genève. La pratique administrative de l'AFC, consistant à refuser les reports de pertes subies par la société les sept années précédant son passage dans le régime de l'imposition ordinaire, tout en admettant la constitution de réserves latentes permettant d'exclure l'imposition ultérieure des bénéfices réalisés sous le régime de l'imposition privilégiée, doit ainsi être jugée comme étant conforme aux art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM.

En effet, les pertes alléguées doivent être présumées comme ayant « pu être prises en considération » au sens des art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM. Incombait ainsi à la société de prouver que tel n'a pas été le cas, preuve qu'elle n'a pas apportée.

- 13) Le recours sera en conséquence admis.

Le jugement du TAPI du 10 octobre 2011 sera annulé. Le bordereau de taxation du 20 avril 2009, ainsi que la décision sur réclamation de l'AFC du 11 novembre 2010, seront confirmés.

- 14) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de T_____ S.A, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 novembre 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 octobre 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 octobre 2011 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 11 novembre 2010 et le bordereau de l'AFC du 20 avril 2009 ;

met à la charge de T_____ S.A. un émolument de CHF 3'000.- ;

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 ;

communiqua le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à T_____ S.A., représentée par C_____ S.A., ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :