RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2211/2020-ICC **ATA/557/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 mai 2022

4ème section

dans la cause

A_____ SA
représentée par Me Per Prod'Hom, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2021 (JTAPI/1265/2021)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2015 à 2019, et plus particulièrement les conditions d'application du statut holding au sens des art. 22 et 34 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en vigueur lors de ces années.

2) A_____ SA (ci-après : A_____ SA) est une société anonyme inscrite depuis le 31 janvier 2003 au registre du commerce de Genève, canton dans lequel elle a son siège.

Elle a pour but l'achat, la détention, la vente et la location de biens immobiliers (s'agissant de biens immobiliers situés en Suisse, ceux-ci doivent avoir une affectation exclusivement commerciale) ainsi que la prise, l'administration et le financement de participations, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises suisses ou étrangères (étant précisé que la société ne peut détenir en Suisse que des participations dans des sociétés immobilières à affectation exclusivement commerciale).

Auparavant, soit avant le 24 janvier 2020, elle avait pour but l'administration et le financement de participations, dans le respect de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger du 16 décembre 1983 (LFAIE - RS 211.412.41).

3) Le 19 octobre 2015, A_____ SA a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) l'application en sa faveur du statut de société holding « pure », dès la période fiscale 2014.

4) Le 2 août 2016, l'AFC-GE lui a reconnu le statut de holding au plan cantonal et communal, pour autant que les conditions fixées par son information n° 8/2003 du 18 juillet 2003, intitulée « Reconnaissance et imposition des sociétés holdings » (ci-après : information n° 8/2003), soient respectées. Il lui était pour le surplus précisé que depuis le 1er janvier 2011, seules les participations détenues à hauteur de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social qualifiaient en tant que participation au sens de l'art. 22 LIPM, qu'une analyse des conditions serait effectuée chaque année et que si celles-ci ne devaient plus être remplies, elle serait imposée selon les règles ordinaires.

Déclarations fiscales

5) a. Dans sa déclaration fiscale 2015 du 29 septembre 2016, A_____ SA a mentionné un capital propre imposable de CHF 32'394'036.-. Selon son bilan au 31 décembre 2015, l'actif (CHF 32'613'987.92) se répartissait notamment en titres (CHF 5'002'297.18), prêt à sa société-mère (CHF 17'780.85) et

participations (CHF 11’735’657.-). Selon le « compte de profits et pertes », la contribuable avait réalisé des produits financiers de CHF 196’173.75, des intérêts sur prêt de CHF 27’400.45 et aucun rendement de participations (dividendes). Le total des recettes s’élevait à CHF 223’574.20.

b. Le 20 juillet 2018, faisant suite à une demande de renseignements de l’AFC-GE du 6 juin 2018 et son rappel du 17 juillet 2018, la contribuable a indiqué que ses participations se composaient d’une participation dans C_____ Investments Ltd (ci-après : C_____) (de 100% pour CHF 11’688’769.-) et d’une participation dans B_____ Properties Ltd (ci-après : B_____) (CHF 46’888.-). Le poste « Titres », pour un montant de CHF 5'002'297.-, concernait un investissement dans un fond de placement.

6) a. Selon la déclaration fiscale 2016 du 8 août 2017, le capital propre et le bénéfice net imposables dans le canton étaient respectivement de CHF 39’411’816.- et CHF 6’973’414.-. À teneur du bilan au 31 décembre 2016, l’actif (CHF 39’807’456.84) était notamment composé de titres (CHF 29’523’171.24), d’un prêt à sa société-mère (CHF 10’941.15) et d’une participation dans B_____ (CHF 46’888.-). Le « compte d’exploitation des immeubles au 31 décembre 2016 » indiquait un dividende de liquidation de CHF 5’868’133.31 et un total de produits de CHF 9’017’966.36.

b. Le 10 février 2018, faisant suite à une demande de renseignements de l’AFC-GE du 11 décembre 2017 et son rappel du 29 janvier 2018, la contribuable a produit notamment l’annexe I de sa déclaration fiscale, en précisant que la société liquidée en 2016 ayant distribué un dividende de liquidation était C_____.

c. Le 21 janvier 2020, A_____ SA a informé l’AFC-GE vouloir apporter une correction à sa déclaration fiscale, la référence au bénéfice ICC sous le statut de société holding ayant été omise à la page « Bénéfice net » alors que cette référence avait été correctement mentionnée au sujet du capital imposable. Elle a ainsi indiqué sous la rubrique « bénéfice net non imposable dans le canton au sens des dispositions de l’art. 22 ou 23 LIPM (selon annexe M) » de CHF 6’973’414.-, un bénéfice net imposable dans le canton de zéro et a biffé la « réduction de l’impôt pour participation ayant une influence déterminante au sens des dispositions des articles 21 LIPM, 69 et 70 LIFD (selon annexe I) », qui était auparavant de 83,582 %. Elle a aussi fait valoir les raisons pour lesquelles son statut fiscal de holding était applicable.

7) a. Dans ses déclarations fiscales 2017 des 14 et 23 mai 2018, la contribuable a fait état d’un capital propre et d’un bénéfice net imposables dans le canton de respectivement CHF 43’242’373.- et CHF 7’330’557.-. À teneur de son bilan au 31 décembre 2017, l’actif (CHF 47’861’918.73) se répartissait notamment en titres (CHF 35’189’049.74 ; le nom des sociétés était indiqué), prêt à sa société-

mère (CHF 11'051.80) et participation dans B_____ (CHF 46'888.-). Le « compte d'exploitation au 30 novembre 2017 » indiquait un dividende de liquidation de CHF 2'002'424.46 et un total de produits de CHF 8'375'790.28.

b. Le 21 janvier 2020, la contribuable a informé l'AFC-GE vouloir apporter deux corrections à sa déclaration fiscale. L'annexe I faisait état de plusieurs bénéfices en capital sous la rubrique déduction pour participation. À son avis, ces gains en capital résultant de revalorisations ne qualifiaient pas pour la réduction pour participation. De plus, la référence au bénéfice ICC sous le statut de société holding avait été omise à la page « Bénéfice net » alors que cette référence avait été correctement mentionnée au sujet du capital imposable. Elle a ainsi indiqué un « bénéfice net non imposable dans le canton au sens des dispositions de l'art. 22 ou 23 LIPM (selon annexe M) » de CHF 7'330'557.-, un bénéfice net imposable dans le canton de zéro et a biffé la « réduction de l'impôt pour participation ayant une influence déterminante au sens des dispositions des articles 21 LIPM, 69 et 70 LIFD (selon annexe I) », qui était auparavant de 36,564 %. Elle faisait aussi valoir les raisons pour lesquelles son statut fiscal de holding était applicable.

8) Dans sa déclaration fiscale 2018 du 19 août 2019, complétée le 4 mai 2020, A_____ SA a fait état d'un capital propre et d'un bénéfice net imposables dans le canton de respectivement CHF 50'101'614.- et nul (CHF -1'796'416.-). À teneur de son bilan au 31 décembre 2018, l'actif (CHF 56'442'709.02) se répartissait notamment en titres (CHF 38'738'269.53 ; le nom des sociétés était indiqué), prêts à D_____ SA (CHF 4'558'793.-) et à sa société-mère (CHF 11'163.85) ainsi qu'en deux participations (CHF 6'255'924.97), l'une dans E_____ (CHF 1'193'099.97) et l'autre dans D_____ SA (CHF 5'062'825.-). Le « compte d'exploitation au 31 décembre 2018 » indiquait un dividende de liquidation de CHF 256'494.42 et un total de produits de CHF 9'361'530.67, dont CHF 620'521.96 de produits exceptionnels.

9) Dans sa déclaration fiscale 2019 du 8 avril 2020, la contribuable a fait état d'un capital propre et d'un bénéfice net imposables dans le canton de CHF 53'181'148.- respectivement nul (CHF -3'079'580.-). À teneur du bilan au 31 décembre 2019, l'actif (CHF 62'359'209.43) se répartissait notamment en titres (CHF 47'107'155.32), prêts à sa société-mère (CHF 11'277.05) et à D_____ SA (CHF 5'519'926.20) ainsi qu'en deux participations (CHF 7'046'284.97), l'une dans E_____ (CHF 1'983'459.97), l'autre dans D_____ SA (CHF 5'062'825.-). Le « compte de résultat au 31 décembre 2019 » faisait état d'un dividende de F_____ (CHF 110'429.-), d'intérêts sur prêts liés à la participation D_____ SA (CHF 47'633.-) ainsi que d'un total de produits de CHF 4'588'422.09, dont CHF 1'265'888.25 de produits exceptionnels.

Bordereaux de taxation

10) Par bordereau du 31 octobre 2019 (année 2015), l'AFC-GE a taxé la contribuable sur la base du montant déclaré. Aucun impôt sur le bénéfice n'était dû. S'agissant de l'impôt sur la fortune, la contribuable a été imposée au taux ordinaire et non sur celui privilégié applicable aux sociétés au bénéfice du statut holding.

11) Par bordereaux du 7 septembre 2020 (années 2016 à 2019), l'AFC-GE a repris les montants déclarés pour fixer les bénéfice et capital imposables, hormis pour le bénéfice imposable de 2018, qu'elle a fixé à CHF 1'796'416.-, et celui de 2019, arrêté à CHF 3'079'580.-.

Pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice, l'AFC-GE a appliqué un taux de base de 10 % et un taux de 83,854 %, pour l'année 2016, relatif à la réduction pour participations. Le taux retenu a été de 37,562 % pour l'année 2017, et de 33,203 % pour 2019. Aucun impôt sur le bénéfice n'a été retenu pour l'année 2018. Quant au calcul de l'impôt sur le capital, il a été effectué en appliquant le taux de base ordinaire et non celui réduit des sociétés holding.

Dans tous les avis de taxation accompagnant ces bordereaux, il était enfin précisé que les participations devaient représenter 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de la société détenue (droits patrimoniaux) pour être considérées comme participations qualifiées. Ainsi donc, contrairement à ce qui était le cas en matière de réduction pour participations, les participations ayant une valeur vénale d'au moins un million et représentant moins de 10 % du capital-actions ou du capital social de la société détenue ne pouvaient pas être considérées comme des participations dans le cadre de l'application du statut de holding.

Réclamations

12) A_____ SA a formé réclamation contre ces bordereaux les 8 novembre et 3 décembre 2019 pour l'ICC 2015 et le 9 octobre 2020 pour les ICC 2016 à 2019.

Elle a conclu à l'annulation des bordereaux contestés en raison du fait que le taux ordinaire avait été appliqué pour l'imposition de l'entier du capital, en lieu et place du taux applicable aux sociétés de holding pures. Pour les années 2016 à 2019, la contribuable a repris cette conclusion et a ajouté que l'annulation des bordereaux se justifiait en raison du fait que le statut de société holding pure n'avait pas été appliqué au niveau de la taxation du bénéfice, en matière d'ICC.

Taxation 2015

13) Par décision du 17 juin 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu la taxation 2015.

La détention de participation inférieure à 10 % du capital-actions ou du capital social de la société détenue (droits patrimoniaux) ne permettait pas à la

société de remplir l'une des conditions permettant de la qualifier de holding (pouvoir de domination).

L'accord de statut de société holding octroyé initialement n'acquérait pas l'obligation d'application, dans la mesure où les conditions pour en bénéficier n'étaient plus réalisées.

14) Par acte du 16 juillet 2020, A_____ SA a interjeté recours à l'encontre de cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à ce que le bordereau litigieux soit annulé et à ce que l'AFC-GE en émette un nouveau en appliquant le taux privilégié lié au statut de société holding, « avec suite de frais et dépens ».

Selon une pratique non écrite de l'AFC-GE, si une société remplissait les conditions de but et de défaut d'activité commerciale, mais que les seuils des deux tiers des actifs pour les participations qualifiées ou des deux tiers des rendements liés à de telles participations n'avaient pas été atteints au cours d'une année transitoire, cela ne remettait en principe pas en cause le statut de société holding pure. Or, elle avait bénéficié en 2014 d'une imposition réduite du capital sur la base du statut fiscal de société holding pure et elle remplissait les conditions pour bénéficier du statut de holding en 2016. L'année 2015, durant laquelle le seuil des deux tiers des rendements des actifs n'avait certes pas été atteint, était ainsi une année transitoire. De plus, la nature de ses activités conduites en 2015 n'était pas fondamentalement différente de celles conduites au cours des années précédentes ou suivantes : elle se limitait à détenir des participations ou d'autres actifs financiers, sans exercer d'activité commerciale. L'AFC-GE avait donc changé sa pratique et aurait dû justifier qu'il existait des motifs sérieux et objectifs pour procéder de la sorte ; si tel n'était pas le cas, A_____ SA devait bénéficier des principes de la bonne foi et de l'égalité de traitement.

Les normes des art. 22 et 34 LIPM, surtout en matière d'imposition du capital, revenaient à considérer le type d'activités de la société sur le long terme et non pas sur la base d'un seul exercice. En effet, l'art. 22 LIPM faisait référence à la notion de gestion « durable de participations », ce qui impliquait d'examiner ces critères sur la base du long terme et non pas par rapport à chaque année particulière. Ainsi, si une société ne recevait pas des dividendes conséquents au cours d'une année particulière, cela ne remettait en pas en cause le fait que sa structure de détention et son activité restait une activité de type holding, de sorte qu'elle devrait toujours bénéficier du taux d'imposition réduit. Dans le cadre de l'interprétation du statut fiscal, il fallait notamment se référer au but de la norme et ainsi vérifier si une divergence occasionnelle au niveau des faits pouvait remettre en cause l'octroi du statut fiscal. Dans ce contexte, un changement durable de circonstances ou par exemple une nouvelle activité commerciale qui serait incompatible avec l'activité holding remettrait en cause l'application de ce statut pour une année particulière. Par contre, le fait que les participations

détenues n'avaient pas distribué des dividendes importants au cours d'une année individuelle et isolée ne devait pas remettre en cause la structure de détention et la manière de taxer le capital d'une société holding continuant à exercer ce type d'activités. En 2014, la contribuable avait reçu des montants importants sous forme de dividendes (CHF 31'600'000.-), ce qui avait fortement augmenté les liquidités, et on ne pouvait pas l'obliger à investir immédiatement dans des titres qualifiés de « participations » uniquement pour satisfaire les critères légaux de la holding ; le choix des investissements adéquats requérait un peu de temps. De plus, ni le statut fiscal du 2 août 2016 ni l'information n° 8/2013 se prononçait sur la question d'une éventuelle application transitoire au cours d'une année intermédiaire.

La remarque de l'AFC-GE, selon laquelle seules les participations de 10 % et plus comptaient pour le calcul des seuils du statut de société holding pure, était erronée. Il fallait aussi inclure les participations d'un million et plus, ainsi qu'il ressortait de l'interprétation de la LIPM et de l'information n° 8/2003. En effet, dans l'information n° 8/2003, le terme « participations » faisait expressément référence à l'art. 20 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), qui incluait les participations égales ou supérieures à 10 % ainsi que les participations égales ou supérieures à un million. Par ailleurs, il était spécifiquement mentionné que lorsqu'une société holding était détenue par un groupe opérationnel ou par une personne morale, les participations de moins de 10 % ne disqualifiaient pas cette structure au sens de la notion de société holding. Dans ce sens, les participations ayant une valeur d'au moins un million étaient acceptés, en référence aux art. 69 LHID et 21 LIPM. À ce titre, A_____ SA était détenue à 100% par G_____ SA. Pour 2015, la question de l'interprétation des participations qu'il fallait inclure dans le calcul du seuil n'était toutefois pas déterminante, car les participations détenues dans C_____ et B_____ représentaient bien 100% du capital de ces participations.

Ce recours a été enregistré sous le numéro de cause A/2211/2020.

15) Le 22 septembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

16) Le 29 septembre 2020, A_____ SA a répliqué, persistant dans ses conclusions. Elle a conclu, subsidiairement, à la suspension du traitement du recours jusqu'à droit connu sur l'année 2016.

La question de savoir s'il fallait inclure, pour l'application du seuil des deux tiers en lien avec des participations, non seulement les participations détenues à raison de 10 % et plus, mais aussi celles d'un million et plus, pouvait rester indécise. En effet, l'AFC-GE avait confirmé sa pratique non écrite et la contribuable avait atteint en 2016 les seuils requis par la législation.

17) Le 6 octobre 2020, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans ses conclusions.

18) Les 30 octobre et 5 novembre 2020, A_____ SA et l'AFC-GE ont maintenu leurs conclusions.

19) Par décision du 21 avril 2021 (DITAI/198/2021), le TAPI a suspendu la procédure A/2211/2020 jusqu'à droit connu sur la taxation 2016 d'A_____ SA.

Taxations 2016 à 2019

20) Par quatre décisions sur réclamation du 20 juillet 2021, l'AFC-GE a maintenu les taxations 2016 à 2019.

La motivation de ces quatre décisions était la même que celle pour la taxation 2015.

21) Par actes datés du 10 et 11 août 2021, A_____ SA a interjeté recours à l'encontre de ces décisions auprès du TAPI, concluant, à chaque fois, à ce que le bordereau litigieux concerné soit annulé et à ce que l'AFC-GE en émette un nouveau en appliquant le taux privilégié lié au statut de société holding, « avec suite de frais et dépens ».

S'agissant de l'année 2016, elle devait être mise au bénéfice du régime holding au motif que ses rendements nets de participations de plus de 10 % ou supérieures à un million aboutissaient à une réduction pour participations, au sens de l'art. 21 LIPM, de 83,582 % [recte : 83,854 % selon l'avis de taxation], soit un pourcentage supérieur à deux tiers des rendements totaux. En outre, C_____ avait distribué un dividende de liquidation de CHF 5'868'133.31, à savoir un « rendement de participation de plus de 10 % », dépassant le niveau de deux tiers les rendements totaux de CHF 7'017'761.-. Il devait en être de même pour la période fiscale 2017, aux motifs que le non-respect des conditions holding n'était que temporaire et qu'elle remplissait les conditions lors de l'année 2018. L'année 2017 était ainsi une année transitoire. En 2018, c'était du fait que ses rendements nets de participations aboutissaient à une réduction pour participations, au sens de l'art. 21 LIPM, de 100%, soit un pourcentage supérieur à deux tiers des rendements totaux. Pour l'année fiscale 2019 enfin, c'était en raison du fait que ses participations de plus de 10 % ou supérieures à un million représentaient un pourcentage supérieur à deux tiers des actifs, soit 77,96 %. 2019 pourrait en outre être une année transitoire, si l'application du statut holding était retenue pour la période fiscale 2018.

Ces quatre recours ont été enregistrés sous le numéro de cause A/2653/2021.

22) Le 19 octobre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. Préalablement, elle a requis la jonction des causes A/2211/2020 et A/2653/2021.

23) Le 25 octobre 2021, A_____ SA a répliqué, persistant dans ses explications et conclusions.

Ainsi qu'exposé dans son recours du 16 juillet 2020, il fallait inclure, pour l'application du seuil des deux tiers en lien avec des participations, non seulement les rendements de participations de 10 % et plus, mais également les dividendes sur des participations d'un million et plus, puis également les plus-values sur les participations de plus d'un million.

Alors qu'elle n'avait pas modifié l'information n° 8/2003, l'AFC-GE arguait qu'elle aurait changé sa pratique en 2011, à la suite d'une décision judiciaire. Outre le fait qu'elle pouvait se prévaloir de sa bonne foi en l'absence de communication d'un éventuel changement de pratique, une analyse de la jurisprudence montrait que l'application des règles mentionnées dans l'information n° 8/2003, s'agissant de l'application du régime holding pour des participations de plus de CHF 1'000'000.- et moins de 10 % du capital social, perdurait après 2011, comme cela ressortait de l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) du 27 mai 2014 (ATA/393/2014).

24) Le 16 novembre 2021, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

25) Par jugement du 13 décembre 2021, le TAPI a joint les causes A/2211/2020 et A/2653/2021 sous le numéro de procédure A/2211/2020 et a rejeté les recours.

L'AFC-GE ne contestant pas que les conditions relatives au but statutaire et à l'absence d'activité commerciale en Suisse étaient réalisées lors des années fiscales en cause, seule restait litigieuse la question de savoir si le total des participations était supérieur aux deux tiers des actifs ou si leur rendement était supérieur aux deux tiers des produits, question qui impliquait préalablement de déterminer l'existence de participations.

Le TAPI ne pouvait suivre A_____ SA lorsqu'elle affirmait qu'il fallait prendre en compte, pour l'application du seuil des deux tiers en lien avec des participations, non seulement les participations détenues à raison de 10 % et plus, mais également celles d'un million et plus.

La possibilité de prendre en compte les participations représentant une valeur vénale d'au moins un million n'était en effet pas mentionnée dans les art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM, mais uniquement au ch. IV 1.2.a de l'information n° 8/2003. Elle ne reposait par conséquent pas sur la loi, qui ne définissait pas la notion de participation ainsi que susmentionné, mais sur une ordonnance administrative, laquelle avait établi une pratique. Ayant adopté cette information, l'AFC-GE était libre, pour autant qu'elle respecte les principes constitutionnels, en particulier ceux de la bonne foi et de l'égalité de traitement, de la révoquer et, a

fortiori, de s'en écarter, ce qu'elle avait fait pour des motifs qui n'apparaissaient pas arbitraires. Elle l'avait pour le surplus indiqué à A_____ SA dans le statut fiscal du 2 août 2016, y spécifiant que seules les participations détenues à hauteur de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social qualifiaient en tant que participation au sens de l'art. 22 LIPM depuis le 1er janvier 2011. Le fait que l'AFC-GE n'ait pas modifié l'information n° 8/2003 suite à sa nouvelle pratique était certes malheureux, mais cela ne changeait rien en l'espèce, vu l'information donnée à la contribuable. Il ne résultait au surplus pas des éléments au dossier que l'AFC-GE aurait par la suite donné des assurances ou fait une promesse concrète à l'intéressée quant au fait que de telles participations seraient néanmoins prises en compte. Celle-ci ne pouvait dès lors pas se prévaloir du principe de la bonne foi.

Enfin, aucun élément ne permettait de retenir que la notion de « participations » des art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM était identique à celle des art. 28 al. 1 LHID et 21 LIPM, dispositions qui mentionnent « une participation représentant une valeur vénale d'au moins un million de francs ». Une telle interprétation était contredite tant par la doctrine que par la pratique de l'ensemble des cantons.

Partant, les participations de la contribuable représentant une valeur vénale d'au moins un million ne devaient effectivement pas à être prises en compte pour calculer si le total des participations était supérieur aux deux tiers des actifs ou si leur rendement était supérieur aux deux tiers des produits. La conséquence en était que ni le ratio des actifs ni celui des recettes n'avait jamais été, lors des années litigieuses, supérieur aux deux tiers, ainsi qu'il résultait des deux tableaux figurant dans la réponse de l'AFC-GE du 19 octobre 2021 que le TAPI faisait, après avoir vérifié que les chiffres y figurant correspondaient effectivement à ceux des pièces du dossier, siens. Au sujet de cette vérification, le TAPI faisait également sienne la position de l'AFC-GE quant aux participations prises en compte pour effectuer les calculs. En effet, faute de renseignements fournis par A_____ SA, alors que le fardeau de la preuve lui incombait, le pourcentage que constituaient ses participations par rapport au capital de chaque société en cause était inconnu. Il ne pouvait par conséquent être retenu, à l'exception de quelques participations, que ces dernières atteignaient le 10 % du capital de la société concernée lors de l'année fiscale en cause, étant relevé que cela ne devait pas être le cas pour certaines participations compte tenu de l'importante valorisation boursière des sociétés en cause.

Ainsi, la condition instaurant une proportion minimale déterminée entre les participations ou leur rendement, par rapport aux actifs ou aux recettes, n'était pas réalisée lors des années 2016 à 2019. Partant, le statut holding ne pouvait être reconnu à la contribuable durant ces années, avec pour effet que 2015 ne constituait pas une année transitoire.

Le TAPI ne pouvait enfin suivre l'intéressé lorsqu'elle soutenait que la détermination du statut holding d'une société devait être effectué à long terme et non sur la base d'un seul exercice.

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, l'AFC-GE devait analyser chaque année si les conditions légales des art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM étaient réalisées pour accorder les privilèges qui y étaient rattachés. Elle avait d'ailleurs spécifiquement rappelé dans le statut fiscal du 2 août 2016 que la situation serait examinée à l'occasion de chaque exercice fiscal. Le fait que l'AFC-GE ait ainsi déterminé pour chaque année fiscale si les conditions permettant de bénéficier du statut holding étaient réalisées échappait ainsi à toute critique.

Enfin, l'AFC-GE, du fait de sa pratique non écrite relative à l'année transitoire, tenait néanmoins compte que la détermination du statut holding d'une société pouvait difficilement être effectuée strictement sur une année, étant souligné que la possibilité d'instaurer ou non une année transitoire relevait de la compétence cantonale.

26) Par acte du 14 janvier 2022, A_____ SA a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant au constat que la notion de participations pour l'application du statut de société holding au sens des art. 22 et 24 LIPM incluait aussi bien les participations de 10 % et plus que les participations d'au moins un million dans le capital de la société, au constat que le ratio des rendements de participations avait atteint les deux tiers des rendements totaux pour les années 2016 et 2018, puis que la valeur des participations avait atteint les deux tiers des actifs pour 2019. Le jugement attaqué devait ainsi être annulé dans cette mesure. La chambre de céans devait en outre constater que les années 2015 et 2017 constituaient des années transitoires pour l'application d'une tolérance en matière de statut holding. Le jugement attaqué devait ainsi être également sur ce point annulé, « avec suite de frais et dépens ».

Reprenant sa précédente argumentation, A_____ SA considérait que, pour l'année 2015, elle devait bénéficier du taux d'imposition réduit en lien avec le financement d'activités de type « holding » pendant une année de tolérance, sans forcément devoir examiner les conditions du statut holding au cours de l'année qui suivait. En effet, le fait que les sociétés détenues à titre de « participations » n'avaient pas distribué des dividendes importants au cours d'une année individuelle et isolée, ne remettait pas en cause la structure de détention et la manière de taxer le capital d'une société holding qui continuait à exercer ce type d'activités. La pratique relative à une année de tolérance était confirmée par l'écriture de l'AFC-GE du 22 septembre 2020. Celle-ci permettait d'alléger la triple voire quadruple imposition économique en lien avec une société qui détenait d'autres participations (imposition au niveau des sociétés détenues par la contribuable, au niveau de la contribuable, au niveau de la société qui détenait

A_____ SA et une imposition au niveau de la fortune des actionnaires de la société qui détenait la contribuable). Le seul moyen d'atténuer ces impositions successives était de ne pas se montrer trop exigeant avec l'application du taux réduit au niveau d'A_____ SA. Par ailleurs, le délai de tolérance se situait entre deux et six ans dans les autres cantons. Dès lors, pour l'année 2015, il convenait de retenir que la société avait bénéficié d'un taux réduit pour le capital, en tant que société holding, pendant l'année 2014, que ce taux devait être maintenu pendant l'année 2015 à titre d'année de tolérance, sans examiner le statut holding pour l'année 2016. Subsidiairement, il fallait conclure que le statut « holding » devait être accordé en raison du fait que ce statut était également applicable au cours des années 2016 et suivantes.

Si les cantons disposaient d'une certaine latitude pour éventuellement étendre la notion de participations, les autorités cantonales devaient respecter les seuils minimaux de 10 % du capital ou une valeur d'au moins un million, qui représentaient une règle de droit fédéral harmonisé pour définir la notion de « participation », non seulement pour la réduction en matière de rendements de participations, mais également pour l'application du statut de société holding. À la lecture des dispositions pertinentes, la notion de « participations ayant une influence déterminante » était la même en matière de réduction pour participations (art. 21 LIPM) que pour le statut holding (art. 22 LIPM). Le législateur genevois ne disposait toutefois pas de la latitude pour s'écarter des règles minimales fixées par le droit fédéral harmonisé en écartant les participations d'au moins un million dans la définition des participations pertinentes pour le statut holding. La circulaire n° 27 du 17 décembre 2009 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) (ci-après : la circulaire n° 27), en vigueur jusqu'à fin 2019, prévoyait les deux alternatives pour une « participation déterminante », à savoir au moins 10 % ou une valeur vénale d'au moins un million). Le TAPI aurait ainsi dû accepter que les participations d'un million et plus soient intégrées au numérateur pour le calcul du ratio des rendements et des actifs en lien avec des participations. Il aurait conclu que le ratio des deux tiers avait été atteint pour les années 2016 (66,9 % de rendements de participations), 2018 (87,10 % de rendements de participations) et 2019 (77,96 % de participations déterminantes). Ensuite, le statut « holding » aurait également dû être appliqué pour les années 2015 et 2017, par application d'une tolérance quant à une année transitoire.

L'information n° 8/2003 prévoyait de manière spécifique que lorsqu'une société « holding » était détenue par un groupe opérationnel ou par une personne morale, les participations de moins de 10 % ne disqualifiaient pas cette structure au sens de la notion de société « holding ». Les participations qui avaient une valeur d'au moins un million étaient en principe acceptées. En changeant sa pratique non écrite, l'AFC-GE aurait dû justifier des motifs sérieux et objectifs pour procéder de la sorte, ce qu'elle n'avait pas fait. L'autorité intimée soutenait

avoir présenté le changement de pratique, intervenue au cours de l'année 2011, dans un séminaire, mais elle n'avait pas publié un tel changement de pratique et l'information n° 8/2003 était restée inchangée sur le site de l'administration, sauf une mention en lien avec la fin de l'application de cette information avec l'entrée en vigueur du nouveau droit, dès 2020. L'absence de publication officielle de ce changement de pratique posait un problème de publicité et d'égalité de traitement. La note de bas de page figurant dans le statut fiscal du 2 août 2016 était passée inaperçue, puisque le texte principal faisait clairement référence à l'information n° 8/2003 et, au moment de sa réception, la société ne savait pas encore dans quelles participations les liquidités acquises en 2014 pourrait être réinvesties. Ces contradictions dans le cadre de la publicité de la pratique, ajoutées au fait que le canton n'avait pas toute latitude pour restreindre le droit fiscal harmonisé dans la définition de la notion de participation, permettaient de conclure que les « participations déterminantes » pour le statut « holding » incluaient à la fois les participations de 10 % et plus, mais également les participations d'au moins un million.

27) Le 4 février 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il n'appartenait pas à A_____ SA de se substituer à la détermination de la pratique administrative établie par l'AFC-GE en matière de délai de tolérance, la possibilité d'instaurer une période transitoire relevant exclusivement de la compétence cantonale. En tout état de cause, aucune des périodes fiscales visées n'était susceptible de bénéficier de la pratique administrative, non publiée de l'AFC-GE, en matière de délai de tolérance.

La notion de « participation » n'était pas définie par la loi, de sorte que les cantons demeuraient libres de cerner de plus près ce concept et n'étaient pas liés par les conditions limitatives de la LHID. Par ailleurs, le fait de détenir des participations très minoritaires dans des sociétés filiales ne saurait consacrer une quelconque « gestion durable de participations ». Une interprétation trop large de la notion de participation permettrait d'étendre indûment le bénéfice du régime holding à des entités qui se bornaient à détenir un portefeuille de titres éparses, n'impliquant aucune action concrète de gestion de participations, ce qui serait contraire à la loi.

L'AFC-GE était donc en droit de limiter le bénéfice du régime « holding » aux seules participations dont le taux de détention était supérieur à 10 %.

L'évolution de la jurisprudence constituait un motif sérieux du changement de pratique. Ce changement avait été communiqué à l'occasion du séminaire de l'Ordre romand des experts fiscaux (ci-après : OREF) du 29 mars 2011. En outre, la pratique contestée avait été expressément indiquée dans le courrier de l'AFC-GE du 2 août 2016 accordant le statut fiscal privilégié de société « holding ».

Enfin, le changement de pratique ne posait aucun problème d'égalité de traitement dans la mesure où il était appliqué de manière uniforme à tous les contribuables.

28) A_____ SA n'ayant pas fait usage de son droit à la réplique dans le délai fixé au 4 mars 2022, 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 2015 à 2019.

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/71/2022 du 25 janvier 2022).

Sont donc applicables au présent litige la LHID dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1er janvier 2001 (art. 72 al. 2 LHID) ainsi que la LIPM dans leur teneur en vigueur de 2015 à 2019.

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 1ère 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.

b. Trois conditions cumulatives doivent être réalisées pour bénéficier du statut privilégié, à savoir un but statutaire ayant pour objet la 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 (ATA/14/2018 du 9 janvier 2018 consid. 5a et les arrêts cités).

c. 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 du statut privilégié de société holding durant l'exercice fiscal 2014. Selon l'AFC-GE, elle ne remplirait plus la troisième condition légale dès l'exercice fiscal 2015, le ratio des participations et de leurs rendements étant inférieur aux deux tiers requis.

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, l'objectif étant 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 descendait pas en dessous de 70 %. Cette souplesse devait être également reconnue même lorsque ce rapport n'était plus respecté, mais uniquement 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 (ATA/14/2018 précité consid. 7 ; ATA/25/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6 ; Message du Conseil fédéral 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 : le message], FF 1983 III p. 124 et 125).

7) La doctrine précise que les cantons sont libres de cerner de plus près le concept de « participation » et ne sont notamment pas liés par les conditions limitatives de l'art. 28 al. 1 LHID (pourcentage ou valeur vénale minimale). Compte tenu de la grande marge de manœuvre laissée aux cantons, on pouvait admettre que les prêts durables en faveur de sociétés filiales soient assimilés à des participations. Le terme de « rendement » des participations n'était pas non plus défini. Les cantons pouvaient donc inclure non seulement les rendements de participations au sens strict (dividendes, excédents de liquidation, prestations appréciables en argent, etc.), mais également les gains en capital sur les participations. Dans la mesure où l'on admet que les prêts de longue durée à des filiales faisaient partie des participations, les intérêts sur de tels prêts étaient alors assimilés à des rendements de participations (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 330 n. 31).

8) a. Le canton de Genève a édicté le 18 juillet 2003 l'information 8/2003, 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 réalisées, le statut de holding n'était pas applicable (ch. IV 2. 5) ; ATA/25/2016 précité consid. 7a).

Selon le ch. IV 1. 2) de ce document, sont considérées comme des participations les actions, les bons de participation ainsi que les parts sociales des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives. La qualification des participations étrangères se fait en appliquant par analogie l'art. 20 al. 2 LHID. Ne font pas partie des participations les parts à des sociétés de personnes, les bons de jouissance, les obligations, les instruments financiers hybrides (par exemple prêts de rang postérieur), ainsi que les parts à des fonds de placement suisses ou étrangers et à des sociétés assimilables à ces fonds.

Le ch. IV 1. 2) a) précise que sont également qualifiés de participations les prêts à long terme faits à des sociétés dont la prêteuse détient, directement, 20 % au moins du capital social ou une participation d'une valeur vénale d'au moins CHF 2'000'000.-. Cette participation directe peut être étendue à une participation indirecte, pour autant que le lien indirect ne passe pas par une société mère ou sœur.

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).

Dès lors que l'information 8/2003 est une directive qui a pour but d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la LIPM et de la LHID en matière de sociétés de participations, elle sert effectivement le but de la loi et peut

donc être prise en considération dans l'application de celle-ci par la chambre de céans, ce qu'elle a déjà reconnu (ATA/14/2018 précité consid. 8b et les arrêts cités).

9) En l'espèce, la recourante a obtenu le 2 août 2016 l'application des règles d'imposition relatives aux sociétés holding pour une durée de cinq ans dès la période fiscale 2014. Dans ce document, il est précisé par rapport à l'information 8/2003, diffusée aux associations professionnelles le 18 juillet 2013, que depuis le 1er janvier 2011, seules les participations détenues à hauteur de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social qualifient en tant que participation au sens de l'art. 22 LIPM. Il est également précisé « qu'une analyse des conditions sera faite chaque année. Si elles devaient ne plus être remplies, (…), la société sera imposée selon les règles ordinaires ».

La recourante ne conteste pas que le seuil des deux tiers des rendements des actifs n'a pas été atteint durant l'année 2015. Elle considère toutefois qu'il s'agissait uniquement d'une année transitoire et que la tolérance d'un an, pratique non écrite de l'intimée, devait s'appliquer sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner le statut de holding pour l'année 2016.

Il ressort de la réponse au TAPI de l'AFC-GE du 22 septembre 2020 que l'intimée est souple concernant la réalisation de la condition des deux tiers. Lorsque cette condition n'est pas remplie durant l'année fiscale en cause, la déclaration est mise en attente jusqu'à réception de la déclaration fiscale de la période suivante. Si les conditions ne sont à nouveau pas remplies durant la deuxième période fiscale, l'application du statut holding est refusée dès la première période fiscale. À l'inverse, si les conditions sont à nouveau remplies durant la deuxième période fiscale, le statut holding est applicable pour les deux périodes fiscales.

Or et comme le souligne à juste titre l'intimée, il n'appartient pas à la recourante de se substituer à la détermination de la pratique non publiée de l'AFC-GE en matière du délai de tolérance, dans la mesure où la durée de cette période est de la compétence des cantons comme le confirme la doctrine (Julia von AH/Daniela C. FISCHER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2017, n. 111 ad art. 28).

Il n'est ainsi pas pertinent que dans d'autres cantons suisses le délai de tolérance soit généralement plus long.

Par ailleurs, force est de constater qu'au final, la recourante a bénéficié de ce délai de tolérance d'un an.

En effet, la tolérance du délai d'un an a motivé la décision du TAPI du 21 avril 2021 de suspendre l'instruction de la cause A/2211/2020 relative à la période fiscale 2015 dans l'attente de la taxation 2016. Ainsi, si le statut de société holding pure avait été reconnu en 2016, la recourante aurait également bénéficié de ce statut pour l'année 2015 quand bien même les conditions n'étaient pas remplies.

Or et comme il le sera démontré ci-dessous, la recourante ne remplit pas les conditions permettant de bénéficier du statut de holding pure pour les années 2016 à 2019.

Le grief est mal fondé.

10) La recourante considère que la notion de « participation » devrait être la même en matière de réduction pour participations (art. 28 al. 1 LHID et 21 LIPM) et de régime holding (arts. 28 al. 2 LHID et 22 LIPM) dans la mesure où il s'agit d'une exigence de la LHID.

a. Selon l'art. 28 al. 1 LHID, 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. Le rendement net des participations correspond au revenu de ces participations diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de 5 % destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que d'autres frais économiquement assimilables à des intérêts passifs.

L'art. 21 LIPM prévoit 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.

b. En l'espèce et comme vu ci-dessus, les cantons demeurent libres de cerner de plus près le concept de « participation ». Ils ne sont donc pas liés par les conditions limitatives de l'art. 28 al. 1 LHID (pourcentage ou valeur minimale).

Par ailleurs, outre le fait que les art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM ne mentionnent pas la possibilité de prendre en compte les participations représentant une valeur vénale d'au moins CHF 1'000'000.-, il ressort du courrier de l'AFC-GE

du 2 août 2016, accordant à la recourante l'application des règles d'imposition relatives aux sociétés holding, que depuis le 1er janvier 2011, seules les participations détenues à hauteur de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social qualifient en tant que participation au sens de l'art. 22 LIPM.

Au vu de la liberté laissée aux cantons dans le cadre de l'application de la LHID sur ce point, l'AFC-GE pouvait ne plus intégrer les participations de CHF 1'000'000.- et plus au numérateur pour le calcul du ratio des rendements et des actifs en lien avec des participations.

Cette pratique s'inscrit d'ailleurs dans l'optique d'éviter une interprétation trop large de la notion de « participation » permettant de bénéficier du régime de holding pour des sociétés qui au final ne gèrent pas durablement leurs participations, ce qui va à l'encontre de la lettre et de l'esprit des art. 28 al. 2 LHID et 22 LIPM.

Le grief doit être écarté.

11) La recourante se plaint du changement de pratique non publié officiellement.

a. La notion de pratique administrative désigne la répétition constante et régulière dans l'application d'une norme par les autorités administratives. De cette répétition peuvent découler, comme en ce qui concerne la jurisprudence, des règles sur la manière d'interpréter la loi ou de faire usage d'une liberté d'appréciation. Elle vise notamment à résoudre de manière uniforme des questions de fait, d'opportunité ou d'efficacité. Cette pratique ne peut être source de droit et ne lie donc pas le juge, mais peut néanmoins avoir indirectement un effet juridique par le biais du principe de l'égalité de traitement (ATA/596/2015 du 9 juin 2015 consid. 7d et les références citées).

b. Un changement de pratique administrative doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs, c'est-à-dire rétablir une pratique conforme au droit, mieux tenir compte des divers intérêts en présence ou d'une connaissance plus approfondie des intentions du législateur, d'un changement de circonstances extérieures, de l'évolution des conceptions juridiques ou des moeurs. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. À défaut, elle doit être maintenue (ATF 135 I 79 consid. 3 ; 132 III 770 consid. 4 ; 127 I 49 consid. 3c ; 127 II 289 consid. 3a ; ATA/596/2015 précité).

c. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer

aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_18/2015 du 22 mai 2015 consid. 3). Il 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 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). La protection de la bonne foi ne s'applique pas si l'intéressé connaissait l'inexactitude de l'indication ou aurait pu la connaître en consultant simplement les dispositions légales pertinentes (ATF 135 III 489 consid. 4.4 ; 134 I 199 consid. 1.3.1).

d. Aux termes de l'art. 8 al. 1 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_223/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.5.1).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision ou un arrêté est arbitraire lorsqu'il ne repose sur aucun motif sérieux et objectif ou n'a ni sens ni but (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 136 II 120 consid. 3.3.2 ; 133 I 249 consid. 3.3 ; 131 I 1 consid. 4.2 ; 129 I 113 consid. 5.1). Selon le Tribunal fédéral, l'inégalité de traitement apparaît comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 129 I 1 consid. 3 ; 127 I 185 consid. 5 ; 125 I 1 consid. 2b.aa).

e. L'information n° 8/2003 prévoit au ch. IV 1. b 2) s'agissant des véhicules d'investissement intégrés dans un groupe opérationnel ou dont l'actionnaire est une personne morale, la détention d'une (de) participation(s) inférieure(s) à 20 % n'est pas de nature à disqualifier la société pour l'octroi du statut holding.

Par analogie à la notion de participation déterminante au sens des art. 69 LHID et 21 LIPM, des participations inférieures à 20 % mais qui ont une valeur vénale de CHF 2'000'000.- de francs au moins seront admises.

Dans ce cas, l’administration se réserve le droit d’analyser la structure de la société mère (actionnariat et financement) afin d’éviter les cas d'abus.

f. Dans sa jurisprudence, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) a retenu que l'information n° 8/2003, en ajoutant notamment la condition de la valeur de CHF 2'000'000.- de francs au moins des

participations, contenait une règle de droit qui ne figurait pas dans la loi. L'information n° 8/2003 était donc contraire à la loi (DCRI/397/2008 du 29 septembre 2008).

g. En l'occurrence, dans la mesure où la CCRMI a considéré que la condition de la valeur vénale des participations était contraire à la loi, l'AFC-GE se devait de ne plus appliquer cette condition aux sociétés sollicitant l'application du traitement du statut holding. Il s'agit donc d'un motif sérieux et objectif justifiant le changement de pratique.

Certes, l'information n° 8/2003 n'a pas été modifiée à la suite de cette décision. Néanmoins, la pratique contestée a été expressément communiquée à la recourante dans le statut fiscal privilégié de société holding octroyé à l'intéressée le 2 août 2016, lequel régit ses conditions d'application.

En effet, il y est spécifié que, depuis le 1er janvier 2011, seules les participations détenues à hauteur de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social qualifient en tant que participation au sens de l'art. 22 LIPM.

La recourante ne peut donc pas soutenir, de bonne foi, qu'elle devait se fier uniquement à ce que contenait l'information n° 8/2003.

Enfin, dans la mesure où rien ne permet de penser que l'AFC-GE n'aurait pas appliqué cette nouvelle pratique à toute société sollicitant l'application des règles d'imposition relatives aux société holding, le grief d'une violation du principe de l'égalité de traitement ne saurait prospérer. Cela est d'autant plus vrai que la nouvelle pratique a été présentée par l'AFC-GE au cours d'un séminaire de l'OREF en date du 29 mars 2011, comme cela ressort de la documentation dudit séminaire figurant au dossier.

Le grief est mal fondé.

Infondé, le recours sera rejeté.

12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 janvier 2022 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge d'A_____ SA ;

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 Per Prod'Hom, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :