

# **GE\_GERICHTE JTAPI/550/2024 vom 10. Juni 2024**

GE Cour de justice, 2024-06-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_550\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_550_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/550/2024 du 10 juin 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/550/2024 del 10 giugno 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance 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 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 7/14 - A/1580/2023

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

### **E. 3**

L'art. 9 let. f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15) dispose que sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'art. 9 let. f LIPM étant d'une teneur identique à l'art. 56 let. g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11), la doctrine et la jurisprudence relatives à l'IFD valent également pour l'ICC.

### **E. 3.3**

; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.3). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'exonération d'une personne morale sur la base de l'art. 56 let. g LIFD suppose la réalisation des trois conditions générales suivantes : l'activité pour laquelle une exonération est demandée doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun (condition de l'exclusivité de l'utilisation des fonds), les fonds consacrés par la personne morale à la poursuite du but justifiant l'exonération doivent l'être pour toujours (condition de l'irrévocabilité de l'affectation des fonds) et, enfin, l'institution doit mener une activité effectivement respectueuse de ses statuts (condition de l'activité effective; cf. ATF 146 II 359 consid. 5.1 et les références citées). En outre, l'exonération fondée sur la poursuite de buts d'utilité publique suppose le respect de deux conditions spécifiques : l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (cf. arrêts 2C\_166/2020 du 10 mai 2021 consid. 5.2 ; 2C\_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.2.1 ; 2C\_147/2019 du 20 août 2019 consid. 4.4).

### **E. 4**

L'exonération fondée sur un but de service public doit être interprétée de manière restrictive. Une personne morale poursuit des buts de service public si elle accomplit des

tâches étroitement liées aux tâches étatiques (cf. ATF 131 II 1 consid.

#### **E. 5**

Dans sa circulaire n. 12 du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (ci-après : circulaire n. 12), l'administration fédérale des contributions a précisé les conditions à remplir pour pouvoir bénéficier d'une exonération. La Conférence suisse des impôts a publié en date du 18 janvier 2008 des informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales sur l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, qui complètent la circulaire n. 12 précitée en traitant des thèmes spécifiques en rapport avec cette dernière.

#### **E. 6**

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir des règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue

- 8/14 - A/1580/2023 d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré.

Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; ATF 129 V 205 consid. 3.2 ; 127 V 61 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 9.1). Émise par l'autorité chargée de l'application concrète d'une loi, l'ordonnance administrative est un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, permet d'unifier et de rationaliser la pratique, assure ce faisant aussi l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et facilite le contrôle juridictionnel, puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3ème éd., 2012, pp. 426-427).

#### **E. 7**

Selon le ch. 2b (p. 2) de la circulaire n. 12, l'exclusivité de l'utilisation des fonds implique que l'activité exonérée de l'impôt s'exerce exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun. Le but de la personne morale ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de la personne morale, de ses membres ou de ses associés. La personne morale qui poursuit d'autres buts à côté de ses buts de service public ou de pure utilité publique peut éventuellement bénéficier d'une exonération partielle. L'irrévocabilité de l'affectation des fonds signifie que les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés pour toujours à ces buts. Un retour au(x) donateur(s) ou fondateur(s) doit être absolument exclu. En cas de dissolution de la personne morale, sa fortune doit revenir à une autre personne morale bénéficiant de l'exonération de l'impôt et poursuivant des buts semblables, ce qui doit figurer dans une clause intangible de l'acte de fondation (circulaire n. 12 p. 2 ch. 2c). Pour que l'activité soit effective, il faut poursuivre effectivement les buts visés. Le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (circulaire n. 12 p. 2 ch. 2d). Les personnes morales à buts de pure utilité publique doivent de surcroît poursuivre un but d'intérêt général. Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique,

éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Il s'agit par exemple de l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de l'homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement (circulaire n. 12 p. 2-3 ch. 3a). Une activité est exercée dans un but d'intérêt général lorsqu'elle mérite d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Cela ne signifie pas qu'une telle activité doit être poursuivie au bénéfice de la majorité. Il peut être dans l'intérêt général qu'une activité soit exercée au profit d'une minorité (Nicolas URECH, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1030 n. 60 ad art. 56). D'ordinaire, l'intérêt général n'est admis que

- 9/14 - A/1580/2023 si le cercle des destinataires des prestations est ouvert. Il n'y a pas d'intérêt général lorsque ce cercle est trop étroitement limité (p. ex. limitation à un cercle familial, aux membres d'une association ou aux personnes exerçant une profession déterminée) (circulaire n. 12 p. 2-3 ch. 3a). L'absence d'assistance mutuelle est également une condition fondamentale à l'exonération de l'impôt. 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, associations d'étudiants, sociétés de musique, associations récréatives, regroupement de personnes partageant le même hobby, etc. Poursuit un but d'assistance mutuelle une coopérative de construction de logement. Certaines institutions d'assistance mutuelle peuvent toutefois éventuellement remplir les conditions d'exonération en raison d'un but de service public (associations de quartier). Lorsque les buts poursuivis sont idéaux, l'assistance mutuelle n'exclut pas le bénéfice de l'exonération. Ainsi, une association internationale de médecins spécialistes peut être exonérée si les intérêts visés sont purement scientifiques et non politiques (Nicolas URECH, op. cit., p. 1034 n. 73 ad art. 56). La notion d'utilité publique comprend également un élément subjectif, le désintéressement, ce qui exige de la part de l'institution, de son fondateur, de ses membres ou même de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (circulaire n. 12 p. 3 ch. 3b ; Nicolas URECH, op. cit., p. 1033 n. 67 ad art. 56). La condition du désintéressement suppose que l'activité de l'institution se fonde sur l'altruisme. En ce sens, il est exigé que la personne morale qui requiert le bénéfice de l'art. 56 let. g LIFD agisse sans but lucratif. De plus, elle ne doit pas poursuivre ses propres intérêts, ce qui exclut l'exonération pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisir (cf. arrêt 2C\_251/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1.1). Les membres dirigeants de la personne morale sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs. Les membres d'un conseil de fondation ou d'un comité d'association poursuivent des intérêts personnels en dirigeant la fondation ou l'association et en octroyant à leur étude d'avocats le mandat de s'occuper de la manière la plus large possible du fonctionnement de l'institution sur les plans administratif, comptable et financier (Nicolas URECH, op. cit., p. 1033 n. 67 ad art. 56). Le désintéressement exige un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Ce sacrifice doit revêtir une certaine importance par rapport aux moyens dont dispose la personne morale. Une institution qui thésaurise ses moyens financiers et n'en affecte qu'une très petite partie au but fiscalement privilégié, par

- 10/14 - A/1580/2023 exemple les intérêts du capital d'une fondation, ne pourra pas bénéficier de l'exonération (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.1. et les réf. de doctrine cit.).

#### **E. 8**

Ont ainsi été exonérées : - une fondation dont le but est de promouvoir le développement de l'économie soleuroise, car elle encourage le bien-être général, le développement économique en faisant partie (arrêt du Tribunal fédéral 2A.42/2007 du 11 juin 2008) ; - une personne morale encourageant les efforts de la Ville de Bâle pour promouvoir la musique (ATF 63 I 316 = Arch. 7, 11) ; - l'administration d'un musée d'art (RF 1992, 323) ; - une fondation qui encourage les échanges culturels entre artistes du tiers monde et de la Suisse (StE 1986 B 71.63. N. 1) ; - le zoo de Bâle, exploité sous une direction scientifique compétente, même s'il revêt la forme d'une société anonyme (ATF 109 Ia 335; Arch. 55, 80) ; - les fédérations sportives internationales affiliées au Comité international olympique (CIO), le sport international contribuant à l'entente entre les peuples, constituant un vecteur reconnu de promotion de la paix et véhiculant des messages positifs tels le fair-play, la lutte contre le racisme et la discrimination, ainsi que la promotion de l'intégration sociale et culturelle (RDAF 2011 II 440 consid. 3.3) (Nicolas URECH, op. cit., p. 1030-1031, n. 61-61a ad art. 56).

#### **E. 9**

En revanche, n'ont pas été considérés d'intérêt général : - une association se consacrant statutairement à la protection de la vie humaine (LGVE 2000 II N. 26) ; - une association de locataires qui vise la diminution des loyers et conseille les locataires (KSGE 2000 N. 12) ; - une fondation pour le développement de la vie musicale de la Ville de Berne, bien qu'elle remplisse les conditions d'exonération de service public conformément au droit cantonal (JAB 2001, 106) ; - une fondation qui se consacre à la création de véritables médias éthico-politiques contrôlables, un hôpital privé, une coopérative d'approvisionnement en eau (JAB 1994, 385) ; - une association qui exploite une école dont l'enseignement est en anglais (NStP 1992, 45) ; - une association promouvant l'élevage de bovins par l'encouragement de l'exportation et la vente des animaux (Arch. 60, 623 = StE 1992 B 71.63) (Nicolas URECH, op. cit., p. 1031-1032, n. 62 ad art. 56).

#### **E. 10**

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,

- 11/14 - A/1580/2023 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\_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.1 et les références). Il appartient à la personne morale qui sollicite l'exonération de prouver que les conditions légales sont réunies (ATF 92 I 253 ss ; Circulaire n. 12 p. 1 ch. II.1).

#### **E. 11**

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 ; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_147/2019 du 20 août 2019 consid. 5.2 et les arrêts cités).

#### **E. 12**

En l'espèce, il n'apparaît pas, à teneur de la décision litigieuse et de l'argumentation développée dans le cadre de la présente procédure par l'autorité intimée, que cette dernière remet en cause les trois conditions générales dégagées par la jurisprudence en matière d'exonération au sens de l'art. 56 let. g LIFD, à savoir le fait que la recourante exerce son activité exclusivement au profit des buts d'utilité qu'elle s'est fixés (condition de l'exclusivité de l'utilisation des fonds), que ses fonds y sont consacrés pour toujours (condition de l'irrévocabilité de l'affectation des fonds) et, enfin, que la recourante mène une activité effectivement respectueuse de ses statuts (condition de l'activité effective). Le litige porte ainsi uniquement sur les deux conditions spécifiques que sont l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement. A cet égard, l'autorité intimée souligne que la recourante effectue le suivi des décisions prises en termes d'aménagement du territoire ou par exemple de densification. Elle réagit lorsque ces décisions sont susceptibles d'occasionner des nuisances aux habitants du village de B\_\_\_\_\_ et de ses environs, intervenant par exemple au moyen de pétitions. Elle défendrait ainsi avant tout sa propre conception des activités et projets de la commune de B\_\_\_\_\_ et de ses environs. Son but ne serait donc pas de servir directement et prioritairement un but d'utilité publique, mais plutôt les propres convictions de ses membres. Ses activités, en grande partie de nature politique, refléteraient l'intérêt avant tout de ses membres et ne correspondraient pas aux critères très restrictifs d'intérêt général et de désintéressement.

### **E. 13**

Cette argumentation n'apparaît pas réellement convaincante. Tout d'abord, le fait qu'une partie plus ou moins importante de l'activité de la recourante s'inscrive dans le champ politique ne diminue en rien la portée d'utilité publique de ses buts statutaires. Au contraire, la politique est par excellence le champ de l'intérêt public et certains domaines y sont constamment traités, comme c'est le cas de la protection de la nature et de l'environnement, de sorte qu'il est pour ainsi dire impossible de déployer une réelle activité dans de tels domaines sans qu'il y ait interférence avec la sphère politique. Dans cette mesure, les interventions d'une

- 12/14 - A/1580/2023 personne morale auprès des institutions politiques ou des administrations, avec qui elle peut d'ailleurs être occasionnellement en opposition, ne relèvent que des moyens d'action qu'elle choisit de mettre en œuvre, mais ne remet pas en cause le fait que les buts qu'elle poursuit soient d'utilité publique, comme c'est typiquement le cas de la protection de la nature et de l'environnement. Ensuite, lorsque l'autorité intimée relève que la recourante défend sa propre conception des activités et projets de la commune et des environs, ou encore défend les propres conceptions de ses membres, elle semble, sans que cela soit tout à fait clair, mais en toute hypothèse à tort, vouloir en faire la démonstration que le cercle des bénéficiaires serait trop petit ou qu'il y aurait en réalité assistance mutuelle des membres, prohibée par la jurisprudence. Le fait de prétendre que la recourante défend les conceptions de ses membres est une façon quelque peu biaisée de décrire le fait qu'en règle générale, les membres d'une association y adhèrent en raison du fait qu'ils partagent les buts qu'elle se fixe. En d'autres termes, on peut aussi dire que les membres de la recourante défendent les conceptions de cette dernière. En réalité, la question est simplement de savoir si le champ dans lequel la recourante déploie ses activités est suffisamment étendu pour que l'on puisse exclure la défense d'intérêts privés, comme ce serait par exemple le cas d'une association de quartier qui, sous couvert de protection de la nature, chercherait simplement à empêcher la densification dudit quartier. Or, en

l'occurrence, la recourante fait la démonstration, par les différents exemples qu'elle cite, de l'étendue géographique relativement importante de ses activités, toujours déployées dans une optique conforme à ses buts statutaires. C'est de manière pertinente que la recourante souligne que certains des objets dans lesquels elle s'est investie, comme la protection du C\_\_\_\_\_ et la renaturation de ce cours d'eau, ou encore la protection du K\_\_\_\_\_, bénéficient à un cercle de personnes qui excède très largement celui des habitants de la commune dont la recourante est issue. Il faut aussi relever que l'ensemble des activités mentionnées par la recourante ne sauraient concerner prioritairement le cercle relativement restreint de ses membres, mais bénéficient à l'ensemble de la population communale, ainsi qu'à une partie de la population des environs de la commune. De manière tout aussi pertinente, la recourante relève que son activité au sujet du futur quartier F\_\_\_\_\_, dont elle cherche à garantir une meilleure habitabilité en termes environnementaux, se déploie en faveur de personnes qui n'y viendront que dans le futur et dont la plupart ne seront peut-être pas d'actuels résidents de la commune, et encore moins d'actuels membres de l'association. Il apparaît ainsi que la recourante répond entièrement aux conditions rappelées ci-dessus pour bénéficier de l'exonération prévue par les art. 9 let. f LIPM et 56 let. g LIFD.

#### **E. 14**

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision sur réclamation annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision conforme au présent jugement.

- 13/14 - A/1580/2023

#### **E. 15**

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - et art. 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). L'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours lui sera restituée. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, la recourante n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

- 14/14 - A/1580/2023

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