REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4759/2019 ICC JTAPI/162/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 22 février 2021

dans la cause

A_____ SARL, représentée par Me Jean-Frédéric MARAIA, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. A teneur du registre du commerce, A_____ SARL (ci-après : la contribuable ou la recourante) a pour but de « fournir toutes prestations et conseils aux entreprises (cf. statuts pour but complet) ».

   Selon ses statuts (cf. art. 3), son but est de « fournir toutes prestations et conseils aux entreprises. La société pourra soit pour son propre 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. À sa demande du 16 août 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a accordé, par ruling du 17 novembre 2010, le statut de société auxiliaire pour une période de cinq ans, précisant les conditions qu'elle devait respecter pour en bénéficier effectivement, à savoir notamment qu'elle exerce son « activité à l'étranger dans une mesure prépondérante ».

3. Il ressort du dossier que pour les années fiscales 2014 et 2015, l'AFC-GE a imposé la contribuable de manière ordinaire, ne tenant pas compte de son statut de société auxiliaire, au motif que son activité orientée vers l'étranger n'atteignait pas 70 % de ses activités, et sans le retirer formellement.

4. Par courrier du 24 juillet 2017, la contribuable a sollicité de l'AFC-GE le renouvellement de son statut de société auxiliaire.

   À cet effet, elle a notamment exposé qu'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 avait récemment diminué. Elle déployait une activité de conseil des sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie. Elle ne développait aucune activité commerciale sur le marché intérieur suisse. Bien qu'elle eût connu une diminution de son chiffre d'affaires depuis 2015, elle avait toujours maintenu une activité commerciale et mettait tout en œuvre pour la développer dans les années à venir.

5. Par courrier du 4 août 2017, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'obligation d'échange spontané international de renseignements en matière de rulings et l'a invitée à confirmer le maintien de sa demande du 24 juillet 2017 et, si tel était le cas, à remplir le questionnaire y relatif. Elle a par ailleurs précisé qu'il n'était pas nécessaire de remplir ce questionnaire si ladite demande ne revêtait pas le caractère international, à savoir si la société mère « ultime » et la société mère « directe » de la contribuable se trouvaient en Suisse et si les sociétés apparentées et/ou leurs établissements stables étant à l'origine « d'un revenu auprès » de la

contribuable et/ou avec lesquels celle-ci concluait des transactions se situaient en Suisse.

6. Par courrier 8 septembre 2017, sous la plume de sa mandataire, la contribuable a répondu à l'AFC-GE qu'elle ne faisait pas partie d'un groupe de sociétés et qu'elle était détenue directement par une personne domiciliée à l'étranger. Dès lors, elle « présum[ait] » ne pas devoir remplir le questionnaire précité et confirmait le maintien de sa demande du 24 juillet 2017.

7. Par courrier du 19 octobre 2017, l'AFC-GE a demandé à la contribuable de lui remettre une copie de ses états financiers pour l'année 2016. Constatant que la contribuable avait été imposée selon le régime ordinaire pour les années fiscales 2014 et 2015, alors que, pour les années antérieures, elle l'avait été selon le régime applicable aux sociétés auxiliaires, elle l'a invitée à fournir toutes les informations et pièces utiles à cet égard.

8. Le 27 octobre 2017, la contribuable a déposé sa déclaration fiscale pour l'année 2016, en y joignant ses comptes commerciaux à teneur desquels ses recettes étaient constituées uniquement des « dividendes sur titres » (CHF 56'472,09), des « produits sur ventes titres » (CHF 865'630,06) et d'un « gain de change » (CHF 4'472,53). Le bénéfice et le capital propre imposables s'élevaient à respectivement CHF 718'442.- (après déduction des impôts de CHF 99'500.-) et CHF 1'113'522.-.

9. Le 6 avril 2018, la contribuable a répondu à la demande de l'AFC-GE 19 octobre 2017.

   Au cours des années 2014 et 2015, elle n'avait eu « qu'une très faible activité commerciale » et avait « ainsi simplement omis d'appliquer le statut auxiliaire ». Il allait « de soi qu'elle souhait[ait] pouvoir toujours en bénéficier ». Elle a joint ses comptes commerciaux 2016 ayant la même teneur que ceux produits avec sa déclaration fiscale.

10. Le 25 avril 2018, la direction des affaires fiscales de l'AFC-GE a accordé à la contribuable le statut de société auxiliaire pour une durée supplémentaire de cinq ans, dès la période fiscale 2015, précisant notamment qu'une « reconsidération de ce régime fiscal [était] possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployées s'écart[ait] de celle décrite » dans les courriers de la contribuable des 24 juillet et 8 septembre 2017 et du 6 avril 2018.

11. En taxant la contribuable pour les impôts cantonal et communal (ICC) 2016, par bordereau du 17 mai 2018, l'AFC-GE a refusé l'application du statut de société auxiliaire au motifs que les conditions y relatives n'étaient pas remplies pour cette période fiscale, expliquant à cet égard que l'activité de la contribuable orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % de toutes ses activités. Le bénéfice et le

capital propre imposables étaient ainsi arrêtés aux montants déclarés par la contribuable, soit CHF 718'442.-, respectivement CHF 1'137'522.-.

12. Le 12 juin 2018, par le bais de son mandataire, la contribuable a formé réclamation contre ce bordereau.

    Sa déclaration fiscale pour l'année 2016 ne tenait pas compte de son statut de société auxiliaire en raison du fait qu'elle l'avait déposée avant le renouvellement de celui-ci. Ce renouvellement lui ayant été accordé le 25 avril 2018 pour les périodes 2015 à 2019, elle remettait sa déclaration « finale 2016 rectifiée » et sollicitait, sur la base de celle-ci, la rectification du bordereau précité.

    A teneur de cette nouvelle déclaration, le bénéfice et le capital propre imposables s'élevaient à CHF 750'742.- (après déduction des impôts de CHF 67'200.-), respectivement à CHF 1'169'822.-.

13. Par courrier du 16 octobre 2018, l'AFC-GE a informé la contribuable de son intention de rectifier le bordereau querellé en sa défaveur, soit de retenir, à titre de bénéfice et de capital propre imposables, les chiffres qu'elle avait indiqués dans sa seconde version de la déclaration fiscale. Les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire qui lui avait été accordé n'était pas remplies pour les périodes 2015 et 2016, dès lors que son activité orientée vers l'étranger représentait moins de 70 % de toutes ses activités. La contribuable était invitée à se déterminer et produire, cas échéant, ses moyens de preuve au plus tard le 16 novembre 2018.

14. A teneur du dossier versé à la procédure par l'AFC-GE, aucune suite n'a été donnée à ce courrier.

15. Par décision du 20 novembre 2019, l'AFC-GE a, d'une part, rejeté la réclamation et, d'autre part, rectifié le bordereau contesté dans le sens de ce qu'elle avait indiqué dans son courrier du 16 octobre 2018, reprenant la teneur de celui-ci à titre de motivation de sa décision.

16. Par acte du 20 décembre 2019, sous la plume de ses conseils, la contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), 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-GE avait refusé de lui reconnaitre ce statut. En 2015, elle n'avait réalisé aucun profit et l'AFC-GE 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-GE 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 B_____. 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 détention de 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-GE 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 B_____ 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-GE 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-GE 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-GE 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 de l'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-GE était liée par « les informations données dans l'accord fiscal confirmant l'application du régime de société auxiliaire octroyé initialement en 2010 ».

La recourante a notamment joint à son recours un extrait de son compte auprès du C_____ faisant état d'un crédit en sa faveur de GBP 896'646,90 effectué le 18 novembre 2016 par la société B_____.

17. Dans sa réponse du 28 avril 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le 25 avril 2018, elle avait accordé à la recourante le statut de société auxiliaire dans la mesure ou l'activité déployée par cette dernière respectait les strictes limites de son but statutaire et l'activité commerciale telle que décrite dans ses courriers des 24 juillet et 8 septembre 2017 et du 6 avril 2018. Selon ses statuts, la recourante avait pour but de fournir toutes prestations et conseils aux entreprises. Dans ce premier courrier, cette dernière avait précisé que son activité commerciale consistait à fournir de prestations de services en conseillant des sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie. Or, l'analyse détaillée de ses comptes 2016 révélait qu'elle n'avait exercé aucune activité commerciale durant cette année. Elle s'était limitée à la gestion de sa fortune propre. Par ailleurs, elle ne fournissait aucun bien et n'était pourvoyeuse d'aucun service contre rémunération, dans le cadre d'une relation commerciale avec des clients à l'étranger. Or, la condition d'une activité commerciale réelle à l'étranger était requise pour pouvoir bénéficier du statut de société auxiliaire. La recourante n'était d'ailleurs nullement liée à d'autres sociétés d'un même groupe, pour lesquelles elle exercerait des activités de direction, coordination ou assistance. Dans ces conditions, la recourante devait être soumise au régime d'imposition ordinaire.

Pour le surplus, la recourante connaissait les conditions d'application du statut querellé lorsqu'elle avait requis le renouvellement de celui-ci le 24 juillet 2017. Elle savait donc qu'elle n'avait pas rempli ces conditions durant l'année 2016 déjà écoulée et ne pouvait s'attendre à ce que ce statut lui soit appliqué pour cette période fiscale. En effet, l'exigence d'activité commerciale exercée de manière prépondérante à l'étranger avait déjà été énoncée dans le ruling du 17 novembre 2010, exigence qui avait été rappelé à la recourante à plusieurs reprises, soit notamment lors des taxations pour les ICC 2013 et 2014. Dans le cadre de sa demande de renouvellement du 24 juillet 2017, la recourante avait soutenu continuer à exercer une activité commerciale de prestation de services conformément à son but social et à son statut de société auxiliaire, expliquant que seul son volume d'affaire avait diminué, ce qui était inexacte puisqu'elle n'avait exercé aucune activité commerciale en 2016. Par ces fausses affirmations, la recourante l'avait trompée, de sorte que celle-ci ne pouvait pas se prévaloir du principe de la bonne foi. Le renouvellement du statut de société auxiliaire en 2018

n'avait aucune influence sur la manière dont la recourante avait organisé son activité au cours de l'exercice 2016.

Elle constatait enfin que la recourante n'avait pas démontré que sa participation dans B_____ avait une valeur vénale d'au moins CHF 1 million, ni que cette participation respectait « initialement » le pourcentage de 10 % au moins du capital social ou qu'elle procurait un droit de 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société. Ainsi, une réduction pour participation ne pouvait pas être accordée.

18. Dans sa réplique du 8 juin 2020, sous la plume de ses conseils, la recourante a maintenu ses conclusions.

L'absence de revenu d'une activité commerciale durant une seule période ne remettait pas en cause le statut de société auxiliaire. C'était l'activité dans son ensemble qui était déterminante. Ce n'était que lorsque le but de la société avait changé ou que celui-ci n'avait jamais consisté à déployer des activités orientées vers l'étranger qu'il convenait de remettre le statut en cause. La période durant laquelle elle n'avait pas exercé une telle activité était limitée à l'année 2016, puisque pour les exercices 2017 et 2018, ses comptes faisaient apparaître des résultats d'activités à l'étranger. Son principal bénéfice en 2016 n'était pas lié en soi à une activité, mais à une plus-value sur un actif, soit une participation qu'elle avait acquise alors qu'elle « générait comptablement du bénéfice provenant de l'étranger ». Par ailleurs, le fait qu'elle n'avait réalisé que des revenus financiers en 2016 ne pouvait justifier le retrait du statut pour cette année. Il était admis qu'une société auxiliaire puisse avoir des revenus provenant d'activités accessoires. Elle avait donc respecté les conditions posées à l'application du statut litigieux. La « baisse » de son activité en 2015 et 2016 ne pouvait justifier le retrait de celui-ci.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, elle avait démontré que sa participation dans B_____ avait une valeur vénale de plus de CHF 1 million, puisqu'elle l'avait vendue pour CHF 1'128'193,75.

Pour le surplus, lorsqu'elle avait requis, le 24 juillet 2017, le renouvellement de son statut, l'AFC-GE aurait pu et dû constater qu'elle n'avait déployé aucune activité commerciale bénéficiaire et, par conséquent, lui refuser le statut requis. Or, le 25 avril 2018, l'AFC-GE lui avait accordé ce statut en connaissance de ses états financiers 2016. Le comportement de cette dernière apparaissait ainsi contradictoire, puisqu'il revenait à lui accorder le renouvellement du statut, pour en refuser ensuite l'application au moment de la taxation. En outre, à teneur de la décision contestée, l'AFC-GE ne remettait pas en cause la réalité de l'activité commerciale dirigée vers l'étranger, refusant le statut au motif que celle-ci n'atteignait pas le seuil requis (70 %). Là encore, son comportement était contradictoire. En conclusion, elle devait être protégée par la confiance qu'elle

avait placée dans la décision de renouvellement du 25 avril 2018. En effet, sur la base de ses états financiers 2016, l'AFC-GE lui avait dans un premier temps accordé le renouvellement du statut, puis avait ensuite changé sa position qui la plaçait « dans une insécurité juridique qui ne saurait lui être opposable aujourd'hui ».

19. Dans sa duplique du 30 juin 2020, l'AFC-GE a également maintenu ses conclusions.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle de l'art. 49 LPFisc.

3. Selon l'art. 23 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), qui reprend la teneur de l'art. 28 al. 3 et 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, de même que 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 comme suit :

   a) le rendement des participations de l'article 21 LIPM, 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 selon le barème ordinaire ;

   c) les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse.

   Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés (art. 23 al. 2 LIPM).

4. 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 (art. 21 al. 1 LIPM).

Aux termes de l'art. 21 al. 5 LIPM, les bénéfices en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que :

a) dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement;

b) si la participation aliénée était égale à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou si elle avait un droit fondé sur 10% au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et que la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant un an au moins; si la participation tombe au-dessous de 10% à la suite d'une aliénation partielle, la réduction ne peut être accordée sur chaque bénéfice d'aliénation ultérieur que si la valeur vénale des droits de participation à la fin de l'année fiscale précédant l'aliénation s'élevait à un million de francs au moins.

5. A la lumière de l'art. 23 al. 1 LIPM, les sociétés concernées peuvent exercer une activité commerciale à l'étranger ou même en Suisse, dès lors que cette activité est essentiellement orientée vers l'étranger. En revanche, la formulation de l'art. 23 al. 1 LIPM ne permet pas de déterminer *prima facie* si ladite société est tenue d'exercer une telle activité commerciale à l'étranger (cf. ATA/486/2011 du 27 juillet 2011 consid. 3). Jugeant de cette question, dans ledit arrêt, la chambre administrative de la Cour de justice a retenu que, bien que la formulation de l'art. 23 al. 1 LIPM soit incomplète, le but du législateur était d'exiger des sociétés bénéficiant du statut fiscal privilégié de sociétés auxiliaires qu'elles exercent 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.

6. Dans la circulaire n° 4/94 du 12 décembre 1994, intitulée « Imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires » (ci-après : la circulaire), l'AFC-GE a émis des directives qui concrétisent les principes découlant de l'art. 23 al. 1 LIPM. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés auxiliaires, ces directives traitent de l'imposition des revenus de source suisse, de ceux de source étrangère, des dividendes ainsi que des plus-values et moins-values. Parmi les revenus de source étrangère, elles établissent deux sous-catégories : d'une part, les revenus commerciaux, taxés à hauteur de 20 % et, d'autre part, les revenus financiers, imposés à concurrence de 15 % lorsqu'il s'agit d'intérêts provenant de créances contre des tiers résidant à l'étranger et à hauteur de 2,5 % lorsque les intérêts proviennent de créances contre des sociétés apparentées.

7. En pratique - comme en l'espèce - le statut de société auxiliaire est accordé par l'AFC-GE par le biais d'un ruling (sur cette notion, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références citées ; 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). Il est largement admis qu'une telle convention constitue un contrat de droit administratif (arrêt du Tribunal fédéral 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1). Un ruling 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_842/2013 précité). Cette « procédure » a pour but de garantir la sécurité juridique pour le contribuable en rapport avec la mise en œuvre d'un état de fait. Dans la majorité des cas, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en découler ; le fisc signe ce document « pour accord », s'il estime que le traitement fiscal exposé correspond au droit applicable. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling. Il est donc primordial que le contribuable y mentionne tous les faits pertinents, y compris ceux qui lui sont défavorables. L'état de fait décrit dans la demande revêt une importance particulière puisque le fisc ne sera tenu par un ruling, lors de la taxation, que si l'état de fait anticipé correspond à ce qui est effectivement réalisé par la suite. Si tel n'est pas le cas et si les éléments qui divergent de ceux prévus initialement ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc, le ruling ne sera pas contraignant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références).

   Ainsi, en matière d'impôts directs, les rulings ne constituent pas des décisions ; ils ne sont donc pas attaquables et n'ouvrent pas les voies de droit ordinaires. Ils peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 126 II 514 consid. 3e ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 ; 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.2 ; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2).

   Comme cela ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral rappelée ci-dessus, le ruling a pour but de renseigner le contribuable sur la manière dont il sera taxé, compte tenu des éléments de fait qu'il a décrits dans sa demande. Le ruling ne saurait déroger aux dispositions légales en vigueur (cf. JTAPI/655/2017 du 19 juin 2017 consid. 7).

   Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige en particulier que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale (cf. not. ATF 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 6.3 ; 1C_269/2013 du 10 décembre 2013 consid. 4.2 ; 1C_534/2009 du 2 juin

2010 ; 9C_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 568 p. 193). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627consid. 6.1 et les références).

8. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance. 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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4), ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (cf. not. ATF 140 II 248 consid. 3.5).

   Par ailleurs, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b et les arrêts cités).

9. En l'espèce, le ruling du 25 avril 2018 reprend les règles posées par l'AFC-GE dans la circulaire, laquelle est d'ailleurs conforme à l'art. 23 al. 1 LIPM, dans la mesure où elle traite des mêmes catégories de revenus que ceux visés par cette disposition, précisant par ailleurs les conditions que la recourante devait respecter pour en bénéficier effectivement, à savoir notamment qu'elle exerce son « activité à l'étranger dans une mesure prépondérante », comme le prévoit expressément cette disposition. Cette convention prévoit en outre clairement qu'une « reconsidération de ce régime fiscal [était] possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployée s'écart[ait] de celle décrite » dans la demande de la recourante du 24 juillet 2017. Dans celle-ci, la recourante avait en effet exposé qu'elle fournissait toujours des prestations de services conformément à son but social et à son statut de société auxiliaire, qu'elle déployait une activité de conseil des sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie et qu'elle avait toujours maintenu une activité commerciale. Or, ces affirmations étaient manifestement infirmées par ce qui ressortait des comptes commerciaux 2016 de la recourante, qu'elle a clôturés avant le dépôt de ladite demande, à savoir que

cette dernière n'avait exercé aucune activité commerciale au cours de cet exercice, ce qu'elle a d'ailleurs reconnu expressément dans son recours.

Ainsi, pour l'année fiscale 2016, la recourante ne remplissait manifestement pas les conditions posées à l'octroi du statut de société auxiliaire, de sorte que l'AFC-GE était parfaitement en droit de la taxer de manière ordinaire, et non pas sur la base du ruling du 25 avril 2018, étant rappelé que, quoi qu'il en soit, l'autorité fiscale est tenue au principe de la légalité, dont l'application l'emporte sur toute interprétation contraire d'un ruling (cf ci-dessus consid. 7 in fine). Le fait qu'elle ait refusé d'appliquer à la recourante ce ruling seulement pour l'exercice fiscal litigieux - ce qu'elle devait faire dès lors que les conditions de l'art. 23 LIPM n'étaient pas remplies -, en lui laissant la possibilité d'en bénéficier cas échéant au terme des exercices suivants, n'y change rien. En effet, cette issue étant manifestement plus favorable à la recourante, celle-ci ne saurait, de bonne foi, reprocher à l'AFC-GE un comportement contradictoire, étant pas ailleurs rappelé que les informations qu'elle a fournies le 24 juillet 2017, afin d'obtenir ledit ruling, n'étaient pas exactes. Dans ces conditions, le fait que l'AFC-GE était en possession de la déclaration fiscale de la recourante, lorsqu'elle a donné son accord au ruling, est sans portée. On ajoutera encore que l'application du principe de la bonne foi suppose notamment que l'administré ait pris des dispositions préjudiciables à ses intérêts, sur la base des informations fournies par l'administration (ATA/811/2012 du 27 novembre 2012 consid. 2a ; ATA/398/2012 du 26 juin 2012 consid. 8 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, Vol. 1, 3ème éd., 2012, p. 922 ss n. 6.4.1.2 et 6.4.2.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, p. 196 s n. 578 s ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Félix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., 2010, p. 140 ss et p. 157 n. 696 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. 2, 3ème éd., 2013, n. 1'173 ss). Or, en l'espèce, on ne voit pas quelle disposition dans ce sens la recourante aurait pu prendre durant l'exercice fiscal en cause, qui a précédé de plus d'une année l'octroi du ruling le 25 avril 2018.

Ainsi, ne remplissant pas, en 2016, les conditions posées à l'art. 23 al. 1 LIPM, la recourante ne peut pas se prévaloir de l'exonération d'impôt du gain en capital, au sens de l'art. 23 al. 1 let. a LIPM, sur la base du ruling du 25 avril 2018.

Enfin, la recourante a certes versé au dossier un extrait de son compte auprès du C_____ faisant état d'un crédit en sa faveur de GBP 896'646,90 effectué le 18 novembre 2016 par la société B_____. Toutefois, cette pièce est en soi manifestement insuffisante pour conclure que la condition posée à l'art. 21 al. 5 let. b LIPM est réalisée, à savoir que sa participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions de ladite société, de sorte que la réduction prévue à l'art. 21 al. 1 LIPM ne peut lui être accordée.

La décision et le bordereau y relatif contestés sont donc conformes au droit.

10. Partant, le recours, mal fondé, sera rejeté.

11. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 20 décembre 2019 par A_____ SARL contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 20 novembre 2019 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par son avance de frais du même montant ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Caroline GOETTE et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière