

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2874/2014-ICC

ATA/25/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 janvier 2016

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SÀRL, en liquidation
représentée par Me Björn Bettex, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 avril 2015 (JTAPI/498/2015)**

EN FAIT

- 1) A_____ Sàrl, en liquidation (ci-après : la contribuable) est une société inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Genève depuis le 25 mai 2007.

Elle a pour but social : « Acquisition, financement et gestion de participations dans d'autres sociétés, financement d'autres sociétés qui lui sont affiliées ; acquisition, gestion et négociation pour son propre compte ou le compte de tiers de biens corporels et incorporels, à l'exception des opérations prohibées par la [loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger du 16 décembre 1983 (LFAIE - RS 211.412.41)] ».

- 2) Le 30 janvier 2013, la contribuable a sollicité auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE ou l'intimée) le renouvellement du statut privilégié de holding dont elle avait bénéficié jusqu'au 31 décembre 2012. Elle entrait dans la catégorie des sociétés de capitaux et avait pour but statutaire de gérer durablement les participations qu'elle détenait, qui représentaient 99 % de ses actifs. Elle n'exerçait aucune activité commerciale ni ne détenait aucun immeuble en Suisse.

Elle a joint à sa demande ses états financiers au 31 décembre 2011. À l'actif de son bilan figurait une participation dans une société B_____ SA (ci-après : B_____), à concurrence de 40 % de son capital social, pour une valeur au 31 décembre 2011 de CHF 3'615'646.44, au regard d'un actif immobilisé de CHF 3'913'246.86 et d'un total d'actifs de CHF 3'916'694.58. Dans le poste « actif immobilisés », outre la participation précitée, étaient comptabilisés un prêt à B_____ de CHF 138'736.43 et un montant d'intérêts sur prêt à B_____ de CHF 158'863.99.

- 3) Le 8 février 2013, l'AFC a accordé le statut fiscal de société holding à la contribuable pour une durée de cinq ans à compter de la période fiscale 2013, ceci conformément aux conditions posées par son Information n° 8/2003 du 18 juillet 2003 à laquelle se référait sa décision.

Pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), la société était exemptée de l'impôt sur le bénéfice, sauf sur tous les rendements immobiliers genevois et sur les plus-values réalisées sur des immeubles sis dans le canton. Concernant l'impôt sur le capital, son capital et ses 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).

Si le régime fiscal était valable pour une durée de cinq ans, une analyse des conditions d'application dudit statut serait faite chaque année. Si les conditions devaient ne plus être remplies, ce dont la société devait informer l'AFC-GE, la société serait imposée selon les règles ordinaires.

- 4) Par courriel du 7 mars 2013, une représentante de la société a requis de la direction des affaires fiscales de l'AFC-GE son accord à ce que le transfert à une société luxembourgeoise de sa participation dans la société B_____ soit pris en compte fiscalement à la valeur comptabilisée depuis 2007, qui n'avait pas subi de dépréciation, soit à la valeur précitée (CHF 3'615'646.44).

L'AFC-GE a donné son accord par courrier du 12 juin 2013, pour autant que le transfert de participation soit effectué en 2013.

- 5) Le 15 octobre 2013, l'AFC-GE a écrit à la société C_____ (Schweiz) AG (ci-après : la liquidatrice). Elle avait été informée par le RC que la contribuable était entrée en liquidation. Durant toute la procédure de liquidation, la société était tenue de remplir ses obligations fiscales en retournant, pour chaque période fiscale, le formulaire de déclaration d'impôt accompagné des comptes (bilan, compte de profits et pertes). Elle a également rappelé à la liquidatrice les obligations fiscales qui lui incombaient avant le dépôt de toute réquisition de radiation auprès du RC. La date de cette demande serait déterminante pour fixer la fin de l'assujettissement.
- 6) La contribuable a été dissoute par décision de l'assemblée générale du 2 octobre 2013.
- 7) Le 22 avril 2014, la liquidatrice a transmis la déclaration fiscale de la contribuable pour l'exercice 2013.

Selon les états financiers au 31 décembre 2013 transmis avec celle-ci, « basés sur une valeur de liquidation », le bénéfice net de la société réalisé en 2013 s'élevait à CHF 53'944.-. Toutefois, le bénéfice imposable était égal à zéro, dans la mesure où les pertes reportées, comptabilisées durant les sept années précédentes, s'élevaient à CHF 511'978.-. Le total des actifs s'élevait à CHF 4'003'899.- dont CHF 397'276.- de fonds étrangers. Dans le bilan de la contribuable au 31 décembre 2013, aucune participation n'était plus comptabilisée, ni aucun autre actif immobilisé. En revanche, étaient comptabilisées au titre d'actif courant, une avance de l'actionnaire représentant un investissement dans B_____ en CHF 3'669'881.14, une avance de l'actionnaire reprenant le montant du prêt à B_____ en CHF 141'824.63 et une avance de l'actionnaire de CHF 174'721.82 égale au montant de l'intérêt dû par B_____ sur le prêt qui lui avait été consenti.

L'annexe aux états financiers annuels rappelait que la participation dans B_____ avait été vendue à une société tierce en date du 1^{er} janvier 2013.

Par comparaison, les éléments du bilan au 31 décembre 2012 étaient rappelés. À cette date, les liquidités de la société s'élevaient à CHF 1'233.50 pour des immobilisations d'un montant de CHF 3'919'174.74, dont CHF 3'615'646.44 à titre de participation dans B_____, CHF 138'743.50 au titre de prêt à B_____ et CHF 164'784.80 au titre d'intérêts sur prêt dus par B_____.

- 8) Le 22 avril 2014, la liquidatrice a écrit à l'AFC-GE. Elle sollicitait son accord pour que l'entreprise puisse être radiée du RC dès que possible. Avec sa requête, elle lui transmettait à nouveau le bilan de liquidation au 31 décembre 2013 transmis avec la déclaration fiscale 2013, ainsi qu'un bilan de conclusions de liquidation au 31 janvier 2014 avec un rapport du réviseur du 21 mars 2014. Depuis le 31 janvier 2014, la société n'avait pas eu d'activité.
- 9) Le 30 avril 2014, le service des personnes morales de l'AFC-GE s'est opposé à la radiation de la société, dans la mesure où les taxations 2013 et 2014 n'avaient pas encore été effectuées.
- 10) Le 9 juillet 2014, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau de taxation définitive 2013 pour l'ICC. L'impôt s'élevait à CHF 16'063.35 fondé sur un bénéfice net de CHF 0.- en raison du report des pertes précitées, ainsi que sur un capital propre imposable dans le canton de CHF 3'606'623.- (CHF 4'003'899.- – CHF 397'276.-). Le taux d'imposition appliqué au capital était de 0.2 ‰ et aucune partie n'en était exonérée.
- 11) Le 9 juillet 2014, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau de taxation définitive 2014 couvrant la période fiscale allant du 1^{er} janvier 2014 au 22 avril 2014. L'impôt s'élevait à CHF 5'002.30, fondé sur un bénéfice net de CHF 0.- en raison des reports de pertes précitées et sur un capital propre imposable dans le canton de CHF 3'611'543.- (CHF 4'004'615.- – CHF 393'072.-). Le taux d'imposition appliqué sur ce dernier était de 0.2 ‰, et aucune partie de celui-ci n'en était exonérée.
- 12) Par courrier du 29 juillet 2014, la société a formé une réclamation contre les deux bordereaux de taxation ICC 2013 et 2014. La contribuable en liquidation n'avait pas eu d'activité depuis qu'elle avait vendu sa succursale dans le but de liquider la société. La décision de taxation devait être basée sur le statut privilégié des sociétés holding qui lui était reconnu.
- 13) Le 21 août 2014, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la contribuable par deux décisions de même teneur, l'une concernant l'ICC 2013, l'autre l'ICC 2014.

La société ne remplissait pas les conditions pour une application du statut holding conformément à l'art. 22 LIPM. Elle était donc taxée selon le droit commun.

- 14) Par acte du 22 septembre 2014, la société a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à la réforme des décisions sur réclamation afin d'être imposée conformément au statut d'une société holding.

Elle remplissait les deux premières conditions légales d'application d'un tel statut, dans la mesure où elle avait comme but statutaire principal de gérer durablement des participations et qu'elle n'avait pas l'activité commerciale en Suisse. Si, à la clôture de l'exercice 2013, elle ne respectait plus strictement la troisième condition relative à l'exigence que les participations ou leurs rendements représentent au moins deux tiers des actifs des recettes comptabilisées, c'était parce que les décisions de la liquider et de commencer les opérations de liquidation des actifs avaient été initiées en 2013, préalablement à la décision formelle de dissoudre la société.

Le fait que la réalisation des actifs avait été effectuée en juin 2013, soit avant la mise en liquidation formelle de la société en octobre 2013, ne pouvait être interprété en sa défaveur. Si les actifs avaient été réalisés, c'était en raison d'une liquidation future de la société, et il y avait un lien de connexité entre les deux opérations. Une mise en liquidation d'une société holding ne saurait être considérée comme une renonciation volontaire à un statut fiscal privilégié, et il n'était nulle part mentionné qu'une société perdrait le bénéfice d'un tel statut fiscal dès le moment où elle entrait en liquidation. Il était inhérent au processus de liquidation d'une société qu'elle ne puisse plus remplir la troisième des conditions légales précitées et on ne saurait le lui reprocher, sous peine de formalisme excessif. L'autorité fiscale, à le faire, violait le principe de la bonne foi, dès lors que par l'octroi du statut de holding à un contribuable, elle se liait à lui par un « ruling ».

L'examen de la jurisprudence récente démontrait que la troisième condition légale précitée n'avait pas une portée absolue. Elle se référait à un arrêt de la chambre de céans du 6 mars 2012 qui avait admis que des financements croisés devaient être exclus du ratio des participations pour une société holding. En outre, d'autres administrations fiscales cantonales étaient beaucoup plus souples. Ainsi, l'administration fiscale bernoise prévoyait dans ses directives une dérogation non négligeable, en tolérant que le rapport passe en-dessous de la proportion des deux tiers des actifs des recettes comptabilisées pendant une courte durée, qu'elle fixait à quatre ans au maximum en général. Cela justifiait une interprétation souple de cette troisième condition qui devait lui bénéficier.

- 15) Le 22 janvier 2015, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Le critère du rapport de deux tiers du total des actifs ou des recettes à remplir pour être mis au bénéfice du statut de holding devait s'apprécier en fonction d'une période prolongée. La proportion entre la valeur des participations et le total des actifs devait être calculée d'après les valeurs vénales tant de la participation que des autres actifs, et pas selon la valeur au bilan. C'était ce que l'information no 8/2013 du 18 juillet 2013 précisait. La notion de gestion durable impliquait que les participations soient détenues au minimum pendant un an, à l'instar de ce que prévoyait la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) en matière de réduction pour participations à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, s'agissant des bénéficiaires en capital provenant de l'aliénation de participations.

Dans le cas d'espèce, la recourante détenait effectivement lors du renouvellement de son statut de holding le 8 février 2013 des participations représentant 99 % de ses actifs, selon son bilan au 31 décembre 2011. Or, il ressortait du bilan au 31 décembre 2013 qu'elle ne réalisait plus la condition du deux tiers de participations, puisqu'elle ne possédait plus aucune participation à la fin de cet exercice. Cette absence de participation n'avait pas eu lieu sur une courte durée, pour permettre, par exemple, le rachat de nouvelles participations. Cette réalisation avait été décidée en juin 2013, alors même que la liquidation n'avait été formellement décidée qu'en octobre 2013. La recourante avait attendu onze mois après la réalisation de ses participations pour solliciter sa liquidation auprès du RC en avril 2014. Même si le statut de holding n'interdisait pas la vente de participations, la contribuable ne pouvait croire de bonne foi qu'en réalisant l'ensemble de ses participations et en laissant passer près d'une année avant de solliciter sa radiation, elle continuerait à bénéficier d'une imposition privilégiée.

Au surplus, la procédure de liquidation avait été particulièrement longue, provoquant par conséquent une imposition ordinaire durant plusieurs mois. Cela résultait principalement de l'intervention tardive de la liquidatrice auprès du RC pour solliciter la radiation de la société. Ni la lecture des comptes annuels de la recourante, ni les explications contenues dans son mémoire de recours ne permettaient de justifier la longueur de cette procédure de liquidation.

Lorsque l'autorité fiscale accordait un statut fiscal valant « ruling », elle ne jouait pas le rôle de conseiller juridique. Il ne lui appartenait pas de rendre un contribuable attentif aux conséquences possibles de l'opération envisagée. Elle n'avait pas l'obligation de fournir spontanément des renseignements à propos de la fin d'un tel régime. En l'espèce, la recourante avait certes sollicité le droit de vendre ses participations à la valeur comptable. Elle n'avait jamais précisé le but de cette opération. Elle aurait ainsi pu effectuer l'opération dans le but d'en

acquérir de nouvelles. Elle ne pouvait dès lors aucunement se prévaloir de l'accord donné en 2013.

- 16) Le 2 mars 2015, la contribuable a répliqué, en persistant dans ses conclusions.

Lorsque l'intimée lui avait écrit le 15 octobre 2013 [recte : le 6 novembre 2013], elle n'avait jamais mentionné la possibilité d'un retrait du statut de holding et le maintien des obligations fiscales pouvait être compris de bonne foi comme un maintien dudit statut.

Il n'était pas possible de faire une analogie avec la réduction pour participations pour affirmer que les conditions d'application du statut de holding devaient être interprétées de façon restrictive et d'une manière aussi intransigeante que l'intimée le faisait.

On ne pouvait pas reprocher à la recourante d'avoir traîné dans la procédure de liquidation. Il était usuel dans la pratique qu'une société mette des mois voire des années pour parvenir à sa radiation au RC. Aucune disposition légale ne contraignait à mener à terme rapidement un processus de liquidation. Au contraire, la réglementation légale entraînait que celui-ci prenne du temps.

- 17) Par jugement du 27 avril 2015, le TAPI a rejeté le recours.

Concernant la question de la réalisation de la troisième condition légale liée à l'existence du deux tiers du total des actifs ou des recettes pour que le statut de société holding déploie ses effets, il ressortait des travaux préparatoires et de l'information no 8/2003 de l'AFC-GE, qu'elle devait s'apprécier sur une période prolongée. En l'occurrence, le 8 février 2013, la recourante avait obtenu le statut de société holding et respectait à cette date la troisième condition légale précitée. Le 7 mars 2013, elle avait décidé de vendre la totalité de ses participations et y avait effectivement procédé en juin 2013. À cette date, elle ne respectait plus ladite condition. Si le privilège accordé aux holdings n'était pas supprimé lorsque le ratio déterminant descendait passagèrement au-dessous de deux tiers des actifs, cette tolérance ne s'appliquait qu'en cas d'écart provisoire peu important. Ni la loi ni la jurisprudence ne permettaient que le ratio participations/actifs totaux, puisse être nul.

Dès lors que la recourante ne détenait plus de participation de manière définitive depuis juin 2013, elle ne pouvait plus bénéficier du statut de holding. Le fait d'avoir été mise en liquidation en octobre 2013 ne lui était d'aucun secours. Un ratio nul excluait l'application du privilège fiscal accordé à la holding.

Aucune violation du principe de la bonne foi ne pouvait être reprochée à l'AFC-GE. Le fait d'avoir accordé un « ruling » n'obligeait pas l'AFC-GE à donner d'autres explications sur ce régime d'imposition.

- 18) Par acte posté le 29 mai 2015, la contribuable a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 27 avril 2015 précité, en concluant à sa réformation et à ce qu'elle soit imposée en 2013 et 2014 conformément au statut fiscal conféré à une société holding.

Elle a repris l'argumentation développée devant le TAPI. La décision de taxation devait être réformée dans la mesure où l'AFC-GE avait violé l'art. 22 al. 1 LIPM, mais aussi le principe de la bonne foi.

En se fondant sur les travaux préparatoires et sur certains auteurs de doctrine, il y avait lieu d'admettre que la condition légale du rapport nécessaire de deux tiers entre la valeur des participations et celle des actifs de la société devait être interprétée avec flexibilité et que l'exigence de la réalisation du pourcentage en question n'était pas prépondérante.

- 19) Le 8 juillet 2015, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Il était faux de considérer que l'exigence du pourcentage de détention des participations n'était pas prépondérante. S'il n'était pas interdit à une holding de vendre des participations et d'en acquérir de nouvelles, cela ne devait pas porter atteinte au caractère propre d'une société holding.

Dans sa pratique, l'AFC-GE était souple. Lorsque cette condition n'était pas remplie durant une période fiscale, la déclaration fiscale était mise en attente jusqu'à réception de la déclaration fiscale de la période suivante. Si les conditions n'étaient à nouveau pas remplies durant la deuxième période fiscale, l'application du statut de holding était refusée dès la première période fiscale. À l'inverse, si les conditions étaient à nouveau remplies durant la deuxième période fiscale, le statut consenti à une holding était applicable pour les deux périodes fiscales. Elle appliquait donc un délai de tolérance d'une année.

En l'espèce, il ressortait du bilan au 31 décembre 2013 que la recourante ne réalisait plus le ratio de deux tiers en valeur des participations et fonds propres, et ce depuis juin 2013. En outre, la vente de la participation n'avait pas eu pour objectif de racheter de nouvelles participations, mais de mettre fin de manière définitive à l'activité de la société, bien que celle-ci ne soit intervenue qu'en 2014. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale était en droit de refuser le bénéfice du statut fiscal spécial pour les exercices 2013 et 2014.

On ne pouvait lui reprocher d'avoir atteint à la bonne foi de la contribuable ainsi qu'elle l'avait déjà développé devant le TAPI dans une argumentation à laquelle il y avait lieu de se référer.

- 20) La contribuable a répliqué le 8 septembre 2015, en persistant dans ses conclusions.

L'intimée considérait faussement que les art. 22 LIPM et 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) constituaient des dispositions qui ne laissaient pas place à une interprétation. Les travaux préparatoires et la doctrine juridique les interprétaient de manière flexible. Ce qui importait était le caractère provisoire ou passager de la baisse. En l'espèce, la recourante se trouvait dans un régime de liquidation, à savoir dans un processus qui, par définition, présentait un caractère provisoire et passager. Cela impliquait pour l'autorité fiscale d'appliquer la condition du ratio entre les participations et le total des actifs de manière souple.

- 21) Suite à cette réplique, 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) Le litige concerne l'imposition de la recourante pour les exercices fiscaux 2013 et 2014. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; ATA/393/2014 du 27 mai 2014 consid. 3 et la jurisprudence citée).

Sont donc applicables au présent litige la LHID, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993 et dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 2 LHID), ainsi que la LIPM, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.
- 3) Les personnes morales, selon le régime de taxation ordinaire, font l'objet d'un impôt sur le bénéfice net (art. 2 al. 1 let. b et art. 24 LHID ; art. 11 LIPM), ainsi que d'un impôt sur le capital propre (art. 2 al. 1 let. b et art. 29 LHID ; art. 29 LIPM).
- 4) a. Selon l'art. 28 al. 2 1^{ère} phr. LHID, 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 net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. L'art. 22 al. 1 LIPM qui désigne ce type de société sous le terme générique de sociétés « holding », est de même teneur.

Trois conditions cumulatives doivent être réalisées pour bénéficier du statut privilégié, à savoir un but statutaire ayant pour objet une gestion durable portant sur des participations, une absence d'activités commerciales en Suisse et une proportion minimale déterminée entre les participations ou leur rendement, par rapport aux actifs ou aux recettes.

b. De même, s'agissant de l'imposition du capital propre, les sociétés holding jouissent d'un taux réduit, soit 0.3 ‰ (art. 29 et 34 LIPM), au lieu de 1.8 ‰ ou 2 ‰, selon le régime ordinaire (art. 33 LIPM).

5) En l'espèce, la recourante a bénéficié jusqu'à l'exercice fiscal 2012 du statut privilégié de société holding. L'AFC-GE, par décision du 8 février 2013, a renouvelé ce statut pour les périodes fiscales ultérieures, mais a considéré, malgré cela, qu'elle ne pouvait plus en bénéficier pour les exercices fiscaux 2013 et 2014 en fonction de circonstances qui seront examinées ci-après. Il est en outre admis par les parties que la recourante n'a toujours eu pour seul but social que la gestion de ses participations et qu'elle n'avait jamais eu d'activité commerciale en Suisse. Le différend porte sur la réalisation ou non de la troisième condition, relative à la proportion légale minimale requise des deux tiers de la valeur des participations ou de leur rendement par rapport aux actifs ou aux recettes.

6) Selon les travaux préparatoires relatifs à l'art. 28 al. 2 LHID, le régime d'exemption de l'impôt pour des sociétés holding a été repris parce qu'il existait dans la plupart des lois cantonales et l'objectif était de fixer dans le détail les conditions de l'exonération, notamment de l'impôt sur le bénéfice. Ainsi, le statut de société holding ne devait être réservé qu'aux cas des sociétés de capitaux et des coopératives méritant cette qualification sans contestation possible, par leur but statutaire, ainsi que par l'absence d'activité industrielle ou commerciale. Cependant, une certaine souplesse devait être admise. De telles sociétés conservaient la possibilité de réaliser certains revenus par d'autres moyens, dans la mesure où le ratio entre la valeur des participations de leur rendement par rapport aux actifs ou aux recettes ne descendaient pas en dessous de 70 %. Une telle souplesse devait être également reconnue même lorsque ce rapport n'était plus respecté. Une telle situation ne devait être admise que si elle était passagère et fondée sur une raison économique valable. Il incombait à la législation cantonale de régler ce point en détail, de même que celui relatif aux conséquences de la perte définitive du privilège holding (Message du 25 mai 1983 concernant la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (ci-après : message), FF 1983 III p. 124 et 125).

7) a. Le canton de Genève a édicté le 18 juillet 2003 l'information n° 8/2003 sur la reconnaissance et l'imposition des sociétés holdings, précisant l'interprétation qu'elle entendait donner aux art. 28 al. 2 LHID et 22 LIPM. Ainsi, la notion de gestion durable des participations comprenait la double notion de gestion durable d'une part, et de participations, d'autre part (ch. IV 1). La gestion durable

impliquait que les participations soient détenues pendant un an au moins, de la même façon qu'en matière de réduction pour participations, au plan de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) s'agissant des bénéfices en capital provenant de l'aliénation de participations (art. 70 al. 4 let. b LIFD). En outre, lorsque les conditions comparatives de revenus et actifs n'étaient pas réalisés, le statut de holding n'était pas applicable.

b. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. À défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées).

- 8) La recourante a obtenu le 8 février 2013 le renouvellement de son statut de société holding pour une durée de cinq ans. Elle n'a fait aucunement référence à ses projets de revente de participations ou à une éventuelle cessation d'activité. Cela étant, l'intimée lui avait rappelé dans sa décision le fait que sa situation de contribuable privilégiée serait examinée régulièrement, ce qui l'autorisait à le faire en fonction de la situation prévalant à la clôture de chaque exercice fiscal.

En l'espèce, la recourante, que ce soit au 31 décembre 2013 ou au 22 avril 2014, date à laquelle elle a annoncé avoir obtenu sa radiation, ne remplissait plus la condition du ratio minimal requis entre le montant de ses participations et celui de ses fonds propres, dans la mesure où elle avait vendu l'entier de sa participation en 2013. Selon elle, cette opération avait eu lieu en juin 2013 tandis que le rapport final du liquidateur, fait état de la date du 1^{er} janvier 2013. Quoiqu'il en soit, au 31 décembre 2013, aucun statut fiscal privilégié accordé à une société holding ne pouvait plus lui être reconnu, au regard des exigences de l'art. 22 LIPM.

- 9) La recourante fait valoir que la vente de sa participation était liée à la cessation de ses activités et à son entrée en liquidation. Elle considère que ces circonstances sont de nature à faire perdurer le régime fiscal privilégié, même si elle ne pouvait plus justifier de la détention de participations après cette opération, dans la mesure où c'était la longueur des opérations de liquidation qui avait fait qu'elle soit restée contribuable dans le canton de Genève jusqu'au 21 avril 2014.

Son point de vue ne peut être suivi. Le privilège fiscal accordé aux sociétés de participations est lié à la volonté d'éviter l'imposition multiple des holdings

pures (message, FF 2003 III 124). Une société qui, à l'issue de chaque période fiscale (art. 37 LIPM), ne détient plus aucune participation depuis plusieurs mois, ne remplit manifestement plus la troisième condition imposée par l'art. 22 al. 2 LIPM. Il ne s'agit pas d'une baisse momentanée du ratio justifiable sur le plan économique. Elle ne peut justifier qu'une telle situation reste provisoire et qu'elle entend reprendre ses activités de prises de participations dans d'autres sociétés ou réinvestir le produit de la cession dans de nouvelles participations. En l'occurrence, la contribuable a effectué cette opération dans le but de mettre fin à ses activités. Elle ne détient plus aucune participation. Il s'agit d'une situation définitive qui lui fait perdre le droit au statut fiscal privilégié.

La recourante se retranche derrière la longueur des opérations de liquidation, sans toutefois justifier les raisons de leur étalement dans le temps. Selon elle, l'autorité fiscale n'était pas en droit d'exiger d'une société holding qu'elle procède rapidement aux opérations de liquidation, aucune base légale n'imposant un délai à respecter. Elle considère que dans la mesure où elle était entrée en liquidation en octobre 2013, cela crée une situation passagère, jusqu'à la fin de cette procédure, qui l'autorise de continuer à bénéficier du régime privilégié.

Son opinion ne peut également être suivie. S'il est exact qu'aucun texte légal n'impose à une société un rythme de liquidation, cela n'a pas automatiquement pour conséquence qu'elle puisse se prévaloir de privilèges fiscaux dont elle ne remplit plus les conditions. En l'espèce, la recourante a opté pour cesser ses activités dans un processus qui a duré plus d'une année, en commençant par céder les participations elle détenait, pour ensuite entrer en liquidation. Cela a eu pour conséquence qu'à la date de clôture de l'exercice fiscal 2013, elle ne remplissait plus depuis plusieurs mois les conditions légales qui lui permettaient de bénéficier du statut de société holding. Même si elle est formellement entrée en liquidation en octobre 2013, le fait est qu'elle ne détenait plus aucune participation au 31 décembre 2013, ceci depuis plusieurs mois, et qu'elle n'entendait plus en reprendre, ce qui a eu pour conséquence de la soumettre pour cet exercice fiscal, ainsi que pour la période 2014 durant laquelle elle avait encore une existence juridique, aux règles et aux barèmes d'imposition ordinaires sur le bénéfice et le capital applicables à une société de capitaux.

- 10) Sous cet angle, la contribuable, qui n'a pas réalisé de bénéfices en 2013 et 2014, a échappé au paiement d'un impôt sur le bénéfice. En revanche, elle est restée imposable sur le capital propre qu'elle a déclaré, auquel l'AFC-GE était en droit d'appliquer le taux d'imposition ordinaire de 2 % de l'art. 33 LIPM.
- 11) La recourante se prévaut de la violation du principe de la bonne foi découlant de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Elle considère que les informations fournies par l'AFC-GE lorsqu'elle a renouvelé son statut de holding en février 2013, ou

lorsqu'elle lui a écrit le 15 octobre 2013 à la suite de sa mise en liquidation, étaient insuffisantes et trompeuses au sujet du traitement fiscal qui lui serait réservé par la suite.

- 12) Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 ; 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (arrêts précités ; ATA/811/2012 du 27 novembre 2012 consid. 2a ; ATA/398/2012 du 26 juin 2012 consid. 8 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif 2012, vol. 1, 3^{ème} éd. p. 922 ss n. 6.4.1.2 et 6.4.2.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 196 s n. 578 s. ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2010, 6^{ème} éd., p. 140 ss et p. 157 n. 696 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2013, vol. 2, 3^{ème} éd., p. 548 n. 1173 ss).

Le principe de la bonne foi s'applique également aux rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Il a cependant une portée limitée surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité garantie par les art. 5 et 9 Cst. (ATF 131 II 627 consid. 6. 1 et les références citées ; Danielle YERSIN in Yves NOËL/Danielle YERSIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, p.38 n. 77). En particulier, il peut jouer un rôle en cas d'avis sur un principe de taxation (ruling) donné par l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2014 du 4 mai 2015 consid. 4.2). Toutefois, cette dernière n'a pas à jouer un rôle de conseil juridique. Il ne lui appartient dès lors pas de rendre un contribuable attentif aux conséquences possibles d'une opération envisagée (ATF 126 II 514 consid. 514 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1).

En l'espèce, lorsque l'intimée a renouvelé, le 8 février 2013, le statut de société de participations de la recourante, elle a précisé les conditions de ce

renouvellement et a spécifiquement rappelé que sa situation serait examinée à l'occasion de chaque exercice fiscal. De même, lorsqu'elle a écrit à la contribuable le 6 novembre 2013 après avoir été avisée de sa mise en liquidation, elle lui a rappelé l'existence de ses obligations fiscales sans lui donner d'autres précisions sur la façon dont elle allait être traitée. Ce faisant, elle est restée dans le cadre de ses obligations légales. En particulier, elle n'avait pas à rendre la contribuable attentive au fait que, si la liquidation n'était pas terminée à la fin de l'exercice fiscal 2013, devant ainsi déposer une déclaration fiscale, elle serait taxée selon le régime ordinaire. On ne voit dès lors pas en quoi, par son comportement, l'intimée aurait violé les obligations découlant du principe de la bonne foi. Ce grief doit être écarté.

- 13) Le recours sera rejeté et le jugement du TAPI du 27 avril 2015 sera confirmé.
- 14) Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 mai 2015 par A_____ Sàrl en liquidation contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 avril 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ Sàrl, en liquidation ;

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 Björn Bettex, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :