

# **GE\_GERICHTE ATA/1635/2019 vom 5. November 2019**

GE Cour de justice, 2019-11-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1635\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1635_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1635/2019 du 5 novembre 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1635/2019 del 5 novembre 2019

## **Regeste**

Résumé: Recours d'une association exploitant une école privée contre le jugement du Tribunal administratif de première instance qui lui accordait une exonération fiscale partielle, de 50%. La recourante estime qu'elle doit être totalement exonérée fiscalement en raison d'une absence de but lucratif tandis que l'AFC considère qu'en raison de l'exercice d'une activité lucrative et commerciale parallèle, l'exonération ne peut être complète et doit ainsi être partielle, à hauteur de 50%. Recours rejeté, une exonération complète tenant compte de l'activité à but lucratif de la recourante étant impossible. Jugement du TAPI confirmé.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne l'exonération totale d'impôt (ICC et IFD) sollicitée par la recourante, à compter de l'année fiscale 2018. 3)

Selon l'art. 56 let. g 1ère et 2ème phr. de la loi fédérale sur l'IFD du

### **E. 14**

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont exonérés de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public.

- 5/12 - A/4382/2017

L'art. 9 al. 1 let. f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) a une teneur identique. Dans ces conditions, l'interprétation de l'art. 9 al. 1 let. f LIPM peut s'appuyer sur celle du droit fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_484/2015 et 2C\_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 1). 4)

L'exonération d'une personne morale, sur la base des dispositions précitées, suppose la réalisation de trois conditions générales : l'exclusivité de l'utilisation des fonds, l'irrévocabilité de l'affectation des fonds et l'activité effective de l'institution conformément à ses statuts. En outre, l'exonération fondée sur la poursuite de buts d'utilité publique suppose le respect de deux conditions spécifiques supplémentaires : l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; 127 II 113 consid. 6b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_740/2018 du

### **E. 18**

juin 2019 consid. 5.3 ; 2C\_484/2015, 2C\_485/2015 précités consid. 5.3).

La circulaire no 12 de l'AFC-CH du 8 juillet 1994 sur l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique à l'attention des administrations cantonales de l'IFD (art. 56 let. g LIFD ; ci-après circulaire no 12), détaille à l'intention des administrations cantonales la jurisprudence en la matière. Elle ne lie pas le juge, mais celui-ci peut s'en inspirer et la prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; 133 II 305 consid. 8.1).

La circulaire de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 sur l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels (ci-après : circulaire CSI), complète par ailleurs la circulaire no 12 précitée en traitant plus spécifiquement de l'exonération des écoles privées. Lorsque l'exploitation de l'établissement scolaire est poursuivie uniquement sur la base de l'écolage couvrant ou dépassant les frais, le critère d'utilité publique n'est pas rempli, dès lors que l'élément de désintéressement fait défaut (circulaire CSI, p. 6).

Selon la circulaire no 12, le désintéressement présuppose un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Le sacrifice consenti au but d'utilité publique doit revêtir une certaine importance par rapport aux moyens dont dispose la corporation ou l'établissement. Il doit s'agir de sacrifices personnels importants consentis dans l'intérêt public et réalisés par l'institution, son fondateur, ses membres ou même des tiers. Ce sont des contributions financières ou en travail, qui sortent de l'ordinaire. Pour que l'on considère qu'il y a un but de pure utilité publique, les membres du conseil de fondation ou du comité d'association seront tenus d'exercer leurs fonctions ordinaires de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs et d'éventuels

- 6/12 - A/4382/2017 modestes jetons de présence. Le sacrifice doit être important et permettre de disposer de fonds suffisants pour atteindre les buts statutaires.

En l'espèce, les trois conditions générales sont remplies par la recourante, mais la condition du désintéressement fait défaut. En effet, le montant de l'écolage représente une somme importante et constitue la quasi-totalité des ressources financières de l'association, les dons ne représentant qu'une part minime de celles-ci (en 2017, les dons se sont élevés à CHF 7'852.32 et les recettes à CHF 2'120'612.18), ce que la recourante ne conteste pas. Comme le rappelle la doctrine, si l'exploitation de l'école est basée uniquement sur l'écolage, il n'y a pas de désintéressement. L'exonération de la recourante sur la base de la poursuite d'un but d'utilité publique n'est ainsi pas possible. 5)

Se pose alors la question de l'exonération de la contribuable en raison de la poursuite d'un but de service public.

a. L'art. 56 let. g LIFD mentionne expressément les buts de service public à côté des buts d'utilité publique. Il en découle que les buts de service public ne peuvent recouvrir qu'une catégorie limitée de tâches, qui, contrairement aux buts de pure utilité publique, sont étroitement liées à celles de la collectivité publique et ne supposent pas un sacrifice de la part de la personne morale concernée. En principe, on refusera l'exonération aux personnes morales qui poursuivent principalement des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, même si elles poursuivent simultanément des buts de service public (circulaire no 12 ; Nicolas URECH in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad art. 56 let. g LIFD n. 80 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_740/2018 précité consid. 5.3 ; Marco GRETER/Alexander GRETER in Martin

ZWEIFEL/Michael BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3ème éd., 2017, ad art. 56 let. g DBG n. 37a).

b. Selon la circulaire CSI, les écoles privées peuvent bénéficier d'une exonération de l'impôt pour service public si la direction de l'école, la gestion professionnelle, l'organisation et les locaux d'enseignement sont semblables à une école publique et garantissent la formation sur une longue durée. De plus, les disciplines des écoles publiques doivent être enseignées. L'exonération est possible principalement pour les institutions qui proposent la formation scolaire depuis le degré primaire jusqu'à la fin de l'enseignement régulier, que ce soit dans le cadre de l'enseignement ordinaire ou d'une instruction spéciale. En outre, une des conditions fondamentales pour que l'exonération entre en ligne de compte est que le plan d'enseignement doit être reconnu officiellement par la direction cantonale de l'instruction publique (circulaire CSI, p. 7). Il faut en outre une absence de buts lucratifs poursuivis par l'école privée. Si des buts lucratifs même indirects sont poursuivis, celle-ci ne peut pas être exonérée. L'activité commerciale doit être secondaire au but public (circulaire CSI, p. 7).

- 7/12 - A/4382/2017 6)

La circulaire no 12 précise que la personne morale qui poursuit d'autres buts à côté de ses buts de service public ou d'utilité publique peut éventuellement bénéficier d'une exonération partielle (circulaire no 12, p. 2 ch. 2 let. b). Dans ce cas, l'activité exonérée doit être importante. Les personnes morales qui poursuivent non seulement des buts de service public ou d'utilité publique, mais aussi des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle ne sont exonérées que dans la mesure où les fonds affectés au but privilégié fiscalement le sont de manière exclusive et irrévocable (circulaire no 12, p. 6 ch. 5). Les fonds doivent être consacrés exclusivement et irrévocablement au but privilégié et leurs revenus devront être clairement séparés du reste du patrimoine. L'exonération est alors objective. La personne morale peut soit exercer une seule activité dans des buts divers, dont certains bénéficient de l'exonération, soit différentes activités dépendantes ou indépendantes les unes des autres dont seuls certains des buts entraînent l'exemption (Nicolas URECH, op. cit., ad art. 56 let. g LIFD n. 86). 7)

L'exonération fondée sur un but de service public doit être interprétée de manière restrictive (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_740/2018 précité consid. 5.3). Selon la jurisprudence et la pratique fiscale, une exonération en raison de la poursuite d'un but de service public est en principe exclue lorsqu'une personne morale poursuit principalement des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, même si ceux-ci servent simultanément des buts d'intérêt public (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; 127 II 113 consid. 6b ; arrêts 2C\_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.2 ; 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010 consid. 2.2). 8) a. L'exercice d'une activité lucrative n'exclut pas d'office l'exonération de l'art. 56 let. g LIFD, pour autant qu'elle reste annexe ou que les buts de pure utilité publique soient placés au premier plan. Si elle n'est qu'un moyen d'atteindre le but exonéré de l'institution et non son but final, l'exonération peut être accordée selon les circonstances (circulaire n° 12 p. 3 ch. 3b ; Nicolas URECH, op. cit., ad art. 56 let. g LIFD n. 75 et les références citées). Ainsi, un centre de méditation voué à la pratique de la méditation bouddhiste peut héberger les participants et leur dispenser des cours en facturant ses prestations, y compris une part de frais administratifs, à prix coûtant, sans remettre en cause son exonération. L'activité peut soit être subalterne, soit permettre à la personne morale de disposer de moyens à affecter au but exonéré. Dans cette dernière hypothèse, l'activité exercée ne doit pas être en réalité son but principal. Il peut même arriver qu'une activité

lucrative soit indispensable à la réalisation du but exonéré. Ainsi, un atelier d'apprentissage ou une exploitation agricole peuvent se révéler indispensables dans une maison d'éducation. Tel est également le cas de l'atelier d'un home pour handicapés et d'un magasin vendant les produits qu'ils auront fabriqués (Nicolas URECH, op. cit., p. 1035 n. 75 et les références citées).

b. Il y a activité lucrative lorsqu'une personne morale, en situation réelle de concurrence ou de monopole économique, engage des capitaux et du travail pour

- 8/12 - A/4382/2017 obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique (circulaire n° 12 ch. II/3b). Une activité lucrative exercée dans le cadre d'un monopole ne devient pas pour autant d'intérêt public. L'exonération d'une entreprise commerciale serait au demeurant contraire au principe de la neutralité économique, quand bien même elle se consacrerait exclusivement à un but exonéré ou qu'elle affecterait l'entier du bénéfice à ce but, de telles entreprises devant être traitées fiscalement comme celles qui ne poursuivent pas un but désintéressé (Nicolas URECH, op. cit., ad art. 56 let. g LIFD n. 74 et les références citées). Une activité dont le but est la recherche de gains ne peut être qualifiée d'utilité publique, même si elle réinvestit son bénéfice dans des activités philanthropiques. La source de ce bénéfice est déterminante et non la destination de celui-ci (Giedre LIDEIKYTE-HUBER, *Activité à but lucratif d'une entité d'utilité publique exonérée d'impôt*, Notions et limites, Expert Focus, 2019/3, p. 216).

c. De manière générale, le principe de la neutralité concurrentielle interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin (ATF 121 I 279 consid. 4a et les arrêts cités ; Marco GRETER/ Alexander GRETER, op. cit., ad art. 56 let. g DBG n. 38). Pour éviter toutes inégalités, l'exonération devrait même être refusée dans l'hypothèse d'une concurrence virtuelle ; on pensera notamment à l'installation d'un jeune boulanger qui pourra être rendue impossible compte tenu de l'existence d'une institution, en faveur de la promotion du pain, exploitant un tel commerce de manière ponctuelle ou régulière et ayant bénéficié d'avantages fiscaux (Georges METTRAU, *L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique*, 1992, p. 136 s. et 188). En d'autres termes, le but statutaire d'une personne morale n'est pas déterminant de ce point de vue. L'octroi de l'exonération fiscale ne dépend pas seulement du contenu des statuts de la personne morale, mais encore de son comportement et de ses activités effectives, étant rappelé que le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3.2).

d. Une exonération partielle est exclue lorsque la personne morale poursuit des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle d'importance considérable (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_592/2008 du 2 février 2009 consid. 2.2 in fine ; RDAF 2011 II 440, p. 444). Une exonération n'est possible que si l'activité lucrative reste subsidiaire par rapport à l'activité à but non lucratif de l'entité (Giedre LIDEIKYTE HUBER, op.cit., p. 216 ; circulaire no 12 p. 4). Par conséquent, une entité ne devrait pas compter sur l'exercice d'une activité à but lucratif pour créer une source d'autofinancement important (Giedre LIDEIKYTE HUBER, op.cit., p. 216).

- 9/12 - A/4382/2017 9)

Il appartient toujours à la personne qui en fait la demande de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies (circulaire no 12, p. 1 ch. 1). Les conditions donnant droit à une exonération peuvent être examinées à nouveau à chaque période de taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_484/2015 et 2C\_485/2015 précités consid. 5.5.3). 10) L'autorité d'application de la loi jouit d'un pouvoir d'appréciation relativement étendu en raison du caractère indéterminé de certains des motifs d'exonération (par exemple : but de service public ou de pure utilité publique, but culturel, etc. ; ATF 128 II 56 consid. 5c). 11) a. En l'espèce, la recourante considère qu'elle n'a pas de but lucratif et que le 100 % de son activité correspond à un but de service public, soit la direction et la gestion d'une école destinée aux élèves d'âge préscolaire et de scolarité obligatoire (primaire). Depuis l'adoption des statuts actuels, en 2017, l'enseignement dispensé par l'école est ouvert à tous. Dès lors, une exonération partielle aurait été octroyée à tort. Une exonération complète devait lui être accordée, la poursuite d'autres buts, relevant d'une activité imposable, étant sans pertinence à cet égard.

L'AFC-GE considère que l'ampleur de l'activité commerciale réalisée au moyen des écolages demandés, démontre que la recourante cherchait en premier lieu à réaliser des bénéfices, de sorte que le but lucratif est devenu prépondérant, excluant ainsi une exonération complète. Elle considère également qu'une exonération totale serait contraire au principe de la neutralité concurrentielle.

b. La problématique ne porte pas tant sur la question de savoir si l'association poursuit en premier lieu un but lucratif qui exclurait ainsi de facto toute exonération, que de savoir si l'activité économique exercée par celle-ci, grâce à laquelle il n'est pas contesté qu'elle réalise des bénéfices, lui permet encore de prétendre à son exonération.

c. Les trois conditions générales pour une exonération en raison d'un but de service public sont remplies. En outre, la recourante gère une école privée qui est semblable dans son organisation à une école publique (direction de l'école, gestion professionnelle, organisation, locaux d'enseignement, formation primaire garantie). Certaines des disciplines publiques sont enseignées en parallèle du curriculum suédois selon le rapport d'inspection du département de l'instruction publique, de la formation et de la jeunesse (ci-après : DIP). Cependant, le plan d'enseignement n'est que partiellement reconnu par le DIP, et le cursus n'est pas garanti jusqu'à la fin de l'enseignement obligatoire mais seulement jusqu'à la fin de l'école primaire. Il n'existe pas, à teneur des documents fournis, de réductions possibles du montant de l'écolage en cas d'indigence ou d'autres situations similaires d'élèves.

- 10/12 - A/4382/2017

En outre, l'ampleur de l'activité lucrative pose également problème. L'association adopte les principes de l'économie de marché et exerce en partie, par l'écolage, une activité lucrative. Le bénéfice qu'elle tire de cette activité sert à concrétiser le but de service public et à faire fonctionner l'école. L'association a notamment accumulé des bénéfices et thésaurisé comme le ferait une société commerciale. Ainsi, l'association exerce bien une activité lucrative mise au service de son but, d'intérêt général. Toutefois, l'ampleur de cette activité lucrative ne permet pas de considérer que celle-ci est uniquement secondaire ou annexe, dès lors qu'elle constitue l'unique source de financement (autofinancement) de l'école (à l'exception des dons, dont le montant est très faible). Ainsi, l'activité lucrative ne peut être considérée comme subsidiaire à l'activité à but non lucratif.

d. Enfin, une exonération complète serait contraire au principe de la neutralité concurrentielle, dès lors que l'exonération placerait la recourante, sans justification, dans une situation plus favorable que celle d'autres écoles privées du canton de Genève s'adressant à un même public et pratiquant les mêmes tarifs.

Au regard des éléments qui précèdent, il ne peut ainsi être considéré que l'association a uniquement exercé une activité lucrative subalterne et accessoire. Il doit au contraire être retenu qu'elle a exercé et exerce encore une activité économique prépondérante incompatible avec les conditions strictes relatives à l'exonération. Par conséquent, le grief tiré de l'absence d'activité à but lucratif doit être écarté. En principe, dans un tel cas de figure, aucune exonération ne serait possible, l'exonération partielle impliquant que l'activité exonérée soit importante et que les fonds pour lesquels l'exonération est demandée soient clairement séparés du reste de la fortune et des revenus (circulaire no 12 p. 6 ; Giedre LIDEIKYTE HUBER, op.cit., p. 217). Cette dernière condition signifie que l'entité partiellement exonérée tienne des comptabilités distinctes pour les activités à but lucratif et non lucratif, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. 12) a. La juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA). Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA.

b. En l'espèce, la question posée à la chambre administrative n'est pas une question de taxation mais une question d'exonération. Par conséquent, l'art. 54 LPFisc n'est pas applicable au cas d'espèce. La chambre de céans ne peut ainsi que, conformément à l'interdiction de la reformatio in pejus, confirmer l'exonération partielle, de 50 %, octroyée par le TAPI à la recourante dans son jugement du 13 août 2018, ce qui conduit au rejet du recours.

- 11/12 - A/4382/2017 13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.