

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4759/2019-ICC

ATA/96/2022

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 1<sup>er</sup> février 2022**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A\_\_\_\_\_

représentée par Me Jean-Frédéric Maraia et Me Julien Witzig, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
22 février 2021 (JTAPI/162/2021)**

---

## EN FAIT

- 1) A\_\_\_\_\_ (ci-après : A\_\_\_\_\_ ou la société) est une société à responsabilité limitée inscrite depuis avril 2010 au registre du commerce du canton de Genève où elle a son siège. Son but consiste à « fournir toutes prestations et conseils aux entreprises ». Elle peut, selon ses statuts, soit pour son compte, soit pour le compte de tiers, effectuer « toutes opérations financières, commerciales, industrielles, mobilières et immobilières, se rattachant directement ou indirectement au but principal ».
  
- 2) Le 16 août 2010, A\_\_\_\_\_ a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) de bénéficier, avec effet rétroactif au 9 avril 2010, du statut de société auxiliaire au sens de l'ancien art. 23 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), abrogé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020. A\_\_\_\_\_ n'exerçait pas d'activité commerciale en Suisse. Elle n'avait alors jamais eu d'activité ni de personnel en Suisse.
  - a. À la demande de l'AFC, A\_\_\_\_\_ a, en octobre 2010, indiqué avoir commencé son activité pendant l'été 2010. Elle était spécialisée dans la fourniture de services aux entreprises actives dans le commerce de pulpe et de papier. Les services étaient essentiellement axés sur les processus permettant, dans ce secteur industriel, d'améliorer la rentabilité des entreprises notamment par des restructurations opérationnelles. Son activité était exercée à partir de l'étranger, dans les bureaux de ses clients, essentiellement basés en Allemagne, Finlande et Afrique du Sud, parmi lesquels il y avait « C\_\_\_\_\_ », leader sur son marché. Elle fournissait ses services grâce à l'activité et aux connaissances de son ayant droit économique et seul animateur, domicilié à B\_\_\_\_\_. Elle ne faisait pas partie d'un groupe et n'employait personne hormis l'ayant droit économique.
  - b. Le 17 novembre 2010, l'AFC lui a accordé, par ruling, le statut de société auxiliaire, dans les strictes limites de son but et de l'activité effective qu'elle avait décrite et qui s'exerçait dans une mesure prépondérante à l'étranger, pour une durée de cinq ans dès la période fiscale 2010. Une reconsidération du régime fiscal était possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployée s'écartait de celle décrite, ce dont elle était le cas échéant priée de l'en informer.
  
- 3) Ses avis de taxation de 2010 à 2012 faisaient état de bénéfices nets dont le canton de Genève n'imposait qu'une partie en raison de l'art. 23 LIPM. Ces bénéfices s'élevaient respectivement à CHF 101'292.-, CHF 74'149.- et CHF 311'423.-.

- 4) Dans son compte de pertes et profits joint à sa déclaration fiscale de 2013, remise en octobre 2014, la société a mentionné, dans la rubrique intitulée « Produits à l'étranger », un montant de CHF 90'510.- pour les produits des prestations de service réalisés en 2013, tandis que la somme de CHF 475'848.80 avait été comptabilisée en 2012 pour ce poste. Cette rubrique indiquait aussi les charges des prestations de services pour un montant de CHF 49'020.-, ce qui aboutissait à un bénéfice brut de CHF 41'490.- en 2013.

Le compte de pertes et profits faisait également état de charges d'exploitation constituées de plusieurs postes, dont les frais de voyage et de déplacements qui étaient nuls pour 2012 alors qu'ils étaient de CHF 10'074.05 en 2013. Il mentionnait aussi des produits financiers (dividende, produits d'intérêts, gain de change) pour un montant total de CHF 43'703.02 et des charges financières (perte sur titres, frais financiers sur titres, charges d'intérêts, perte de change) pour un montant total de CHF 14'081.21. Il présentait, à titre de résultat, un bénéfice de CHF 21'882.97 pour 2013 et rappelait celui de 2012 se montant à CHF 311'423.41.

- 5) Dans l'avis de taxation relatif aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) de 2013 de la société, daté du 29 octobre 2014, l'AFC a retenu ledit bénéfice de CHF 21'883.- dont une partie n'était pas imposable en raison de l'art. 23 LIPM.

À titre d'observations, l'AFC indiquait que les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire n'étaient pas remplies pour la période fiscale 2013, car l'activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % des activités de la société. Un délai de tolérance d'un an lui était octroyé pour bénéficier de ce statut fiscal. Or, le statut de société auxiliaire ne lui serait plus appliqué si, lors de la prochaine période fiscale, l'activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % des activités de la société.

- 6) Le 20 mai 2015, la société a remis à l'AFC sa déclaration fiscale et ses comptes annuels pour 2014. Le compte de pertes et profits joint à cette déclaration faisait état des éléments suivants.

Sous la rubrique « Produits à l'étranger », étaient mentionnés les produits des prestations de service réalisés en 2013 (CHF 90'510.-) et en 2014 (CHF 24'510.-) ainsi que les charges des prestations de service, qui étaient nulles pour 2014 ; le bénéfice brut de 2014 était de CHF 24'510.-. Les charges d'exploitation intégraient notamment les frais de voyage et de déplacements à hauteur de CHF 10'074.05 en 2013 respectivement de CHF 16'389.02 en 2014. Les produits financiers et les charges financières étaient aussi comptabilisés, avec les mêmes rubriques qu'en 2013, pour un montant total de CHF 33'761.45 respectivement de CHF 16'678.89. Le résultat de l'exercice 2014 indiquait un bénéfice de CHF 5'333.52 ; celui de 2013 s'élevant à CHF 21'882.97 était rappelé.

7) Dans l'avis de taxation ICC 2014 de la société, daté du 24 juin 2015, l'AFC a retenu le montant de CHF 5'334.- à titre de bénéfice sans appliquer de déduction liée à l'art. 23 LIPM. Le statut de société auxiliaire n'était plus appliqué pour les motifs susévoqués, c'est-à-dire que les conditions n'en étaient plus réunies faute d'une activité orientée vers l'étranger supérieure à 70 % de ses activités.

8) Le 14 juillet 2016, la société a remis à l'AFC sa déclaration fiscale et ses comptes annuels pour 2015. Le compte de pertes et profits joint à cette déclaration faisait état des éléments suivants, en sus des montants précités découlant du compte de pertes et profits de l'exercice 2014.

Sous la rubrique « Produits à l'étranger », seuls étaient mentionnés les produits des prestations de service pour un montant de CHF 0.-, à l'exclusion des charges des prestations de service. Le bénéfice brut était ainsi nul en 2015. Les charges d'exploitation étaient comptabilisées avec des rubriques similaires aux années antérieures, notamment les frais de voyage et de déplacements s'élevant à CHF 25'740.28 en 2015. Il en allait de même des charges financières pour un montant total de CHF 91'663.91, dont la composition avait légèrement changé (suppression de la rubrique « charges d'intérêts »). En revanche, la rubrique relative aux « Produits financiers » – totalisant la somme de CHF 88'155.06 – comprenait une nouvelle catégorie intitulée « Produits sur vente [de] titres », comptabilisée à hauteur de CHF 36'831.28 pour 2015. L'exercice de 2015 aboutissait à une perte de CHF 28'946.33.

9) L'avis de taxation ICC 2015 de la société, daté du 5 août 2016, a repris cette perte de CHF 28'946.-. Aucun impôt sur le bénéfice n'était dû pour cette période. Seul un impôt sur le capital de CHF 1'914.95 devait être payé.

10) Le 24 juillet 2017, au moment de l'établissement de ses comptes 2016 par sa fiduciaire, A\_\_\_\_\_ a sollicité le renouvellement du statut de société auxiliaire, à partir de l'exercice 2015 et pour une période de cinq ans.

Elle fournissait « toujours » des prestations de services conformément à son but social et à son statut de société auxiliaire, « même si son volume d'affaires a[vait] récemment diminué ». Elle avait une activité de conseil à des sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie. Elle ne développait aucune activité commerciale sur le marché intérieur suisse. Elle avait certes connu « une diminution de son chiffre d'affaires depuis 2015 », mais avait « toujours maintenu une activité commerciale et met[ait] tout en œuvre pour développer cette activité dans les années à venir ».

a. Informée en août 2017 par l'AFC du nouveau contexte normatif lié à l'échange spontané de renseignements sur les rulings, A\_\_\_\_\_ a confirmé, le 8 septembre 2017, sa demande de ruling. Elle ne faisait pas partie d'un groupe et était détenue directement par une personne physique domiciliée à l'étranger.

b. Le 19 octobre 2017, l'AFC lui a demandé copie de ses états financiers pour 2016. Elle attirait son attention sur le fait qu'elle avait été imposée au régime ordinaire pour les années 2014 et 2015, alors qu'elle l'avait été au préalable selon le régime applicable aux sociétés auxiliaires. Elle l'invitait à lui fournir toutes les informations et/ou pièces utiles à cet égard.

c. A\_\_\_\_\_ a transmis, en avril 2018, à l'AFC ses comptes annuels de 2016 détaillés plus bas. Concernant ses déclarations fiscales ordinaires de 2014 et de 2015, elle n'avait eu qu'une très faible activité commerciale pendant ces deux exercices. Elle avait ainsi « simplement omis » d'appliquer le statut de société auxiliaire, mais souhaitait pouvoir toujours en bénéficier.

d. Le 25 avril 2018, l'AFC lui a, par ruling, accordé le statut de société auxiliaire au sens de l'ancien art. 23 LIPM, sur la base de ses courriers et aux mêmes conditions que celles susmentionnées et énoncées lors du ruling de 2010, et ce pour une durée de cinq ans dès la période fiscale 2015.

11) Après avoir remis à l'AFC, le 27 octobre 2017, sa déclaration fiscale de 2016 avec ses comptes annuels de 2016, A\_\_\_\_\_ s'est vue notifier, le 17 mai 2018, les bordereaux et avis de taxation correspondants.

a. Selon l'avis de taxation ICC 2016, les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire n'étaient pas remplies pour la période fiscale 2016 car l'activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % de ses activités totales. Cependant, le bénéfice de ce statut fiscal lui était accordé pour cette période fiscale en raison du délai de tolérance d'un an. Si l'activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % de ses activités lors de la prochaine période fiscale, le statut de société auxiliaire ne serait plus appliqué.

L'AFC a pris en compte le bénéfice de CHF 747'388.- résultant du compte de pertes et profits de 2016 et la perte de CHF 28'946.- de 2015, sans faire de déduction liée à l'art. 23 LIPM pour les ICC. Elle a ainsi retenu, à titre de bénéfice net imposable dans le canton, la somme de CHF 718'442.- (à savoir CHF 747'388.- - CHF 28'946.-), montant annoncé à ce titre dans la déclaration fiscale déposée en octobre 2017. Les sommes d'impôts dues s'élevaient à CHF 168'751.50 pour les ICC et à CHF 61'064.- pour l'IFD.

b. Le compte de pertes et profits de 2016 mettait en lumière, outre les montants précités découlant du compte de pertes et profits de l'exercice 2015, les éléments suivants.

La rubrique « Produits à l'étranger » et sa sous-rubrique « Produits des prestations de service » ne figuraient plus dans le compte de pertes et profits de 2016, contrairement aux années antérieures. En revanche, étaient toujours comptabilisés les charges d'exploitation, intégrant entre autre le poste des frais de

voyage et de déplacement (d'un montant de CHF 18'731.71 en 2016), ainsi que les produits financiers pour un montant total de CHF 926'574.68 et les charges financières pour un montant total de CHF 37'733.68. La composition de ces deux dernières rubriques était identique à celles de 2015. La rubrique « Produits financiers » englobait la sous-catégorie intitulée « Produits sur vente [de] titres », introduite en 2015, pour un montant de CHF 865'630.06 en 2016. L'exercice de 2016 n'était plus déficitaire, contrairement à 2015. Il présentait un bénéfice de CHF 747'387.89.

c. Dans l'annexe aux comptes annuels, également jointe à sa déclaration fiscale de 2016, elle mentionnait la valeur des titres qu'elle détenait pour 2015 et 2016. Dans la rubrique 6 relative au nombre de collaborateurs, elle indiquait le chiffre 0, pour ces deux années, à côté du libellé « Nombre d'emplois à temps plein en moyenne annuelle ».

- 12) Constatant que la taxation de 2016 n'intégrait pas l'application du statut de société auxiliaire, A\_\_\_\_\_ a, le 12 juin 2018, remis à l'AFC une nouvelle déclaration fiscale pour 2016, rectifiée, et sollicité la modification des bordereaux de 2016. Elle avait remis la déclaration fiscale de 2016 sans y intégrer le statut de société auxiliaire, accordé après le dépôt de sa déclaration d'impôts pour 2016.

Dans sa déclaration 2016 rectifiée, elle a annoncé un bénéfice net de CHF 750'742.-, non imposable dans le canton en raison de l'art. 23 aLIPM. Le compte de pertes et profits de 2016 corrigé mentionnait un bénéfice de CHF 779'687.89, soit un montant plus élevé que dans celui fourni en octobre 2017 et en avril 2018. La différence entre les deux versions dudit compte portait sur la valeur des impôts directs, qui avait diminué.

Dans l'annexe aux comptes annuels, elle mentionnait, pour 2015 et 2016, la valeur des titres qu'elle détenait. Sous la rubrique 6 de cette annexe, intitulée « Nombre de collaborateurs », elle indiquait le chiffre 0, pour ces deux années, à côté du libellé « Nombre d'emplois à temps plein en moyenne annuelle ».

- 13) Le 2 octobre 2018, la société a remis à l'AFC sa déclaration fiscale et ses comptes annuels pour 2017. Le compte de pertes et profits joint à cette déclaration faisait état, outre des montants précités du compte de pertes et profits de 2016, des éléments suivants.

La rubrique « Produits à l'étranger » et sa seule sous-rubrique « Produits des prestations de service » étaient à nouveau mentionnées, à l'exclusion de la sous-rubrique « charges des prestations de service », pour un montant de CHF 15'070.28 qui représentait le bénéfice brut pour 2017. Étaient aussi comptabilisés les charges d'exploitation, comprenant notamment les frais de voyage et de déplacement de CHF 20'946.45, les produits financiers totalisant CHF 178'649.10 et les charges financières totalisant CHF 87'225.52. La

composition de ces deux dernières rubriques était identique à celles de 2015 et de 2016. Parmi ces derniers, figuraient les produits sur vente de titres pour la somme de CHF 38'652.60. L'exercice de 2017 aboutissait à une perte de CHF 87'610.31, le bénéfice de CHF 747'387.89 de 2016 étant rappelé.

L'annexe aux comptes annuels, jointe à la déclaration de 2017, faisait état d'une liste plus longue des titres qu'elle détenait, leur valeur y étant également précisée. Elle indiquait ne pas avoir de collaborateur pour 2016 et 2017.

- 14) Le 16 octobre 2018, l'AFC a informé la contribuable qu'à la suite de sa réclamation, elle entendait rectifier la taxation de 2016 en sa défaveur sur deux points. Le bénéfice net imposable dans le canton serait de CHF 750'742.-. Le capital imposable se monterait à CHF 1'169'822.-, sans tenir compte d'une part bénéficiant du taux réduit.

Les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire qui lui avait été accordé n'étaient pas remplies pour les périodes fiscales de 2015 et de 2016, car l'activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % de ses activités. Ledit statut n'était donc plus appliqué. Il lui était annoncé un montant d'impôts de CHF 176'322.95 (soit un supplément de CHF 7'571.45) pour l'ICC et de CHF 63'809.50 (soit un supplément de CHF 2'745.50) pour l'IFD. Un délai pour exercer son droit d'être entendue lui était fixé au 16 novembre 2018.

- 15) Le 15 novembre 2018, la contribuable s'est déterminée sur les intentions précitées de l'AFC. Le bénéfice de l'exercice 2016 résultait essentiellement d'un gain en capital réalisé sur la vente d'actions de la société C\_\_\_\_\_, s'élevant à CHF 865'630.-. La valeur vénale desdites actions qu'elle détenait et ce pendant plus d'une année, était supérieure à CHF 1'000'000.-. Elle devait donc pouvoir bénéficier de la réduction pour participation sur ce bénéfice.

- 16) Par décisions séparées du 20 novembre 2019, l'AFC a rejeté la réclamation et modifié les taxations ICC et IFD de 2016 en sa défaveur sur les deux points précités relatifs au bénéfice net imposable et au capital imposable. Le rectificatif avait été établi conformément aux états financiers remis en annexe de son courrier du 12 juin 2018 faisant mention d'un bénéfice net comptable supérieur à celui initialement annoncé et taxé. S'agissant de la taxation ICC, le statut de société auxiliaire ne lui était pas appliqué pour les raisons évoquées dans le courrier du 16 octobre 2018.

Elle lui a aussi notifié les bordereaux rectificatifs et les avis de taxation ICC et IFD de 2016, qui renaient un bénéfice net imposable dans le canton de CHF 750'742.- (soit le nouveau bénéfice annoncé de CHF 779'688 - la perte de 2015 de CHF 28'946.-). Les ICC dus se montaient à CHF 176'322.95 et l'IFD dû à CHF 63'809.50.

- 17) Selon le bordereau et l'avis de taxation de 2017, notifiés le 5 décembre 2019, l'AFC a retenu la perte de CHF 87'610.-. Aucun n'impôt sur le bénéfice n'était dû par la société.
- 18) Par acte du 20 décembre 2019, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation, à ce que le statut de société auxiliaire lui soit reconnu pour l'année 2016 et que son bénéfice imposable pour cette année soit arrêté à CHF 0.-, le tout avec suite de dépens.

Pour les années fiscales 2010 à 2012, elle avait été taxée en tant que société auxiliaire, de sorte que son bénéfice imposable avait été réduit dans la mesure où son activité commerciale était intégralement dirigée vers l'étranger, ce qui avait également été le cas en 2013 et 2014. Or, pour ces années, l'AFC avait refusé de lui reconnaître ce statut. En 2015, elle n'avait réalisé aucun profit et l'AFC avait également refusé de lui appliquer ce statut. Il ressortait de ses comptes relatifs à toutes ces années que son activité commerciale avait toujours été déployée à l'étranger. Celle-ci avait certes diminué au fil des années, mais avait été « relancée » dès 2017.

En 2016, elle n'avait pas enregistré de produits découlant de son activité commerciale. Par lettre du 15 novembre 2018, répondant au courrier de l'AFC du 16 octobre 2018, elle avait expliqué que le bénéfice de son exercice 2016 correspondait essentiellement au gain en capital (CHF 865'630.-) réalisé sur la vente des actions qu'elle détenait dans la société C\_\_\_\_\_. La valeur de ces titres, qu'elle avait détenus plus d'une année, était supérieure à CHF 1 million. Le 21 novembre 2016, elle avait vendu cette participation pour un prix de GBP 896'993,90, soit pour CHF 1'128'193,75.

Son activité commerciale avait toujours été réalisée exclusivement à l'étranger. Parallèlement à cette activité, elle avait détenu une participation dans la société précitée, valant plus de CHF 1 million. Cette participation ne permettait pas de nier le fait qu'elle exerçait ses activités commerciales exclusivement à l'étranger. Sa situation avait d'ailleurs été connue de l'AFC qui avait renouvelé son statut fiscal pour l'année fiscale 2016, sur la base de ses états financiers. Il s'ensuivait qu'elle respectait les conditions « de base » pour bénéficier du statut de société auxiliaire, d'autant plus qu'elle n'avait exercé aucune activité en Suisse et que, par conséquent, le gain en capital réalisé sur la vente de sa participation dans C\_\_\_\_\_ devait être exonéré d'impôt.

Subsidiairement, si les conditions posées à la reconnaissance du statut de société auxiliaire ne devaient pas être reconnues comme réalisées, elle invoquait le principe de la bonne foi, afin que ce statut lui soit accordé sur cette base. Au début de son activité à Genève, l'AFC lui avait accordé ce statut en connaissance de cause, à savoir sur la base des éléments qu'elle lui avait fournis. Elle avait par

la suite développé son activité pendant plusieurs années, avant de requérir le renouvellement de ce statut, ce que l'AFC lui avait accordé jusqu'en 2019, sur la base de ses états financiers 2016. Elle bénéficiait ainsi d'un accord fiscal attestant de son statut de société auxiliaire. Il apparaissait dès lors contradictoire de lui refuser ce statut dans le cadre de la taxation pour l'année fiscale 2016. En outre, il ressortait de cet accord que les dividendes, gains en capital et gains de change provenant de participations détenues durablement étaient exemptés d'impôt sur le bénéfice. Elle pouvait ainsi, de bonne foi, partir du principe que ces produits ne seraient pas imposables, en se fondant sur « la simple lecture » dudit accord. Par ailleurs, « sur un plan théorique », un contribuable pouvait se prévaloir du contenu d'un tel accord fiscal lorsqu'il avait fourni l'ensemble des « informations pertinentes à l'administration compétente pour juger de sa situation et que les faits décrits par le contribuable [avaient] été respectés ». En l'occurrence, l'AFC disposait de tous les éléments pertinents pour décider de l'application du statut de société auxiliaire. De plus, elle avait parfaitement respecté les éléments de faits qu'elle avait présentés lors de sa demande d'octroi de ce statut, puisque son activité avait été limitée à l'exercice « d'une activité commerciale à l'étranger uniquement ». Dans ces conditions, l'AFC était liée par « les informations données dans l'accord fiscal confirmant l'application du régime de société auxiliaire octroyé initialement en 2010 ».

La contribuable a notamment joint à son recours un extrait de son compte auprès du Crédit Suisse faisant état d'un crédit en sa faveur de GBP 896'646,90 effectué le 18 novembre 2016 par la société C\_\_\_\_\_.

- 19) Par jugement du 22 février 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Les affirmations de la société contenues dans sa demande du 24 juillet 2017, selon lesquelles elle avait toujours maintenu une activité commerciale en matière de conseil aux sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie, étaient manifestement infirmées par ce qui ressortait de ses comptes commerciaux de 2016, qu'elle avait clôturés avant le dépôt de ladite demande, à savoir qu'elle n'avait exercé aucune activité commerciale au cours de cet exercice. Dès lors, elle ne remplissait pas, pour l'année fiscale 2016, les conditions posées à l'octroi du statut de société auxiliaire. L'AFC pouvait ainsi la taxer de manière ordinaire, et non pas sur la base du ruling du 25 avril 2018. De toute façon, l'autorité fiscale était tenue par le principe de la légalité dont l'application l'emportait sur toute interprétation contraire d'un ruling.

Le fait que l'AFC était déjà en possession de sa déclaration fiscale lorsqu'elle avait donné son accord au ruling, était sans portée. L'application du principe de la bonne foi supposait entre autres que l'administré ait pris des dispositions préjudiciables à ses intérêts, sur la base des informations fournies par l'administration, ce qui n'était pas le cas dans cette affaire. On ne voyait pas quelle disposition dans ce sens la contribuable aurait pu prendre pendant

l'exercice fiscal en cause, qui avait précédé de plus d'une année l'octroi du ruling du 25 avril 2018.

En ne remplissant pas, en 2016, les conditions fixées à l'art. 23 al. 1 a LIPM, la contribuable ne pouvait pas se prévaloir de l'exonération d'impôt du gain en capital, au sens de la let. a de cette disposition cantonale, sur la base du ruling du 25 avril 2018. L'extrait du compte versé par la contribuable et faisant état d'un crédit en sa faveur de GBP 896'646.90 effectué le 18 novembre 2016 par la société C\_\_\_\_\_ n'était pas suffisant pour démontrer que sa participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions de cette société. Elle ne pouvait donc pas non plus bénéficier de la réduction prévue à l'art. 21 al. 1 LIPM.

- 20) Par acte mis à la poste le 26 mars 2021, la société a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement en concluant à son annulation, à ce qu'elle soit mise au bénéfice du statut de société auxiliaire au sens de l'ancien art. 23 LIPM pour la période fiscale 2016, à ce qu'il soit constaté que son bénéfice imposable pour cette période en matière d'ICC était nul, ainsi qu'au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelle décision de taxation.

Elle reprochait au TAPI la constatation inexacte de certains faits et produisait des pièces à cet effet. Elle estimait remplir les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire au sens des anciens art. 28 al. 4 LHID et 23 LIPM. Sa situation était différente de celle de la société concernée par l'ATA/486/2011 du 27 juillet 2011, dans la mesure où elle avait déployé « sans interruption » une activité commerciale « réelle » exclusivement orientée vers l'étranger depuis 2010. Le fait qu'elle avait subi des pertes ne remettait pas en cause son statut de société auxiliaire, car la loi n'exigeait pas « un résultat découlant de l'activité ». Cela ne changeait pas le fait qu'elle exerçait, malgré des pertes, une activité commerciale qui était seule déterminante. Il ne fallait pas l'apprécier sur une « période limitée », mais en fonction de son but et, pour une société existante depuis plus de cinq ans comme elle, sur les activités « développées dans son ensemble ». C'était seulement si son but avait changé ou qu'il n'avait jamais consisté à déployer des activités commerciales orientées vers l'étranger que le statut de société auxiliaire pouvait être contesté. Son activité commerciale à l'étranger avait « uniquement été réduite durant un court laps de temps entre 2015 et 2016, réduisant la proportion des revenus commerciaux par rapport aux revenus passifs, sans réduire la proportion des activités commerciales à l'étranger par rapport aux activités commerciales en Suisse, lesquelles [étaient] inexistantes depuis toujours ». Son activité commerciale avait « repris dès 2017 en générant des pertes ». Elle n'avait pas mis un terme à son activité commerciale, ni ne l'avait substantiellement modifiée par exemple en holding.

Le TAPI n'avait pas abordé la question de fond, à savoir celle de savoir si l'absence de produits de l'activité commerciale en 2016 impliquait nécessairement

l'absence d'activité commerciale vers l'étranger avec la conséquence de lui retirer le statut de société auxiliaire. Elle contestait l'argumentation du TAPI selon laquelle ses états financiers de 2016 infirmaient son courrier du 24 juillet 2017. Ces derniers ainsi que ceux de 2015 faisaient état de frais de voyage et de déplacement à hauteur de CHF 20'000.-, ce qui confirmait la poursuite de son activité commerciale consistant en des conseils à des sociétés étrangères. Cela « impliqu[ait] le déplacement de collaborateurs à l'étranger en vue de rechercher des mandats ». Les comptes de 2017 et de 2018 comptabilisaient à nouveau des produits de l'activité commerciale à l'étranger. Cela démontrait non seulement la relance de son activité commerciale, mais surtout le fait que celle-ci n'avait jamais été abandonnée. Ni l'AFC ni le TAPI ne contestaient le fait qu'elle exerçait effectivement une activité commerciale à l'étranger. Contrairement à ce que soutenait le TAPI, elle n'avait jamais reconnu n'avoir exercé aucune activité commerciale en 2016. Le fait qu'elle n'avait pas comptabilisé de produits de son activité commerciale en 2016 ne signifiait pas qu'elle n'avait pas déployé d'activité commerciale mais seulement que celle-ci n'avait pas généré de produits. L'AFC et le TAPI avaient violé les art. 28 al. 3 et 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM en refusant de lui appliquer le statut de société auxiliaire et d'exonérer le gain tiré de la vente de la participation « C\_\_\_\_\_ ».

Le traitement fiscal privilégié des sociétés auxiliaires n'était pas subordonné à l'exigence que l'activité commerciale vers l'étranger soit bénéficiaire pour jouir du statut de société auxiliaire. En effet, celui-ci avait des effets sur les activités subsidiaires et exonérait notamment le produit de la vente de la participation « C\_\_\_\_\_ » vu le caractère passif de ce bénéfice. Il s'agissait d'une société étrangère, l'une de ses clientes, active dans le domaine de la papeterie, à qui elle avait fourni différents conseils. L'acquisition de cette participation présentait un lien direct avec son activité commerciale déployée à l'étranger. L'application du régime fiscal de société auxiliaire au gain réalisé sur la vente de cette participation était ainsi cohérente.

L'AFC avait eu un comportement contradictoire à son égard en lui accordant le ruling en avril 2018 pour cinq ans à partir de 2015, puis en lui refusant, un mois plus tard, dans la taxation 2016, de bénéficier du statut de société auxiliaire et d'exonérer de l'impôt le gain tiré de la vente de la participation. Elle disposait alors de ses comptes de 2016 intégrant les chiffres de 2015. Le bordereau ICC 2016 lui accordait d'ailleurs, de manière expresse, ce statut pour 2016 à titre de délai de tolérance d'un an. Elle avait orienté son activité sur la base du ruling obtenu en 2010 pour cinq ans, soit jusqu'en 2014. Elle partait ainsi du principe que les gains en capital sur les participations détenues durablement étaient exonérés de l'impôt sur le bénéfice vu qu'elle menait l'entier de son activité commerciale à l'étranger. Il n'existait aucune raison lui permettant de douter de l'application du statut de société auxiliaire en 2016, vu qu'elle avait toujours eu la même activité depuis sa constitution. Elle avait réalisé, en préparant

ses comptes de 2016, que le ruling de 2010 avait pris fin et en avait sollicité la prolongation en juillet 2017. Contrairement à l'avis du TAPI, elle avait pris des dispositions sur la base du ruling, à savoir la poursuite de son activité et le maintien de son assujettissement en Suisse. Il était ainsi erroné de soutenir qu'elle n'avait pris aucune disposition préjudiciable quant à la marche de ses affaires sur la base des garanties fournies par l'AFC. En lui accordant le statut de société auxiliaire, en le renouvelant de manière rétroactive et en lui indiquant dans sa taxation du 16 mai 2018 que ce statut était applicable en 2016, l'AFC l'avait entretenue « dans la confiance placée dans le ruling et dans le fait que la vente de la participation « C\_\_\_\_\_ » serait exonérée de l'impôt [sur le] bénéfice ». Relativiser l'engagement formel de l'AFC au motif que le ruling avait été accordé après la période 2016 n'était pas soutenable sous l'angle de la bonne foi. Le principe de la légalité commandait de lui octroyer le statut de société auxiliaire en 2016.

Cela lui permettait en conséquence de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le gain découlant de la vente de la participation « C\_\_\_\_\_ », en application de l'art. 28 al. 3 let. a aLHID et de son renvoi à l'art. 28 al. 1 aLHID, à l'exclusion de l'application de l'art. 28 al. 1bis LHID. L'art. 23 al. 1 aLIPM devait être interprété conformément à ces dispositions fédérales. Elle avait produit une pièce prouvant que la participation « C\_\_\_\_\_ » avait été vendue le 18 novembre 2016 pour CHF 1'128'193.75. Cela démontrait que sa valeur vénale était supérieure à CHF 1'000'000.-. Elle détenait depuis plus d'une année cette participation, ce qui n'avait jamais été remis en cause.

21) L'AFC a conclu au rejet du recours.

Les faits relevés par la recourante n'étaient pas pertinents pour l'issue du litige. Le statut de société auxiliaire lui était, sur le principe même, refusé en 2016. Cette question se posait pour chaque année fiscale.

Les comptes commerciaux de 2016 démontraient que la recourante n'avait réalisé aucune activité commerciale en 2016. Son compte de pertes et profits enregistrait uniquement des produits financiers. De plus, le poste « Produits des prestations de service », indiqué dans les bilans antérieurs, n'apparaissait plus. La comptabilité de la recourante démontrait « sans le moindre doute possible » qu'en 2016, elle n'avait fourni aucun bien ni service contre rémunération dans le cadre d'une relation commerciale avec l'étranger. Elle ne pouvait donc bénéficier du statut de société auxiliaire, faute d'une activité commerciale réelle à l'étranger, comme l'exigeait notamment l'ATA/486/2011 du 27 juillet 2011. Cet arrêt avait aussi confirmé qu'une gestion de fortune pour son propre compte était considérée comme reflétant une activité de source suisse et ce indépendamment du fait de savoir si les valeurs mobilières détenues étaient suisses ou étrangères.

Elle contestait le grief tiré du principe de la bonne foi et de celui de la confiance pour faire appliquer le ruling du 25 avril 2018 à l'année 2016. Ces principes n'avaient qu'une influence limitée s'ils entraient en conflit avec le principe de la légalité. Le statut fiscal du 25 avril 2018 octroyé à la recourante était fondé sur le fait qu'elle avait pour but de fournir toutes prestations et conseils aux entreprises et non de gérer son propre patrimoine. Le point 6 dudit ruling précisait expressément qu'une reconsidération du régime fiscal était possible en tout temps si l'activité effectivement déployée s'écartait de celle décrite dans le courrier de demande d'obtention du statut de société auxiliaire.

L'argumentation de la recourante au sujet du gain réalisé sur la vente de la participation « C\_\_\_\_\_ » perdait toute pertinence, dans la mesure où elle ne remplissait pas, pour l'année 2016, les conditions donnant droit au statut de société auxiliaire. Le gain en capital réalisé sur ladite vente avait été, à juste titre, imposé.

22) La recourante a ensuite persisté dans ses conclusions.

L'ATA/486/2011 précité ne pouvait pas lui être transposé car la société concernée par cet arrêt n'avait jamais exercé une quelconque activité commerciale, en Suisse ou à l'étranger, vu qu'elle gérait son propre patrimoine en tant que société à but holding mais sans statut fiscal idoine. Cet arrêt ne traitait pas du traitement fiscal du produit de l'activité de gestion de fortune propre d'une société auxiliaire, contrairement à l'avis de l'AFC qui serait au surplus contraire au texte des art. 28 al. 3 et 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM.

23) L'AFC a maintenu sa position, sans dupliquer.

24) Sur ce, 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. 7 al. 2 loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 consid. 4a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). En l'espèce, trouvent en particulier application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ainsi que la

---

loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), dans leur teneur en vigueur en 2016, période fiscale en cause.

3) Tout d'abord, il convient d'écarter le grief de constatation inexacte ou incomplète des faits par le TAPI, dans la mesure où la chambre de céans a retenu les faits pertinents à l'issue du présent litige dans la partie en fait exposée plus haut. Ce faisant, elle a admis deux des cinq critiques de la recourante, mentionnant son courrier du 15 novembre 2018 et tenant compte de l'application du privilège fiscal lié au statut de société auxiliaire à sa taxation de 2013 compte tenu du délai de tolérance octroyé. En revanche, les courriers invoqués de fin 2020 ne sont pas déterminants. La taxation de 2016 n'intègre pas ledit avantage fiscal malgré le commentaire contradictoire qui y figure. Quant à la déclaration fiscale « rectifiée » de 2016, la contribuable y a annoncé un bénéfice net de CHF 750'742.-, qui serait selon elle non imposable dans le canton en raison de l'art. 23 aLIPM.

4) La principale question litigieuse consiste à déterminer si la recourante peut bénéficier du statut de société auxiliaire prévu par les anciens art. 28 al. 4 LHID et 23 LIPM, afin d'obtenir l'exonération fiscale du gain en capital réalisé en 2016 sur la vente de ses actions de la société « C\_\_\_\_\_ », s'élevant à CHF 865'630.-.

a. L'art. 28 LHID régit le calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales pour les cas particuliers, en précisant à son al. 6 qu'il ne peut être prévu d'autres dérogations au régime ordinaire du calcul de l'impôt.

Selon l'ancien art. 28 al. 3 LHID, les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit : a) le rendement des participations au sens de l'al. 1, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt ; b) les autres recettes de source suisse sont imposées de façon ordinaire ; c) les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse ; d) les charges justifiées par l'usage commercial, en relation économique avec des rendements et des recettes déterminés, doivent être déduites de ceux-ci en priorité. Les pertes subies sur des participations au sens de la let. a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés à la let. a. Cette réglementation est reprise à l'ancien art. 23 al. 1 LIPM, complété par ses al. 2 à 4 pour la question de la déduction prévue à la let. d précitée.

À teneur de l'ancien art. 28 al. 4 LHID, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice conformément à l'al. 3. Les autres recettes de source étrangère, mentionnées à l'al. 3 let. c, sont imposées selon l'importance de l'activité

commerciale exercée en Suisse. Son pendant au niveau cantonal est l'art. 23 al. 1 aLIPM.

L'al. 1 de l'art. 28 LHID, toujours en vigueur, dispose que lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou possède une participation représentant une valeur vénale d'au moins un million de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net total (phr. 1). L'art. 21 al. 1 LIPM reprend cette norme.

b. Les al. 3 et 4 de l'ancien art. 28 LHID réglementaient le statut des sociétés de domicile, d'administration ou de base, appelées aussi sociétés auxiliaires. Ces sociétés se caractérisaient, selon le Tribunal fédéral, par le fait qu'elles étaient implantées en Suisse où elles avaient une activité essentiellement administrative, tandis que leur activité économique (commerciale) produisait ses effets à l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_420/2009 du 4 décembre 2009 consid. 2.1).

c. Dans l'ATA/486/2011 du 27 juillet 2011, la chambre administrative a dû trancher la question de savoir si une société auxiliaire visée par l'art. 23 al. 1 aLIPM était tenue d'exercer une activité commerciale à l'étranger pour bénéficier du traitement fiscal privilégié. Dans cette affaire, il s'agissait d'une société dont le but était la prise de participation et la détention d'actions de sociétés exerçant leurs activités dans le domaine du négoce et de l'investissement en tant que société holding ; elle ne pouvait plus prétendre au statut de société holding au sens de l'art. 22 aLIPM, dont elle avait bénéficié pendant deux ans.

La chambre administrative y a répondu par l'affirmative sur la base des éléments exposés ci-après, précisant que la société auxiliaire devait exercer « dans tous les cas une activité commerciale réelle à l'étranger, celle-ci pouvant néanmoins déployer des effets en Suisse, pour autant que cette activité ne dépasse pas 30 % de la marge commerciale brute » (consid. 9a). Comme la société en cause poursuivait, à la suite de la perte de son statut de holding, une activité se limitant principalement à gérer ses participations et à faire gérer, par un tiers à l'étranger qu'elle supervisait, un portefeuille de titres dont elle était propriétaire, elle n'exerçait aucune activité commerciale, ni en Suisse ni à l'étranger. N'exerçant qu'une activité « d'administration », elle ne remplissait pas les conditions de l'art. 23 al. 1 aLIPM (consid. 9b et 9c). Elle ne pouvait ainsi pas bénéficier du statut de société auxiliaire.

À Genève, la tolérance de l'activité commerciale exercée en Suisse par rapport à l'activité exercée à l'étranger était de 30 % de la marge commerciale brute (ATA/486/2011 précité consid. 6). Selon les travaux préparatoires de la

LIPM, entrée en vigueur en 1995, l'art. 23 al. 1 aLIPM, dont la teneur d'alors ne faisait pas expressément référence à l'exercice d'une activité commerciale à l'étranger, visait « les sociétés qui, tout en étant basées à Genève, ne déplo[yaient] pas d'activité commerciale sur sol suisse, mais qui serv[ai]ent de base administrative, de centre de communication d'ordres, de point de contact ou encore de centre de gestion des liquidités d'un groupe multinational ». La raison d'être de leur imposition privilégiée était de « fixer à Genève des entités qui en temps ordinaire n'auraient pas de raisons particulières de s'[y] établir plutôt qu'en un autre emplacement offrant les mêmes facilités logistiques et financières, [la] charge fiscale modérée [étant pour ces entités] un critère important [du] choix de leur emplacement » (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1994, 34/IV, p. 3883 ; ATA/486/2011 précité consid. 5).

Dans un cas zurichois, la juridiction cantonale avait rappelé que le privilège fiscal n'était destiné qu'à des sociétés qui entretenaient des relations économiques avec l'étranger et qui, de ce fait, pourraient être soumises à une double imposition. D'après la comptabilité de la société en cause, une large majorité de ses actifs provenaient de liquidités, de créances et de prêts à l'encontre de filiales suisses ou des actionnaires. En raison de son manque de relations avec l'étranger, elle ne pouvait donc pas invoquer le statut de société de domicile (RDAF 2010 II 568 ; ATA/486/2011 précité consid. 8).

Raphaël GANI distinguait les sociétés de domicile, les sociétés d'administration et les sociétés auxiliaires (ou de base) de la manière suivante. Les sociétés de domicile étaient établies sans infrastructure en Suisse et n'exerçaient aucune activité commerciale dans ce pays. Les sociétés d'administration exerçaient une activité purement administrative, à l'exclusion de toute activité commerciale, toute activité de vente – même exclusivement à l'étranger – leur étant interdite. Contrairement aux sociétés de domicile et d'administration, les sociétés auxiliaires (ou de base) exerçaient une activité commerciale réelle en déployant ses effets essentiellement à l'étranger. Il s'agissait le plus souvent de sociétés de vente, distribuant des produits provenant de fournisseurs étrangers et revendus à des acheteurs également étrangers. D'autres activités (holding, financières, quartier général) venaient fréquemment se greffer sur l'activité commerciale. Une activité commerciale effective en Suisse était tolérée tant qu'elle restait secondaire et accessoire, les revenus de sources suisses ne devant généralement pas excéder 20 % des revenus totaux (Raphaël GANI, Un quinquennat dans l'imposition directe des personnes morales [chronique de jurisprudence 2005-2009] in RDAF II 1998 277 ; ATA/486/2011 précité consid. 9).

d. Selon le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_379/2015 du 29 mars 2016), les sociétés auxiliaires (« gemischte Gesellschaften ») au sens de l'art. 28 al. 4 aLHID devaient exercer une activité commerciale à l'étranger,

contrairement aux sociétés holding visées par l'art. 28 al. 2 aLHID et aux sociétés d'administration (« Verwaltungsgesellschaft ») régies par l'art. 28 al. 3 aLHID. Ces deux derniers types de société pouvaient exercer une activité commerciale à l'étranger, mais elles n'y étaient pas obligées par la loi (consid. 2.3.5). Le Tribunal fédéral rappelait que, d'un point de vue historique et téléologique, l'idée était d'éviter une double imposition internationale et de cibler principalement les sociétés ayant un lien avec l'étranger (« mit Auslandbezug » ; consid. 2.3.6 et les références citées). Dans la plupart des cas, la société d'administration exerçait, en plus de son activité administrative en Suisse, aussi une activité commerciale à l'étranger (consid. 2.3.8). L'art. 28 al. 3 aLHID laissait une large marge d'appréciation aux cantons à qui il revenait de fixer les limites dans le droit cantonal (consid. 2.4).

Le Tribunal fédéral a constaté, sans trancher la question, des réponses cantonales différentes à la question de savoir si une société exerçant une pure activité de gestion de fortune (« reine Vermögensverwaltung ») qui n'était liée à aucune activité commerciale pouvait être considérée comme une société au sens de l'art. 28 al. 3 aLHID. Cela semblait être suffisant pour les cantons de Bâle-Campagne et d'Argovie, mais pas pour ceux de Berne et de Zurich (consid. 2.5.2).

e. Selon les travaux préparatoires de la LHID, les sociétés holding « pures » sont des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives qui s'occupent durablement et exclusivement, ou principalement, de l'administration de participation. Les sociétés de domicile sont en général des sociétés qui ont leur siège en Suisse mais qui n'y exercent aucune activité commerciale, leurs tâches consistant essentiellement à exécuter des travaux administratifs pour l'ensemble des entreprises d'un groupe généralement étranger. Ces deux types de sociétés ainsi que les autres sociétés de services (sociétés d'exploitation de brevets et licences, sociétés de facturation) doivent être distinguées des sociétés de participation visées par l'art. 28 al. 1 aLHID (Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du Conseil fédéral du 25 mai 1983, ci-après : Message sur l'harmonisation fiscale, in FF 1983 III 1 p. 65 s, n. 147.6 et 147.7). Les travaux préparatoires précisent que le privilège fiscal pour les sociétés holding pures (art. 28 al. 2 aLHID) n'est pas supprimé si le pourcentage minimal pour avoir ce statut (fixé à 70 % par rapport à tous ses actifs ou au rendement total) descend « passagèrement » au-dessous de 70 % « pour une raison économiquement valable » (Message sur l'harmonisation fiscale in FF 1983 III 1 p. 124 s).

Au sujet du privilège fiscal dit « de domicile » (art. 28 al. 3 aLHID) applicable aux sociétés qui n'exercent une activité commerciale qu'à l'étranger, lesdits travaux préparatoires soulignent que le compte de résultat de la société de

domicile doit être divisé en trois colonnes distinctes. La première concerne les revenus de participations suisses et étrangers, y compris les gains en capital et les bénéfices de réévaluation sur ces participations. La seconde porte sur les autres rendements suisses et la troisième sur les autres revenus étrangers (Message sur l'harmonisation fiscale in FF 1983 III 1 p. 126 s).

f. Dans un document du 12 décembre 1994, intitulé « Information n° 4/94, imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires, nouvelles règles applicables dès le 1<sup>er</sup> janvier 1995 » et adressé aux associations professionnelles, l'AFC a émis des directives sur le traitement fiscal des sociétés holding et des sociétés auxiliaires au sens des anciens art. 22 ss LIPM. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés auxiliaires, ces directives distinguaient entre les revenus de source suisse, ceux de source étrangère, les dividendes ainsi que les plus-values et moins-values. Parmi les revenus de source étrangère, elle différenciait les revenus commerciaux des revenus financiers, qui étaient imposés à des taux différents (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 7c).

g. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4 ; ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 9a).

h. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 9b).

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une

certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 9b).

- 5) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'activité commerciale de la recourante se déploie entièrement à l'étranger et non en Suisse, de sorte que la question de la répartition géographique de son activité ne se pose pas. En revanche, est litigieux l'exercice d'une telle activité en 2016. Le présent litige soulève la question du moyen de preuve permettant d'établir l'existence d'une activité commerciale (ici à l'étranger), étant précisé qu'il s'agit d'une condition légale nécessaire, au regard des dispositions topiques précitées et de la jurisprudence susmentionnée, pour prétendre au statut de société auxiliaire. De plus, seul ce statut est revendiqué par la recourante, à l'exclusion de ceux prévus aux al. 2 (société holding) et al. 3 (société d'administration) de l'art. 28 LHID, dans sa teneur de 2016.

a. La recourante s'oppose au fait de prendre en compte son compte de pertes et profits (compte de résultat), en particulier l'absence de produits résultant de la rubrique intitulée « Produits des prestations de service », pour l'année 2016, considérant que la loi ne prévoit pas, à titre de condition, « un résultat [positif] découlant de l'activité [commerciale] » et que la présence d'une activité commerciale effective doit s'apprécier sur la durée, en fonction du but de la société et de l'ensemble des activités développées depuis sa création en 2010. Selon elle, l'absence de revenus issus de l'activité commerciale ne signifie pas que celle-ci ne s'est pas déployée, comme le démontreraient les frais de voyage encourus en vue de la recherche de nouveaux mandats à l'étranger.

b. Il convient en premier lieu de constater que les services de conseil fournis par la recourante le sont en échange d'une rémunération. Il va ainsi de soi que cet élément est propre à établir l'existence d'une activité économique et qu'il doit figurer dans ses comptes. La question est de savoir s'il s'agit d'un élément nécessaire, le cas échéant s'il existe d'autres moyens de preuve, tout aussi objectifs et fiables que l'établissement du compte de pertes et profits, pour démontrer le fait que la société exerce effectivement une activité commerciale.

En deuxième lieu, il sied de rappeler que le privilège fiscal de l'art. 28 al. 4 aLHID est un élément réduisant, voire supprimant, la charge fiscale de la contribuable en Suisse, de sorte qu'il lui revient de l'établir conformément aux règles du fardeau de la preuve susmentionnées.

En outre, le droit fiscal est soumis aux principes de périodicité et de déterminance. Selon le principe de périodicité, ancré à l'art. 31 LHID, l'impôt sur le bénéfice est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (al. 1). Celle-ci correspond à l'exercice commercial (al. 2 phr. 1). Chaque année, exceptée l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats (al. 2 phr. 2). Le principe de la

périodicité de l'impôt impose d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui y trouve son origine (ATF 137 II 353 consid. 6.4.2). Selon le principe de déterminance (ou de l'autorité du bilan commercial), les comptes, et notamment le compte de résultats, établis conformément aux règles du droit commercial (ou comptable), lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (ATF 137 II 353 consid. 6.2). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable qui est tenu par sa comptabilité (autorité formelle du droit comptable ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1 et la référence citée). Ce principe trouve son fondement à l'art. 31 al. 3 LHID (pendant de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD et concrétisé à l'art. 12 let. a LIPM), à teneur duquel le bénéfice net imposable est fixé sur la base du résultat de la période fiscale.

Enfin, le principe de la capacité contributive garanti à l'art. 127 al. 2 Cst. ne peut s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4).

c. En l'espèce, la contribuable n'avance ni une raison « économiquement valable », dûment établie, à l'instar de ce que le Message sur l'harmonisation fiscale suggère pour les sociétés holding devant détenir « durablement » des participations, ni ne propose un moyen de preuve susceptible de démontrer, de manière univoque, l'exercice d'une activité commerciale en dépit de l'absence de produits et de la présence de revenus financiers qui sont significatifs en 2016 du fait de la vente de ses actions « C\_\_\_\_\_ ».

L'argument des frais de « déplacement de collaborateurs à l'étranger en vue de rechercher des mandats » laisse tout d'abord entendre qu'il existerait plusieurs collaborateurs dans la société, alors que celle-ci a toujours indiqué ne pas avoir de personnel hormis son ayant droit économique domicilié à l'étranger. De plus, les frais de voyage et de déplacement constituent une catégorie des charges d'exploitation, et non une charge spécifiquement liée à son activité de conseil, désignée sous les termes de « charges des prestations de service » dans sa comptabilité. Or, cette rubrique spécifique n'est plus mentionnée dans les comptes de pertes et profits de 2015, de 2016 et de 2017, alors qu'elle l'est dans celui de 2014 même si sa valeur est nulle et qu'elle s'élève à CHF 49'020.- en 2013. L'absence de charges spécifiques à l'activité de conseils ne tend pas à corroborer la thèse de la recourante, selon laquelle elle a continué à exercer son activité économique malgré l'évolution négative de ses revenus commerciaux. Ceux-ci ont passé de CHF 90'510.- en 2013, à CHF 24'510.- en 2014 puis à 0.- en 2015 et 2016 avant d'atteindre CHF 15'070.28 en 2017, étant précisé que la contribuable dispose également de revenus financiers, en particulier depuis 2015 de ceux issus de la vente de ses titres.

Par ailleurs, le seul argument des frais de voyage et de déplacement ne peut être in casu considéré suffisant pour établir une activité commerciale effective de la recourante, vu la baisse continue des produits commerciaux depuis 2013 sans motivation particulière liée à une raison « économiquement valable », l'absence complète de revenus tirés de son activité de conseils en 2015 et 2016 et la concomitance temporelle de cette évolution négative avec l'apparition d'une nouvelle source de revenus tirés de la gestion de sa fortune mobilière depuis 2015. De plus, si la société n'encourt pas de frais de voyage et de déplacement en 2012 lorsque ses produits commerciaux s'élèvent à CHF 475'848.80, lesdits frais se montent à environ CHF 10'000.- en 2013 lorsque les produits commerciaux sont d'environ CHF 90'000.-. Ces frais se situent dans une fourchette similaire, entre environ CHF 16'000.- et CHF 18'700.- en 2014 respectivement en 2016, que les produits commerciaux soient de CHF 24'510.- comme en 2014 ou nuls comme en 2016. Il en va de même pour 2015 et 2017, la fourchette desdits frais se trouvant entre environ CHF 21'000.- en 2017 et CHF 25'700.- en 2015 alors que les produits commerciaux sont nuls en 2015 et de CHF 15'070.28 en 2017.

Dans ces circonstances, la présence de frais de déplacement, attribués par hypothèse à l'ayant droit économique, ne suffit pas à démontrer l'existence d'une activité commerciale effective en 2016, ce d'autant plus que celle-ci ne se concrétise pas de manière chiffrée par la perception d'une rentrée d'argent pendant deux années consécutives et ce après deux années de faibles revenus commerciaux.

d. Concrètement, le problème de la contribuable n'est pas lié à l'obligation d'effectuer sa déclaration fiscale chaque année conformément à sa comptabilité. Il résulte de la survenance de la vente d'actions – source d'un revenu important – lors d'un exercice ne comptabilisant aucun revenu commercial. Comme elle l'explique dans son recours, l'imposition de revenus tirés de son activité commerciale n'est pas problématique puisqu'ils sont nuls, étant rappelé qu'aucune partie ne remet en cause le fait que l'activité commerciale se déploie à l'étranger et que donc elle ne retire pas, de ce fait, des revenus de source suisse. Elle se plaint en revanche de l'impossibilité de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale de son gain en capital de CHF 865'630.-, alors que son activité économique a déjà généré des revenus pendant plusieurs années depuis sa création en 2010 et qu'elle subit une période creuse durant une période limitée à deux ans (2015 et 2016), avec la perspective de nouveaux revenus commerciaux concrétisés dans son compte de pertes et profits de 2017.

Cet argument soulève en réalité la question du délai de tolérance, fixé à un an à Genève. Cette durée tient compte, de manière appropriée, à la fois de la réalité économique d'une société et des principes fiscaux susévoqués. Elle ne prive pas la société des avantages fiscaux liés au statut de société auxiliaire lorsqu'il s'agit de la première année, dérogeant ainsi aux conditions légales

pourtant nécessaires à l'octroi dudit privilège fiscal sur une durée limitée, ce qui traduit le caractère exceptionnel du délai de tolérance et justifie sa durée d'un an. Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue que la société, qui ne peut ignorer sa situation financière, a la maîtrise du moment de la vente de sa fortune mobilière.

De plus, l'AFC lui avait déjà communiqué, en octobre 2014, lors de la notification de sa taxation 2013, qu'elle lui accordait un délai de tolérance d'un an au motif que les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire n'étaient pas remplies en 2013, ce qui n'a pas été contesté par la recourante. Elle n'a pas non plus bénéficié du privilège fiscal lié à ce statut pour la taxation 2014, notifiée en juin 2015, ce qu'elle n'a pas non plus remis en cause. Son compte de pertes et profits de 2015 mentionne l'absence de produits des prestations de service, tandis que cette rubrique disparaît de son compte de pertes et profits de 2016. Celui-ci ne fait plus aucunement mention d'une activité commerciale, puisque tant la rubrique « produits des prestations de service » que celle « charges des prestations de service » y ont été supprimées. Le commentaire contradictoire figurant dans l'avis de taxation 2016 n'y change rien dans la mesure où celle-ci n'a concrètement pas tenu compte du privilège fiscal lors de cette taxation. Par ailleurs, cette absence totale de revenus tirés de l'activité de conseils coïncide avec l'apparition d'une nouvelle source de revenu de nature financière, sous la nouvelle rubrique intitulée « produits sur vente [de] titres » de ses produits financiers.

Dans ces circonstances, il n'y a pas de raison d'accorder en 2016 un délai de tolérance d'un an à la recourante pour lui permettre de bénéficier du privilège fiscal associé au statut de société auxiliaire. En outre, il résulte des éléments précités que ni le but, ni les activités précédentes de la société ne sont, à tout le moins pour l'année fiscale 2016, suffisants pour démontrer, de manière objective et fiable, l'existence d'une activité commerciale effective en 2016. À l'inverse, sa comptabilité, soumise à des règles de droit commercial complétées par des règles correctrices de droit fiscal, vise à donner une image reflétant, de manière la plus précise possible, sa situation financière, de sorte qu'il s'agit d'un élément de preuve important et fiable.

e. Au vu de ces considérations, et bien qu'une activité commerciale implique par essence une durée et puisse traverser des périodes plus ou moins fructueuses, il ne peut être reproché au TAPI de s'être fondé sur le compte de pertes et profits de la recourante de 2016 pour établir qu'elle n'a pas eu d'activité commerciale effective au cours de cette période fiscale. C'est donc à juste titre que le TAPI a refusé de mettre en 2016 la recourante au bénéfice du statut de société auxiliaire au sens des art. 28 al. 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

La classification des revenus en trois catégories conformément aux art. 28 al. 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM, invoquée par la recourante, présuppose l'existence d'une activité commerciale effective exercée principalement à l'étranger,

condition nécessaire à l'octroi du statut de société auxiliaire. Cette classification est donc une conséquence de l'application de ce statut pour déterminer l'imposition des revenus perçus. Elle n'est dès lors pas pertinente in casu, en l'absence d'une activité commerciale effective.

Au surplus, la recourante ne démontre pas non plus que soit réalisée l'une de trois conditions posées par l'art. 28 al. 1 LHID respectivement l'art. 21 al. 1 LIPM, pour pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale au sens de la let. a de l'art. 28 al. 3 aLHID (auquel renvoie l'art. 28 al. 4 aLHID) et de l'art. 23 al. 1 aLIPM. En effet, l'extrait bancaire dont elle se prévaut (pièce n° 22 de son chargé de pièces devant le TAPI) indique le versement de la somme de GBP 897'993.90 à un taux de GBP 0.90, soit un montant inférieur à CHF 1 million. Sur ce point, le recours est également rejeté.

6) Enfin, il reste à examiner si la recourante peut tirer un droit du ruling accordé le 25 avril 2018 pour une période de cinq ans dès 2015, lui permettant ainsi de bénéficier de l'exonération fiscale sollicitée.

a. Un « ruling » fiscal est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Les « rulings » sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale ; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 141 I 161 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.1).

Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références citées).

b. En l'espèce, malgré la confusion que peut susciter l'octroi du ruling du 25 avril 2018, suivi des positions contraires, adoptées en mai et octobre 2018 puis en novembre 2019, par l'AFC en lien avec la taxation de 2016, il n'en demeure pas moins que la quatrième des cinq conditions, cumulatives, susmentionnées n'est en l'espèce pas réalisée, comme le relève à raison le TAPI.

Le premier ruling accordé à la contribuable date de 2010 et n'est valable que jusqu'à 2014. Son renouvellement a seulement été sollicité en juillet 2017, au moment de l'établissement de ses comptes 2016. Ainsi, aucune décision de la société prise pendant la période fiscale litigieuse de 2016 n'a pu l'être sur la base du second ruling accordé en avril 2018. Le fait que la contribuable se soit attendue à voir le premier ruling perdurer lors des cinq années suivantes, soit de 2015 à 2019, n'y change rien, malgré l'octroi du second ruling d'avril 2018 et le fait que l'AFC était déjà en possession de son compte de pertes et profits de 2016. Contrairement à ce qu'elle soutient, la poursuite de son activité et le maintien de son assujettissement en Suisse pour l'année 2016 n'ont pas pu se fonder sur le ruling octroyé en avril 2018, mais tout au plus uniquement sur son expectative vu l'avantage fiscal qui y est associé. Par ailleurs, la recourante n'était pas sans savoir que son statut de société auxiliaire avait déjà été remis en cause deux fois par l'AFC, lors des taxations de 2013 et de 2014, notifiées en octobre 2014 et juin 2015, comme évoqué plus haut. Elle ne peut dès lors être suivie lorsqu'elle prétend n'avoir eu aucune raison de douter de l'application de ce statut à la taxation litigieuse de 2016.

Par conséquent, la recourante ne peut pas bénéficier de l'exonération fiscale sollicitée sur la base du ruling du 25 avril 2018. Sur ce point, le recours est aussi rejeté. Le jugement du TAPI doit donc être confirmé.

- 7) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (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 26 mars 2021 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 février 2021 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

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 Jean-Frédéric Maraia et Me Julien Witzig, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :