

GE_GERICHTE A/1098/2018 vom 14. Januar 2019

GE Cour de justice, 2019-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1098_2018

FR: GE_GERICHTE A/1098/2018 du 14 janvier 2019

IT: GE_GERICHTE A/1098/2018 del 14 gennaio 2019

Regeste

ASSOCIATION ; EXONÉRATION FISCALE | LIPM.9.al1.letf; LIFD.56.letg

Erwägungen

E. 12

du 8 juillet 1994 de l'AFC-CH (ci-après : la circulaire) restent parfaitement applicables aux institutions et organisations de jeunes, une fondation ou une association consacrée à la jeunesse devant également respecter les conditions propres à l'utilité publique que sont l'intérêt général et le désintéressement (p. 34). Les informations précisent notamment que les dispositions de la loi fédérale concernant l'encouragement des activités de jeunesse extra-scolaires du 6 octobre 1989 (LAJ - RS 446.1) et de son ordonnance d'exécution du 10 décembre 1990 (OAJ - RS 446.11) qui fixent les conditions de subventionnement dans le domaine des activités de jeunesse ne peuvent servir de base légale à une exonération fondée sur la poursuite d'un but de service public. En effet, l'allocation d'aides financières destinées à l'encouragement des activités de jeunesse ne suffit pas à conférer aux institutions qui en bénéficient le statut de service public et l'exonération qui en découle. L'exonération des personnes morales actives dans le domaine de la jeunesse sera par conséquent octroyée en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique (p. 35). Elles indiquent par ailleurs que lorsque l'autorité fiscale procède à l'examen d'une demande d'exonération émanant d'une corporation active dans le domaine de la jeunesse, elle doit vouer une attention particulière à l'identification du but d'intérêt général poursuivi. En d'autres termes, elle doit s'assurer par différentes mesures d'instruction que les activités déployées en faveur de la jeunesse constituent le fondement et la raison d'être de l'institution. Les activités en question devront viser un objectif éducatif et formateur. Ainsi, lorsqu'à la lecture des dispositions statutaires et à l'examen des circonstances concrètes, l'autorité fiscale constate que l'institution poursuit exclusivement - ou à tout le moins dans une mesure essentielle - des objectifs éducatifs, d'encadrement ou de formation de la jeunesse, elle pourra conclure à l'existence d'un but d'intérêt général. Elle devra ensuite s'assurer du caractère suffisamment ouvert du cercle des destinataires des prestations de l'institution, en tenant compte notamment de la nature des activités déployées et des ressources à disposition (p. 35). La réponse à la question de savoir si l'exonération pour utilité publique est remplie du fait que l'activité sportive ou culturelle est développée en faveur de jeunes personnes est incertaine. Une telle exonération peut tout au plus intervenir lorsque l'activité proposée aux jeunes a pour but d'initier les personnes à un sport ou à un instrument de musique notamment et que l'activité en question revêt un caractère éducatif marqué, lequel relègue à l'arrière-plan l'activité de loisirs. En d'autres termes, l'objectif éducatif et formateur doit constituer le but principal de l'institution. Dans le domaine sportif par exemple, il n'est pas rare qu'une association regroupe plusieurs équipes (par ex. l'association de football qui regroupe plusieurs

mouvements, juniors, 1 ère équipe, vétérans). En pareille situation, il faut envisager la séparation pure et simple, sur le plan comptable et organisationnel, des diverses composantes de l'institution, car seule la corporation qui poursuit un but éducatif et de sensibilisation au sport peut bénéficier de l'exonération pour cause d'utilité publique (p. 36 s.). 6. Selon la jurisprudence et la doctrine, le but de pure utilité publique ne doit pas être compris de telle manière qu'il couvrirait toute activité au service de la collectivité et qu'il engloberait ainsi tous les efforts en vue de favoriser les intérêts économiques ou sociaux de certains groupes de la population. Le bien commun peut être promu par des activités (telles que la protection sociale, l'art et la science, l'éducation, la promotion des droits de l'homme, la protection de la patrie, de la nature et des animaux, ainsi que l'aide au développement) dans les domaines caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique, social et culturel (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.2-2.2.1 et les références citées ; cf. ég. la circulaire p. 2 ch. 3 let. a). Pour que l'exonération soit accordée, l'autorité se basera sur l'activité statutairement prévue et effectivement exercée par la personne morale et sur l'affectation directe réelle des biens et bénéfiques aux buts fiscalement favorisés (cf. la circulaire, p. 2 let. d ; N. URECH, in Y. NOËL/F. AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct, 2 ème éd., 2017, ad art. 56 let. g LIFD, n os 58 s. et les références citées). Le désintéressement présuppose un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Le sacrifice consenti au but de pure 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. Le fondateur attribuera de manière irrévocable un patrimoine déterminé à l'institution exonérée. 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 modestes jetons de présence. Si l'activité accomplie excède l'activité ordinaire d'un membre du conseil de fondation ou du comité d'association, une rétribution appropriée, conforme au tarif du marché, ne remet pas en cause l'exonération, en particulier lorsque l'institution aurait de toute manière dû recourir au service d'un tiers rémunéré. Le sacrifice doit être important et permettre de disposer de fonds suffisants pour atteindre les buts statutaires, même si un certain temps doit être laissé aux nouvelles institutions pour constituer un patrimoine suffisant. L'exonération sera refusée si les moyens mis à disposition d'une institution sont manifestement insuffisants par rapport à son but. Il n'y a ainsi pas de désintéressement suffisant en cas d'exploitation d'un hôpital lorsque, hors la contribution de départ qui a été consentie plusieurs dizaines d'années plus tôt, aucun autre sacrifice n'est consenti ultérieurement (cf. Ibid., n os 67 s. ; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2015 , 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.1 et la doctrine citée ; la circulaire p. 3 let. b). Les moyens doivent servir exclusivement le but exonéré et ne pas être affectés à d'éventuels autres buts statutaires. Ainsi, si des personnes proches de la personne morale ont un intérêt personnel à l'activité déployée, il n'y aura plus affectation exclusive au but de pure utilité publique. Il n'y a pas désintéressement lorsqu'une activité est exercée dans son propre intérêt ou dans un but d'assistance mutuelle. Il y a assistance mutuelle lorsque la personne morale vise à promouvoir ou assurer les intérêts économiques de ses membres (coopératives agricoles, de construction, d'assurance de cautionnement, etc.). Il y a

également assistance mutuelle lorsque des institutions ont pour but la promotion des intérêts de leurs membres, qu'ils soient personnels, scientifiques ou économiques, tels les clubs sportifs, de jeu d'échec, les associations d'étudiants, les sociétés de musique, les associations récréatives ou le regroupement de personnes partageant le même hobby. 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 obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique. 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. Un rôle secondaire est accordé au critère de la neutralité concurrentielle lorsqu'il s'agit d'institutions culturelles sans but lucratif œuvrant dans l'intérêt général et jugées dignes d'être favorisées par l'État. Il y a but lucratif si les personnes physiques qui sont derrière la personne morale recherchent un gain à travers cette dernière. Ainsi, il y a par exemple activité dans son propre intérêt lorsque le but d'une fondation est de construire des habitations de haute qualité à des prix modérés et que des intérêts personnels d'un groupe économique de la branche de la construction, qui lui est proche, dépendent de cette activité, quand bien même cette dernière pourrait relever d'une tâche étatique (cf. N. URECH, op. cit., n os 70, 72-74 et les références citées). 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. Ainsi, un centre de méditation voué à la pratique et 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 (cf. Ibid., n° 75 et les références). Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'une personne morale exerçant une activité commerciale au service d'un but de pure utilité publique se trouve sur le marché en situation de concurrence avec d'autres agents économiques, l'exonération doit respecter le principe de la neutralité concurrentielle ou de l'égalité de traitement des concurrents. De manière générale, ce principe 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). L'exclusion de tout profit personnel est un élément essentiel des activités de « pure utilité publique » et doit être mentionnée dans les statuts. La personne qui fait un sacrifice doit le faire de manière totalement désintéressée sans recevoir de contre-prestation. Par ailleurs, l'ordre fiscal se doit d'observer une totale neutralité entre les entreprises commerciales. Il le fait en ne s'ingérant pas dans le mécanisme de la libre concurrence économique, car les institutions de

« pure utilité publique » engagées sur un marché concurrentiel peuvent faire courir un risque économique aux autres personnes morales offrant des prestations similaires, mais ne bénéficiant pas d'un statut fiscal préférentiel. Ainsi, une institution qui développe une activité commerciale en vue de la réalisation d'un revenu affecté à des buts de pure utilité publique peut bénéficier de l'exonération, pour autant qu'elle n'entre pas en concurrence économique avec d'autres entreprises. 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 (cf. G. METTRAU, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, 1992, p. 136 s. et 188). Une exonération, du moins partielle, demeure toutefois possible si la personne morale est chargée de tâches d'intérêt public par un acte de droit public, si elle est soumise à une certaine surveillance de la collectivité publique et si ses fonds propres sont affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable à ses buts d'intérêt public, qu'elle réalise en outre effectivement (ATF 127 II 113 consid. 6a et les références citées ; cf. ég. la circulaire p. 2 ch. 2 let. b). 7. 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 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3.2). 8. 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 (cf. n o 12, p. 1 ch. 1 de la circulaire). Le contribuable doit par ailleurs faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (cf. art. 31 al. 1 LPFisc et 126 al. 1 LIFD). 9. 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 ex : but de service public ou de pure utilité publique, but culturel, etc.) (ATF 128 II 56 consid. 5c). 10. En l'espèce, la recourante soutient qu'une exonération entière est justifiée, dès lors que les recettes de ses trois exploitations commerciales servent à réaliser ses projets d'intérêt général, soit ceux fondant l'exonération partielle qui lui a été accordée au stade de la réclamation. Elle n'est pourtant pas parvenue à démontrer que lesdites recettes ont été affectées dans une très large mesure auxdits projets, ses explications n'apparaissant pas suffisantes à cet égard. Elle n'a en effet pas établi qu'un développement aussi important de ses affaires commerciales (plus de CHF _____ de recettes par an) était nécessaire au financement des charges liées exclusivement à ses trois projets à caractère altruiste. Sa comptabilité démontre d'ailleurs plutôt le contraire, à savoir que ses rendements commerciaux ont principalement financé les charges directement liées à ses activités commerciales, dont notamment les salaires (environ CHF _____ par an) et les loyers (environ CHF _____ par an), étant précisé que rien ne démontre qu'une partie substantielle de cette charge salariale a concerné, par exemple, des éducateurs et/ou des formateurs de jeunes et que les locaux relatifs à ces loyers ont été dans une large mesure utiles à la réalisation de ces projets. Si, certes, ses trois exploitations commerciales lui permettent de réunir et d'aider ainsi des jeunes en difficulté, elles ne perdent pas pour autant leur caractère commercial, au vu des recettes commerciales réalisées. Elle ne démontre pas non plus que les « charges de matériel », d'environ CHF _____ par année, concerneraient dans une large mesure son but altruiste. Ses ressources financières provenant à raison de plus de 80 % de ses activités commerciales, on ne voit pas en quoi le sacrifice de ses

membres serait prépondérant. Si elle est effectivement reconnue et subventionnée par certaines institutions publiques et privées, elle ne l'est qu'à l'égard de ses projets d'intérêt général affichés dans ses statuts, non à l'égard de son activité commerciale, dont ces derniers ne font d'ailleurs pas état. De surcroît, en tant que telle, cette activité commerciale entre manifestement en concurrence avec d'autres entreprises actives dans le même domaine. Ainsi, dès lors que les conditions de désintéressement et de neutralité concurrentielle ne sont manifestement pas remplies, une exonération complète est exclue. S'agissant de l'exonération partielle que l'autorité intimée lui accordée au stade de la réclamation, elle est, au vu de toutes les circonstances, parfaitement justifiée, aux conditions à juste titre posées dans les décisions contestées. Il ressort de ce qui précède que la décision querellée n'est pas contraire au droit, l'autorité intimée n'ayant en aucune mesure abusé ou excédé son large pouvoir d'appréciation. 11. Le recours, mal fondé, doit par conséquent être rejeté. 12. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 140 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). En outre, cette dernière n'a pas droit à une indemnité de procédure (cf. art. 87 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - a contrario cum art. 2 al. 2 LPFisc).

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