

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/419/2012-ICC

ATA/626/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 24 septembre 2013**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**X**\_\_\_\_\_

représentée par Me Philippe Béguin, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
24 septembre 2012 (JTAPI/1170/2012)**

---

## EN FAIT

1. X\_\_\_\_\_ (ci-après : X\_\_\_\_\_), sise à A\_\_\_\_\_, dans le canton de Neuchâtel, est propriétaire d'un bien immobilier au \_\_\_\_\_ rue Y\_\_\_\_\_, à Genève, qui lui procure des revenus locatifs.
2. Le 21 juillet 2011, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) lui a adressé un bordereau de taxation d'office concernant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2010.  
  
L'impôt sur le bénéfice s'est élevé à CHF 110'074,65, l'impôt sur le capital à CHF 1'075,45 et l'impôt immobilier complémentaire à CHF 44'499,05, ce à quoi s'ajoutaient des frais de CHF 20.- ainsi qu'une amende de CHF 1'000.-.
3. Par lettre de son ancien mandataire du 9 décembre 2011, la contribuable a adressé à l'AFC-GE sa déclaration d'impôts 2010 pour le canton de Genève, ainsi que copie de documents à l'intention du service des contributions du canton de Neuchâtel, un bilan et un compte de pertes et profits.
4. Par décision du 19 janvier 2012, l'AFC-GE a déclaré irrecevable cet acte, considéré comme une réclamation, au motif que cette dernière n'avait pas été présentée dans le délai légal et impératif de trente jours à dater de la réception de la décision de taxation, conformément à l'art. 39 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).
5. Par acte du 30 janvier 2012, X\_\_\_\_\_ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à son annulation.

L'autorité de taxation était au siège de la société, soit dans le canton de Neuchâtel.

Sa comptabilité 2010 n'avait pas pu être effectuée avant le 1<sup>er</sup> novembre 2011 pour des raisons internes et des motifs liés à des décisions à prendre concernant sa participation dans la société Z\_\_\_\_\_. Les décisions relatives à la participation de Z\_\_\_\_\_, achetée le 8 octobre 2010, n'ayant pu être prises, celle-ci s'était trouvée en rupture de paiement et avait sollicité un sursis concordataire en automne 2011. La comptabilité n'avait donc dû provisionner cette participation de CHF 936'000.- qu'en octobre 2011. La contribuable n'avait, en outre, déposé sa déclaration d'impôts pour le canton de Neuchâtel, où se trouvait son siège, que le 7 décembre 2011. L'administration fiscale neuchâteloise ne l'avait pas encore taxée pour l'année fiscale 2010, restant dans l'attente de renseignements complémentaires.

6. Dans sa réponse du 14 mai 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en raison de la tardiveté de la réclamation, manifestement hors délai, et du fait que la recourante n'avait invoqué aucun motif sérieux tendant à justifier son retard.
7. Dans sa réplique du 5 juin 2012, la recourante a conclu à l'annulation de sa taxation d'office du 21 juillet 2011 et à la prise en compte de sa déclaration fiscale neuchâteloise, arguant, d'une part, que, son siège se trouvant dans le canton de Neuchâtel, seul celui-ci était compétent pour la taxer, d'autre part, que l'administration fiscale neuchâteloise lui avait accordé un délai pour le dépôt de la déclaration fiscale 2010 et ne l'avait pas encore taxée définitivement, de sorte que sa réclamation du 9 décembre 2011 n'était pas tardive.
8. Dans sa duplique du 3 juillet 2012, l'AFC-GE, se prévalant de l'application de l'art. 3 al. 1 let. c de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM – D 3 15), a répondu que la contribuable était imposable, de manière limitée, dans le canton de Genève du fait qu'elle y était propriétaire d'un bien immobilier qui lui procurait des revenus locatifs.

La recourante avait eu la possibilité de contester le bordereau de taxation d'office du 21 juillet 2011 dans le délai impératif de trente jours et n'avait par ailleurs nullement démontré avoir fait l'objet d'une double imposition intercantonale.

9. Par jugement du 24 septembre 2012, communiqué aux parties le 3 octobre suivant, le TAPI a rejeté le recours de la contribuable et mis à sa charge un émolument de CHF 300.-.

La contribuable reconnaissait implicitement dans ses écritures ne pas avoir formé réclamation dans le délai légal de trente jours, admettant ainsi avoir élevé réclamation tardivement.

Etant propriétaire d'un bien immobilier sis à Genève, la recourante était imposable, de manière limitée, dans ce canton, conformément à l'art. 3 al. 1 let. c LIPM. Il lui fallait par conséquent respecter les normes légales genevoises et les injonctions de l'AFC-GE. Elle ne pouvait s'en détacher en faisant valoir que son siège se situait dans le canton de Neuchâtel. De même, elle ne pouvait prétendre que les autorités fiscales neuchâteloises dictent la conduite que devait tenir l'AFC-GE, celle-ci étant tenue par la législation et la pratique genevoises. Dès lors, celle-ci était parfaitement en droit de solliciter de la recourante le dépôt de sa déclaration et cette dernière devait l'effectuer dans le délai imparti, sans tenir compte du délai supplémentaire imparti par l'administration fiscale neuchâteloise. La recourante pouvait enfin sans autre déposer sa déclaration en mentionnant qu'elle la compléterait dès que sa comptabilité serait bouclée. Cet argument ne constituait donc pas un motif sérieux.

A titre superfétatoire, la recourante n'avait pas démontré dans sa réclamation que la taxation d'office était manifestement inexacte, alors qu'elle ne pouvait déposer une réclamation contre une telle taxation que pour ce seul motif (art. 39 al. 2 LPfisc).

Partant, c'était à juste titre que l'AFC-GE avait déclaré irrecevable la réclamation pour cause de tardiveté.

10. Par acte expédié le 31 octobre 2012, X\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à ce que celle-ci annule ledit jugement ainsi que la taxation d'office du 21 juillet 2011 et dise que la taxation genevoise pour l'année 2010 devrait suivre le sort de la taxation établie par le canton du siège principal, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale. Elle a en outre conclu à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Si, du point de vue purement formel, la position des autorités genevoises ne pouvait pas prêter le flanc à la critique, elle découlait néanmoins d'un formalisme excessif et était, du point de vue du fond, critiquable dans la mesure où elle violait clairement le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale tel qu'il résultait de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101) ainsi que de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral.

Il résultait de sa déclaration d'impôts 2010 déposée le 7 décembre 2011 dans le canton de Neuchâtel une perte de CHF 404'621.-, de sorte que l'administration intimée ne pourrait, en vertu du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, imposer aucun bénéfice et serait légitimée à taxer son capital sur la base des méthodes de répartition intercantonale.

Il aurait été pour le moins opportun que l'intimée et le TAPI sursoient à toute taxation d'office à l'encontre de la recourante jusqu'à droit connu dans le cadre de la taxation 2010 qui devait être établie par le canton de son siège principal.

En tant que de besoin, la contribuable a invoqué le caractère manifestement inexact de la taxation d'office litigieuse au vu de sa déclaration fiscale 2010 à l'intention de l'autorité fiscale neuchâteloise.

A la fin de son recours, sous le titre « Preuves », la recourante a requis « de l'Administration cantonale neuchâteloise la production » de son dossier de taxation portant sur l'exercice 2010.

11. Dans sa réponse du 14 décembre 2012, l'intimée a conclu au rejet du recours, considérant notamment que la recourante n'avait aucunement démontré la double imposition invoquée dans ses griefs.
12. La recourante n'ayant pas émis d'observations malgré la faculté qui lui avait été octroyée le 17 décembre 2012 par le juge délégué, la cause a été 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) Aux termes de l'art. 39 LPFisc, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les trente jours qui suivent sa notification (al. 1) ; le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte ; la réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (al. 2). En vertu de l'art. 41 al. 3 LPFisc, passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement.
- 3) La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 Cst. et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst.) le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 = RDAF 2010 I 367 ; ATF 132 I 249 consid. 5 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_39/2013 du 11 mars 2013 consid. 2.1 ; ATA/43/2013 du 22 janvier 2013 consid. 3c). L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable, soit dans la sanction qui lui est attachée (ATF 132 I 249 consid. 5 ; 130 V 177 consid. 5.4.1 ; 128 II 139 consid. 2a). Ainsi en va-t-il lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave ou disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATA/858/2013 du 18 juin 2013 consid. 3c ; ATA/493/2011 du 26 juillet 2011 ; ATA/356/2009 du 28 juillet 2009 ;

---

ATA/473/2004 du 25 mai 2004 consid. 3 ; ATA/561/2003 du 23 juillet 2003 consid. 6).

- 4) A teneur de l'art. 127 al. 3 Cst., la double imposition par les cantons est interdite ; la Confédération prend les mesures nécessaires.

Selon la jurisprudence, dans le contentieux de la double imposition, le contribuable peut perdre le droit au recours contre son imposition par un canton d'une part, s'il admet expressément ou implicitement, sans le contester, le pouvoir d'imposition du canton, tout en ayant connaissance d'un conflit intercantonal, par exemple lorsqu'il acquitte sans réserve un impôt cantonal, dépose sans réserve une déclaration d'impôt ou laisse passer le délai de réclamation ou de recours (ATF 101 Ia 384 consid. 1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 23 n. 82), d'autre part, s'il ne respecte pas son devoir de collaboration dans le cadre de la procédure d'imposition, par exemple lorsqu'il ne remet pas à l'autorité fiscale les pièces nécessaires à sa taxation (bilan, compte de pertes et profits, *etc.* ; ATF 137 I 273 consid. 3.3.3). Une telle péremption de droit n'est pas constatée d'office, mais seulement sur requête des autorités fiscales concernées (*ibidem*).

- 5) En l'espèce, la recourante ne conteste pas que sa réclamation contre le bordereau de taxation d'office du 21 juillet 2011 concernant l'ICC 2010 est tardive et, partant, formellement irrecevable.

Elle se prévaut en revanche du formalisme excessif dont l'intimée et le TAPI auraient fait preuve en n'entrant pas en matière sur les éléments qu'elle a présentés dans sa réclamation et son recours et en violant ainsi l'interdiction de la double imposition intercantonale.

Ce grief tombe à faux, dans la mesure où la recourante, se sachant imposée dans les cantons de Neuchâtel et Genève et devant dès lors être consciente du risque d'une éventuelle double imposition, et n'ayant formé réclamation contre sa taxation d'office que quatre mois et demi après celle-ci et sans motifs sérieux au sens de l'art. 41 al. 3 LPFisc, ne peut plus contester ladite taxation, à tout le moins dans le cadre de la présente procédure.

- 6) Au regard de l'irrecevabilité de la réclamation, il n'y a pas lieu d'examiner les griefs au fond de la recourante, qu'ils relèvent de l'interdiction de la double imposition intercantonale ou du caractère prétendument inexact de la taxation d'office litigieuse. Il n'y a donc aucune nécessité à ce que le dossier de taxation 2010 du canton de Neuchâtel soit produit dans le cadre de la présente procédure.

- 7) Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe, et aucune indemnité de procédure ne sera allouée

(art. 87 LPA ; art. 2 al. 1 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 31 octobre 2012 par X\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 septembre 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de X\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 500.- ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Philippe Béguin, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod et M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président ségeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :