

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1285/2011-IFD

ATA/411/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 3 juin 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

contre

A\_\_\_\_\_ **Sàrl**

représentée par Ernst & Young SA, mandataire

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
22 avril 2013 (JTAPI/470/2013)**

---

## EN FAIT

- 1) A\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : A\_\_\_\_\_ Sàrl) est une société contribuable à Genève, au bénéfice du statut de holding au plan cantonal. Le présent litige porte sur sa taxation à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005, mais pour des raisons de compréhension, il sera également fait référence dans le présent arrêt à des faits portant sur sa taxation 2004.
- 2) A\_\_\_\_\_ Sàrl est représentée depuis le début de la procédure par la société Ernst & Young SA. Selon l'extrait du registre du commerce, son but est de fournir des prestations de services tels qu'audit, conseil aux entreprises, mandats de gestion et activités fiduciaires. Il est en outre notoire qu'elle propose aux personnes physiques et morales les conseils de spécialistes en matière fiscale.
- 3) Le 3 février 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à A\_\_\_\_\_ Sàrl un bordereau de taxation provisoire IFD 2004.
- 4) Le 23 décembre 2005, elle en a fait de même pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2004.
- 5) Par courrier du 15 février 2006, l'AFC-GE a adressé à A\_\_\_\_\_ Sàrl une demande de renseignements relative au calcul d'une perte de change et de conversion de CHF 7'115'720.-. Le libellé figurant en tête de cette demande était « taxation cantonale - période fiscale 2004 ».
- 6) Le 16 juin 2006, la société a fourni à l'AFC-GE les renseignements demandés, en mentionnant comme objet de sa lettre « A\_\_\_\_\_ Sàrl - no 1\_\_\_\_\_ - Taxation cantonale - période fiscale 2004 ».
- 7) Par pli du 25 août 2006, l'AFC-GE a notifié à A\_\_\_\_\_ Sàrl un bordereau rectificatif ICC 2004 remplaçant le bordereau provisoire du 23 décembre 2005, un procès-verbal de taxation, ainsi qu'un relevé de compte ICC 2004. La lettre d'accompagnement mentionnait sous concerne « taxation cantonale - période fiscale 2004 ». Le procès-verbal de taxation récapitulait le bénéfice et le capital de la société, les éléments déclarés par A\_\_\_\_\_ Sàrl pour l'ICC et pour l'IFD, et les éléments retenus par l'AFC-GE pour l'ICC et l'IFD. Ce faisant, elle a ajouté au bénéfice imposable de la société (en ICC et en IFD) l'écart de conversion de CHF 7'115'720.-.

Le même jour, l'AFC-GE a transmis à A\_\_\_\_\_ Sàrl un bordereau de taxation et un relevé de compte IFD 2004. Ces documents ont été notifiés sans lettre d'accompagnement.

8) Le 18 septembre 2006, l'AFC-GE a notifié à A\_\_\_\_\_ Sàrl les taxations définitives ICC et IFD 2005. Aucune lettre d'accompagnement n'était jointe.

9) Le 22 septembre 2006, A\_\_\_\_\_ Sàrl a adressé à l'AFC-GE un courrier recommandé intitulé « A\_\_\_\_\_ Sàrl - No 1\_\_\_\_\_ - Taxation cantonale - période fiscale 2004 - Réclamation » (ci-après : la réclamation 2004).

Elle accusait réception de sa décision de taxation définitive pour la période fiscale 2004, établie le 25 août 2006, contre laquelle elle déposait une réclamation. La perte de conversion figurant à charge du compte de pertes et profits 2004 avait été refusée, ce qu'elle contestait formellement.

10) Par lettre du 5 octobre 2006 intitulée « A\_\_\_\_\_ Sàrl - No 1\_\_\_\_\_ - Taxation cantonale - période fiscale 2005 - Réclamation », A\_\_\_\_\_ Sàrl a formé réclamation (ci-après : la réclamation 2005).

Le premier paragraphe de cette lettre est rédigé comme suit : « Agissant pour le compte de notre mandante, l'entreprises A\_\_\_\_\_ Sàrl, nous accusons réception de votre décision de taxation définitive pour la période fiscale 2005, établie le 18 septembre 2006, contre laquelle nous déposons une réclamation dans la mesure des éléments exposés ci-après ». S'ensuit l'argumentaire sur le fond de la taxation. À l'inverse de 2004, la société avait réalisé en 2005 un gain de conversion que l'AFC-GE avait pleinement pris en compte dans le calcul du bénéfice imposable. Elle formait réclamation contre la taxation 2005 pour s'assurer que le même traitement soit appliqué aux gains et aux pertes de conversion sur les deux périodes concernées, dès lors qu'elle ne connaissait pas encore le sort qui serait réservé à sa réclamation 2004.

11) Par décision du 11 juin 2010 dont l'objet sous concerne est « impôt cantonal et communal - période fiscale 2004 », l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation 2004. La perte de change n'était pas déductible. La décision ne portait que sur l'ICC.

12) Par décision du 24 juin 2010 dont l'objet sous concerne est « impôt cantonal et communal 2005 », l'AFC-GE a admis la réclamation 2005. Le gain de change n'était pas inclus dans le bénéfice imposable. La décision ne portait que sur l'ICC.

13) Par pli du 21 janvier 2011, A\_\_\_\_\_ Sàrl a demandé à l'AFC-GE de reconsidérer sa réclamation 2005 comme portant également sur l'IFD. C'était à tort que cette dernière avait rendu une décision sur réclamation portant uniquement sur l'ICC. Il était sous-entendu que les réclamations 2004 et 2005 portaient sur les deux impôts, ce que l'AFC-GE aurait pu raisonnablement penser. De plus, comme l'AFC-GE était compétente pour fixer les éléments imposables pour les deux impôts et que la détermination du bénéfice imposable était identique pour l'ICC et pour l'IFD (abstraction faite de l'exonération dont elle bénéficiait au

niveau cantonal), il n'apparaissait pas nécessaire de préciser la portée de la réclamation. L'AFC-GE faisait preuve de formalisme excessif. Elle avait répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 16 juin 2006 en reprenant la même référence que cette dernière avait utilisée, soit « taxation cantonale - période 2004 ». Pourtant, les informations remises avaient servi de base à la détermination des deux impôts. Dans le cadre d'un échange de correspondances, il était d'usage de prendre le même intitulé que son interlocuteur afin d'éviter toute confusion. Enfin, dans la mesure où la réclamation 2005 portait sur une question de gains de conversion, seul l'IFD était réellement concerné, vu le statut de holding dont elle bénéficiait.

Sa demande de reconsidération ne portait que sur l'IFD 2005 mais elle comprenait que l'AFC-GE doive, cas échéant, reconsidérer également l'IFD 2004 par souci de cohérence et d'égalité.

- 14) Le 11 mars 2011, l'AFC-GE a répondu à A\_\_\_\_\_ Sàrl qu'elle considérait sa demande comme une demande de reconsidération « à bien plaire » et non comme une reconsidération au sens de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ou 48 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

Il ressortait sans équivoque de la réclamation 2005 qu'elle ne portait que sur l'ICC. Les termes choisis par la contribuable pour désigner sa réclamation avaient été « taxation cantonale - période fiscale 2005 ». De plus, A\_\_\_\_\_ Sàrl indiquait faire réclamation à l'encontre d'une seule décision de taxation définitive, alors que l'AFC-GE lui en avait notifié deux distinctes le 18 septembre 2006, l'une portant sur l'ICC et l'autre sur l'IFD 2005. La société se trompait en faisant un rapprochement entre le libellé utilisé dans sa réclamation et celui employé par l'AFC-GE dans la demande de renseignements, car une réclamation faisait suite à la notification d'une décision de taxation et non pas à une demande de renseignements.

Il ne lui appartenait pas de se substituer au jugement de la contribuable ou de son représentant pour juger de l'opportunité de former réclamation à l'encontre du bordereau IFD, à plus forte raison quand le représentant était comme en l'espèce, particulièrement qualifié.

Le but de l'exigence de la forme écrite prévu par l'art. 132 LIFD tendait à matérialiser l'expression de la volonté du réclamant et à dissiper tout malentendu par rapport à l'objet de la réclamation. Cette volonté mal exprimée ou mal formulée ne la liait pas. C'était donc à juste titre qu'elle avait décidé, sans faire preuve de formalisme excessif, d'entrer uniquement en matière sur l'ICC. Par conséquent, elle ne pouvait donner suite à cette requête, qu'elle considérait comme une réclamation à l'encontre de la taxation IFD 2005 du

18 septembre 2006. Reçue le 24 janvier 2011, la réclamation était irrecevable pour cause de tardiveté.

- 15) Par acte du 8 avril 2011, la société a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle concluait préalablement à ce que le TAPI confirme que la réclamation 2005 concernait l'IFD, à ce qu'il dise qu'elle avait été formée en temps utile, et à ce qu'il constate l'existence d'un déni de justice. Principalement, A\_\_\_\_\_ Sàrl concluait à l'annulation de la reprise du montant du gain de conversion de CHF 6'819'598.- réalisé en 2005, à la rectification des taxations IFD 2005, à ce qu'il soit dit qu'elle ne devait aucun intérêt moratoire, à ce que des intérêts rémunérateurs pour les montants versés à tort lui soient versés et à la condamnation de l'AFC-GE en tous les dépens.

Le terme « taxation cantonale » n'était pas défini dans la loi ni par aucune circulaire émise par l'AFC-GE. Ce terme n'avait donc pas de définition particulière d'un point de vue de la systématique fiscale. Dans sa demande de renseignements du 15 février 2006, l'AFC-GE avait elle-même utilisé le terme « bordereau provisoire » pour désigner les bordereaux ICC et IFD 2004. Cette demande portait sur le calcul de la perte de change et de conversion. Compte tenu de son statut de société holding, cette question ne pouvait porter essentiellement que sur l'IFD. Le courrier du 25 août 2006 contenait les procès-verbaux de taxation ICC et IFD 2004, alors même que l'intitulé du courrier d'accompagnement portait le libellé « taxation cantonale - période fiscale 2004 ». Le mémoire de réclamation ne faisait qu'employer la même terminologie utilisée par l'AFC-GE et il n'avait de sens qu'en relation avec l'IFD, à nouveau compte tenu de son statut de holding. Absolument rien ne pouvait permettre à l'AFC-GE d'imaginer que la réclamation ne portait que sur l'ICC.

Comme l'intitulé de la décision sur réclamation 2004 de l'AFC-GE était différent de celui du bordereau définitif 2004 (« impôt cantonal et communal - période fiscale 2004 » au lieu de « taxation cantonale - période fiscale 2004 »), elle avait considéré que cette décision ne portait effectivement que sur l'ICC 2004 et elle était demeurée dans l'attente d'une décision relative à l'IFD 2004. Ne recevant pas cette dernière, ni celle pour l'IFD 2005, elle avait demandé à l'AFC-GE le 21 janvier 2011 d'émettre une décision relative à l'IFD 2005. Elle ne contestait pas l'absence de décision sur réclamation portant sur l'IFD 2004, au motif que la décision de taxation rendue par l'AFC-GE était conforme à la récente jurisprudence du Tribunal fédéral.

Si un doute était survenu quant à l'objet de la réclamation, l'AFC-GE aurait eu l'obligation de lui demander des précisions. La qualification particulière de sa mandataire n'était pas pertinente dans le cadre d'une procédure simplifiée telle que la réclamation fiscale, les règles de procédure ne différant pas selon que le contribuable agit seul ou par l'intermédiaire d'un mandataire. La position de l'AFC-GE était particulièrement choquante, dans la mesure où le prétendu

mauvais usage du terme « taxation cantonale » trouvait son origine dans sa propre rédaction des décisions querellées.

Le fait de définir la portée d'une réclamation en se limitant à son seul intitulé constituait un formalisme excessif, ce d'autant que l'AFC-GE avait elle-même fait référence à un seul bordereau rectificatif dans le cadre de la taxation 2004, alors qu'elle lui en avait remis deux.

Le refus de statuer au motif que l'intitulé de la réclamation n'indiquait pas l'IFD était constitutif d'un déni de justice.

Limiter les griefs de la réclamation à la seule lecture du mémoire de réclamation violait le principe de la bonne foi, d'autant plus que l'intitulé utilisé par l'AFC-GE avait eu une autre portée. Le principe de la confiance impliquait que l'AFC-GE ne puisse pas se prévaloir d'éventuelles erreurs manifestes de l'administré.

L'AFC-GE avait injustement requalifié la lettre du 21 janvier 2011 comme une réclamation.

La décision entreprise conduisait à une discordance entre les assiettes imposables en matière d'ICC et d'IFD, alors que, dans le cas d'espèce, la détermination de l'impôt sur le bénéfice était régie par les mêmes règles. Même si la requalification opérée par l'AFC-GE devait être admise, les principes de taxation selon la capacité contributive auraient dû conduire l'AFC-GE à une rectification d'office de l'IFD 2005.

- 16) Dans sa réponse du 14 septembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Compte tenu de son libellé clair et sans ambiguïté, la lettre du 5 octobre 2006 ne constituait aucunement une manifestation de réclamer contre le bordereau de taxation IFD 2005. La société devait supporter la faute de son mandataire. Il n'y avait pas de problème selon la capacité contributive car la différence entre la taxation cantonale et la taxation fédérale résidait dans le fait que la société n'avait pas contesté le bordereau de taxation IFD 2005 dans les délais.

Elle n'avait pas fait preuve de formalisme excessif car la réclamation 2005 ne comportait aucun vice de forme. Le fait qu'elle ne concernait pas l'IFD était soit volontaire, soit une erreur, soit encore un oubli de la part de la société. En tous les cas, elle n'avait jamais refusé de rendre une décision sur réclamation, mais il n'y avait tout simplement pas eu de réclamation à ce sujet avant le courrier du 21 janvier 2011. Si cette dernière ne constituait pas une réclamation comme le prétendait la contribuable, le bordereau IFD 2005 était alors devenu définitif, faute d'avoir été contesté. Si la réclamation portait sur les deux impôts, A\_\_\_\_\_ Sàrl

aurait dû s'enquérir auprès de l'AFC-GE des motifs pour lesquels seule une décision ICC avait été notifiée le 24 juin 2010. Or, elle n'avait réagi que sept mois plus tard. Enfin, l'AFC-GE n'avait pas violé le principe de la bonne foi, puisqu'elle n'avait donné aucune assurance à A\_\_\_\_\_ Sàrl.

- 17) Le 22 avril 2013, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle rende une décision sur réclamation en matière d'IFD 2005.

Bien qu'aucun élément figurant dans les réclamations 2004 ou 2005 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl ne permît de retenir qu'elles visaient les deux impôts, l'AFC-GE avait fait cet amalgame en procédant à une reprise sur l'IFD à la suite d'une demande de renseignements à laquelle A\_\_\_\_\_ Sàrl avait répondu, et qui pourtant ne portait, selon son libellé, que sur l'ICC. L'AFC-GE avait donc fait preuve de formalisme excessif en reprochant à la société une manière de faire identique à celle qu'elle avait elle-même employée. De plus, la problématique de fond avait des répercussions sur les deux impôts, de sorte qu'aucune raison plausible ne permettait de retenir que la volonté de la contribuable avait été de ne réclamer que contre l'ICC. Enfin, l'expression « taxation cantonale » pouvait prêter à confusion, dès lors que l'IFD était en pratique perçu par les autorités cantonales, soit l'AFC-GE.

- 18) Le 17 mai 2013, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 11 mars 2011.

Le devoir d'investigation de l'AFC-GE trouvait ses limites dans le devoir de collaboration du contribuable. Elle n'était ainsi pas obligée de revoir les éléments de taxation qui n'étaient pas remis en cause par le réclamant. Dans une procédure administrative, de même que dans les relations de droit privé, les déclarations qu'un particulier adressait aux autorités devaient être interprétées selon le principe de la confiance, c'est-à-dire d'après le sens qui pouvait et devait leur être donné de bonne foi, d'après leur texte et leur contexte, ainsi que d'après toutes les circonstances qui les avaient précédées et accompagnées.

Elle n'avait pas fait preuve de formalisme excessif, les principes de légalité et d'égalité de traitement interdisant de privilégier les administrés négligents.

Selon le Tribunal fédéral, il devait ressortir de la motivation du recours que le contribuable s'en prenait tant à l'IFD qu'à l'ICC. Il devait donc en aller de même pour toute réclamation préalable obligatoire à tout contentieux judiciaire.

Pour le surplus, l'AFC-GE persistait dans sa précédente argumentation.

- 19) Le 21 mai 2013, le juge délégué a transmis le recours aux parties en leur fixant un délai pour répondre au 5 juin 2013 pour le TAPI, et au 20 juin 2013 pour A\_\_\_\_\_ Sàrl et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). Ce dernier délai a été prolongé successivement au 8 et 16 juillet 2013.
- 20) Le 4 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 21) L'AFC-CH n'a pas non plus formulé d'observations.
- 22) Persistant dans les termes de son recours du 8 avril 2011, A\_\_\_\_\_ Sàrl a conclu le 16 juillet 2013 à la confirmation du jugement du TAPI et à la condamnation de l'AFC-GE « en tous les dépens ».
- 23) Le 24 juillet 2013, le juge délégué a communiqué la détermination d'A\_\_\_\_\_ Sàrl aux parties et les a 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 LPA ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

S'agissant des règles de procédure, la LPA est applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

- 2) Le présent litige a pour objet de déterminer si la recourante a déposé une réclamation en matière d'IFD 2005.
- 3) Selon l'art. 9 al. 1 LPA, les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un conjoint, un partenaire enregistré, un ascendant ou un descendant majeur, respectivement par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit.
- 4) a. La réclamation contre une décision de taxation doit être adressée à l'autorité de taxation par écrit dans les trente jours qui suivent sa notification (art. 132 al. 1 LIFD).

Ni la LIFD, ni la LPFisc ne donnent d'indication quant au degré de précision avec lequel l'objet de la réclamation doit être désigné. En procédure contentieuse, la LPA prévoit que l'acte de recours doit contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA).

Quant à son contenu, il n'est pas nécessaire que la réclamation dirigée contre une taxation ordinaire soit motivée. C'est le corollaire de l'art. 131 al. 2 LIFD, selon lequel l'autorité de taxation communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation. Cette dernière n'a pas à contenir de motivation, mais doit simplement indiquer les modifications que l'autorité fiscale a apportées à la déclaration (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, page 1275 n. 18 ad art. 132 et les références citées). La réclamation doit laisser apparaître une intention au moins implicite de contester la décision de taxation (Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 2002, p. 466 n. 18). Elle doit permettre au contribuable d'attirer l'attention de l'autorité de taxation - sans la moindre restriction quant aux griefs recevables - sur d'éventuelles inexactitudes ou erreurs dans la décision de taxation et provoquer la reconsidération de celle-ci (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., page 1272 n. 1 ad art. 132 et les références citées).

- 5) a. Selon la jurisprudence, il y a formalisme excessif, constitutif d'un déni de justice contraire à l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsque des règles de procédure sont appliquées avec une rigueur que ne justifie aucun intérêt digne de protection, au point que la procédure devient une fin en soi et empêche ou complique de manière insoutenable l'application du droit (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1 p. 183 ; ATF 128 II 139 consid. 2a p. 142). L'excès de formalisme peut résider dans la règle de comportement qui est imposée au plaideur ou dans la sanction qui est attachée à cette règle (ATF 125 I 166 p. 170 consid. 3a ; ATF 121 I 177 p. 179 consid. 2b/aa).
- b. En tant qu'il sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, l'interdiction du formalisme excessif poursuit le même but que le principe de la bonne foi, déduit de l'art. 9 Cst. À cet égard, il commande à l'autorité d'éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables, qui auraient pu être redressés à temps, lorsqu'elle pouvait s'en rendre compte assez tôt et les signaler utilement au plaideur (ATF 125 I 166 consid. 3a ; ATF 124 II 265 consid. 4a p. 270 ; ATF 120 V 413 consid. 5a p. 417/418 et la jurisprudence citée). Ainsi en va-t-il s'agissant de la violation d'une règle de forme de peu d'importance (ATA/596/2012 du 4 septembre 2012 ; 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 ; Pierre MOOR / Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, p. 264 n. 2.2.4.6).
- c. L'interdiction du formalisme excessif postule une sorte d'appréciation du principe de la proportionnalité, sous l'angle de l'exigence d'un rapport raisonnable entre le but poursuivi et les moyens employés à cette fin (ATA/570/2013 du 28 août 2013 et la doctrine citée).

- 6) En matière d'ICC, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives (sociétés holdings) 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 (art. 28 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 22 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Elles bénéficient d'un taux d'imposition réduit de 0,3 ‰ sur le capital propre (art. 33 LIPM).

Le droit fiscal fédéral n'accorde en revanche aucun statut particulier aux sociétés holdings, hormis un régime particulier de réduction pour participations (art. 69 et 70 LIFD).

- 7) a. En l'espèce, la recourante est représentée depuis le début de la procédure par la société Ernst & Young SA, laquelle a notamment signé la lettre de réclamation 2005. Cette société doit être considérée comme mandataire professionnellement qualifié, tant il est notoire qu'elle emploie du personnel qualifié disposant de connaissances suffisantes dans le domaine pour lequel l'intimée l'a mandatée, à savoir le droit fiscal, ce que du reste aucune des parties ne conteste.
- b. La réclamation litigieuse a été formée par écrit le 5 octobre 2006 et avait pour libellé : « A\_\_\_\_\_ Sàrl - No 1\_\_\_\_\_ - Taxation cantonale - période fiscale 2005 - Réclamation ». En tant qu'elle était dirigée contre une décision (ICC et/ou IFD) notifiée le 18 septembre 2006, elle a valablement été déposée dans le délai légal de trente jours.
- c. Quant à l'objet de la réclamation, les arguments en faveur des deux positions exprimées par les parties doivent être mis en balance.

D'un côté, le libellé de la lettre du 5 octobre 2006 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl ne permet pas, du moins de prime abord, de comprendre qu'elle vise la contestation des deux impôts. Au contraire, le libellé fait expressément référence à la « taxation cantonale », termes pouvant objectivement être compris comme désignant uniquement l'ICC, par opposition aux termes « taxation fédérale », pour désigner l'IFD. En outre, la contribuable emploie le singulier et non le pluriel pour désigner l'objet de sa réclamation. De surcroît, comme le relève la recourante, le fait que la mandataire d'A\_\_\_\_\_ Sàrl soit particulièrement qualifiée est un élément pouvant avoir incité l'AFC-GE à penser qu'A\_\_\_\_\_ Sàrl avait mesuré la portée des mots employés et qu'elle n'entendait diriger sa réclamation qu'à l'encontre du bordereau de taxation ICC 2005, en toute connaissance de cause.

De son côté, l'AFC-GE a été la première à être imprécise dans sa demande de renseignements du 15 février 2006, en employant les termes ambigus de « taxation cantonale », car les réponses obtenues l'ont ensuite conduite à modifier la taxation d'A\_\_\_\_\_ Sàrl en réintégrant la perte de change à son bénéfice imposable 2004, tant pour l'ICC que pour l'IFD, alors même qu'elle ne lui avait adressé aucune demande de renseignements semblable pour l'IFD. L'AFC-GE a ainsi utilisé un libellé ambigu ne visant en apparence que l'ICC pour une demande de renseignements portant en réalité sur les deux impôts.

De fait, la société a repris, à tort, les mêmes termes de « taxation cantonale » dans le libellé de sa réclamation contre les taxations ICC et IFD 2004 et 2005. Cette imprécision consécutive à celle de l'AFC-GE était cependant reconnaissable par cette dernière. Il est en effet d'usage d'utiliser dans un échange de correspondances la même référence que son interlocuteur. De plus, la réclamation ne pouvait avoir de réelle portée qu'en matière d'IFD. En effet, bien qu'il ne soit effectivement pas du ressort de l'AFC-GE de juger de l'opportunité d'une réclamation, la recourante aurait aisément pu relever, dans le cas particulier, que la réclamation de l'intimée n'avait de sens qu'en matière d'imposition fédérale, dans la mesure où la société contestait la prise en compte par l'AFC-GE de gains de conversion dans le bénéfice net 2005, ce qui avait matériellement pour conséquence de n'augmenter que son IFD, vu l'exonération dont bénéficient les sociétés holdings sur ce plan au niveau cantonal.

S'y ajoute le fait important qu'hormis les termes ambigus de « taxation cantonale » employés sous « concerne », A\_\_\_\_\_ Sàrl n'a par la suite jamais désigné avec précision l'objet de sa réclamation dans le corps de texte de sa lettre, que ce soit par les termes « ICC » ou « IFD », lesquels auraient démontré son intention de ne vouloir réclamer que contre l'un ou l'autre de ces impôts. Bien au contraire, A\_\_\_\_\_ Sàrl a expliqué en des termes généraux diriger sa réclamation contre « la décision [...] établie le 18 septembre 2006 », alors que le 18 septembre 2006, l'AFC-GE lui a notifié non seulement sa taxation portant sur l'ICC, mais également sur l'IFD.

- 8) Au vu de l'ensemble des circonstances très particulières du cas d'espèce, la chambre de céans retiendra que l'AFC-GE a malgré tout fait preuve de formalisme excessif en soutenant sans chercher à clarifier la situation, alors que les circonstances particulières le nécessitaient, que la réclamation du 5 octobre 2006 se rapportait uniquement à l'ICC, alors que l'argumentation présentée pouvait laisser penser le contraire.
- 9) Enfin, la chambre administrative s'étonne de ce que l'AFC-GE ait dans un premier temps considéré la demande du 21 janvier 2011 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl comme une demande de reconsidération « à bien plaire », seules les procédures de reconsidération des art. 147 LIFD et 55 LPFisc pouvant, le cas échéant, entrer en ligner de compte.

- 10) Mal fondé, le recours sera rejeté et le jugement du TAPI confirmé.
- 11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à A\_\_\_\_\_ Sàrl, faute de conclusion en ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 mai 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

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 l'administration fiscale cantonale, à A\_\_\_\_\_ Sàrl, représentée par Ernst & Young SA, mandataire, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Sudre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :