

# VD\_OMNI FI.2023.0064 vom 12. Dezember 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0064](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0064)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0064 du 12 décembre 2023

IT: VD\_OMNI FI.2023.0064 del 12 dicembre 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre un refus d'exonération fiscale d'une association se prévalant d'un but de pure utilité publique. L'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose en particulier la réalisation des deux conditions spécifiques suivantes: objectivement, l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et, subjectivement, le désintéressement. La recourante, dont le but, tel qu'effectivement exercé, consiste exclusivement dans la publication du guide, ne remplit pas la condition objective d'une activité d'intérêt général au sens de la jurisprudence. En outre, l'activité économique déployée par la recourante pour exercer son but entre en concurrence avec d'autres agents économiques, ce que les dispositions fiscales sur l'exonération des entités d'utilité publique n'autorisent pas. Rejet du recours.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicables par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. On relèvera dans ce cadre que malgré le caractère constatatoire de la décision attaquée, la jurisprudence reconnaît à la présente procédure de détermination préjudicielle d'assujettissement subjectif à l'impôt un caractère indépendant, de telle sorte que la décision est attaquable indépendamment de toute procédure de taxation (dans ce sens, cf. arrêt TF 2C\_564/2016 du 9 mai 2017 consid. 1.1).

### E. 2

L'objet du litige porte sur l'exonération de la recourante de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Lorsque, comme en l'espèce, le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références).

### E. 3

La recourante fait grief à la décision attaquée d'avoir retenu les faits de manière erronée, voire arbitraire. Elle estime d'abord ne pas avoir élaboré un guide touristique mais avoir publié "un ouvrage rédigé par des spécialistes, dont la qualité et la précision se veulent bien

plus élaborées que celles des guides touristiques". Les exemplaires déposés par la recourante dans le cadre de son recours ont permis à la cour d'admettre qu'il s'agit effectivement d'ouvrages de bonne facture et qui se démarquent d'un guide touristique traditionnel, non tellement quant à la qualité et la précision, mais plus quant au point de vue adopté pour présenter cette région. Quoi qu'il en soit cependant – l'autorité n'a en effet jamais nié les qualités ou l'originalité du guide –, la classification ou le système de classement bibliothécaire d'un ouvrage n'est pas directement pertinent pour l'exonération des entités de sa chaîne de production, comme on le verra ci-après. Ainsi, sous cet angle, les griefs de la recourante doivent être rejetés. La recourante se plaint également de ce que la décision attaquée aurait retenu à tort qu'elle réalise un bénéfice en relation avec l'exercice d'une activité économique au surplus dans un domaine qui entrerait en concurrence avec d'autres ouvrages semblables. Il y a donc lieu de rappeler les faits tels qu'ils résultent du dossier. La recourante, dont le but social est très large (cf. supra lettre A), a servi de véhicule pour, d'un côté, récolter les dons et subventions dont il sera encore question ultérieurement et, de l'autre, pour confier le travail de documentation, d'écriture et d'illustration à des spécialistes. On lit ainsi sur la quatrième de couverture du guide que " cet ouvrage comporte des articles d'introduction écrits par \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* et pour chaque bâtiment des notices illustrées par des photographies de \*\*\*\*\* ". La recourante a ensuite conclu un contrat d'édition avec A. \_\_\_\_\_ en vue de sa publication. C'est bien la recourante qui vend directement les ouvrages publiés à certains partenaires spécifiques, librairies et autres, pour le prix fixe de \*\*\*\*\* francs. Le prix de vente au public est ensuite fixé librement par le vendeur, par exemple \*\*\*\*\* fr. pièce pour la librairie Payot de Lausanne. L'activité exercée effectivement par la recourante dans le cadre de ce premier et à ce jour unique projet a donc consisté à la fois dans la recherche de financements, mais aussi dans l'octroi de contrats pour l'écriture de l'ouvrage et la vente des ouvrages réalisés à des distributeurs. S'agissant donc de ces éléments de fait, les versions, tant de la recourante que de l'ACI, ne semblent pas diverger fondamentalement. Il n'y a donc pas de constatation erronée des faits à ce stade qui puisse être constatée. En revanche, la question de la portée des activités exercées par la recourante sur sa demande d'exonération, question de droit, fera l'objet d'un examen quant au fond. Il en va de même pour ce qui est de déterminer si, en vendant pour \*\*\*\*\* fr. son ouvrage, la recourante entend réaliser un bénéfice ou uniquement équilibrer ses comptes, de même que de savoir si le guide est en concurrence avec d'autres ouvrages approchants, voire si son prix considéré par l'ACI comme prohibitif, le réserverait aux " couches les plus favorisées de la population ".

#### **E. 4**

a) Selon l'art. 90 al. 1 let. g LI (voir également l'art. 23 al. 1 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure 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. S'agissant de l'impôt fédéral direct, l'art. 56 let. g LIFD a la même teneur (cf. arrêt FI.2015.0031 du 3 mai 2016 consid. 3b). L'exonération fiscale permet d'encourager les entités dont les buts sont particulièrement dignes d'être soutenus et sont dans l'intérêt de la collectivité. Selon la jurisprudence (voir notamment l'ATF 147 II 287 consid. 5.2), qui s'est inspirée de la circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) (Exonération de l'impôt pour les

personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles, Archives 63 p. 130 ss; ci-après: la Circulaire 12/1994]), l'exonération de l'impôt fédéral direct d'une personne morale sur la base de l'art. 56 let. g LIFD suppose en tous les cas la réalisation des trois conditions minimales 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). Hormis ces trois conditions générales, le but de la personne morale doit encore pouvoir être qualifié "de service public" ou "de pure utilité publique", conformément au texte de l'art. 56 let. g LIFD, étant précisé que des conditions spécifiques distinctes doivent être remplies à cet égard selon que l'exonération requise est fondée sur l'une ou l'autre de ces hypothèses (cf. ATF 146 II 359 consid. 5.1; arrêts TF 2C\_147/2019 du 20 août 2019 consid. 4.2; 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010 consid. 2.2). En l'occurrence, il n'apparaît pas que le but que poursuit la recourante soit un but de service public et ce n'est pas sous cet angle que la décision attaquée l'examine. La recourante ne soutient du reste pas non plus qu'elle poursuivrait un but de service public et elle a formé une demande d'exonération en se prévalant de la poursuite d'un but de pure utilité publique. C'est bien ainsi les critères d'une exonération pour "pure utilité publique" qui devront être examinés. L'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose en particulier la réalisation des deux conditions spécifiques suivantes: objectivement, l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et, subjectivement, le désintéressement (arrêts TF 2C\_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.2.1; 2C\_147/2019 du 20 août 2019 consid. 4.4; 2C\_484/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.3; 2C\_251/2012 du 17 août 2012 consid. 2.1). b) S'agissant du critère, objectif, de la pure utilité publique, la jurisprudence récente (en particulier l'arrêt TF 2C\_147/2019 précité du 20 août 2019, consid. 5.1) a souligné qu'il concerne des buts qui, du point de vue de la collectivité considérée dans son ensemble, valent particulièrement la peine d'être poursuivis. La notion d'intérêt général ne doit pas être comprise dans un sens large, qui inclurait toute activité au service de la collectivité et qui comprendrait également tous les efforts visant à favoriser les intérêts économiques ou sociaux de certaines catégories de la population. L'intérêt général n'est en principe présumé que si le cercle des bénéficiaires auxquels la promotion ou le soutien sont dus est ouvert. Un cercle trop étroit de bénéficiaires (par exemple limité à la famille ou aux membres d'une association) exclut l'exonération (arrêts TF 2C\_835/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.2.2; 2C\_592/2008 du 2 février 2009 consid. 4.1, in RF 64/2009 p. 839). En outre, la Circulaire AFC 12/1994 précitée mentionne à son chiffre 3a que les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général et donne notamment comme exemple la sauvegarde du patrimoine comme étant de nature à promouvoir l'intérêt général. Il faut toutefois juger de l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions générales de la population. Il résulte de ce qui précède qu'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 cette population. Cela ne signifie toutefois pas qu'une telle activité doive être poursuivie au bénéfice de la majorité. Il peut être dans l'intérêt général qu'une activité soit exercée au profit d'une

minorité. En aucun cas, on ne doit avoir une conception de l'intérêt général qui se limiterait aux seules tâches que l'Etat aurait pu faire siennes. Par ailleurs, la conception de l'intérêt général n'est pas immuable. Les activités qu'une minorité encourage peuvent être ultérieurement soutenues par la majorité (Nicolas Urech, in: Aubry Girardin/Noël, Commentaire romand LIFD, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, N 60 ad art. 56). c) Pour ce qui est de la seconde condition spécifique, celle subjective, la loi exige, pour accorder l'exonération, que la personne morale ne poursuive pas ses propres intérêts ou ceux de ses membres. Le fait de poursuivre des objectifs entrepreneuriaux n'est généralement pas d'utilité publique, pas plus que le fait de soutenir une entreprise orientée, dans son principe, vers le profit (arrêt TF 2C\_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.2.3; aussi 2C\_484/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.1). C'est au demeurant ce que rappelle expressément l'art. 56 let. g, 2<sup>e</sup> phrase, LIFD qui dispose que des buts économiques - ou "entrepreneuriaux" d'après les versions allemandes et italiennes de la loi ("unternehmerische Zwecke", respectivement "scopi imprenditoriali") - ne peuvent en principe pas être considérés comme étant d'intérêt public, ni d'"utilité publique" pour reprendre la formulation légale en langue allemande ("gemeinnützig"; cf. arrêt TF 2C\_251/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1.1). Or, il y a but lucratif 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. Toute activité lucrative ne conduit cependant pas au refus de l'exonération d'impôt, pour autant que cette activité ne constitue pas le but final de l'institution. Elle peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (Archives 19 p. 328; cf. également, Giedre Lideikyte-Huber, *Activité à but lucratif d'une entité d'utilité publique exonérée d'impôt : Notion et limites*, ExpertFocus 2019, p. 215). Dans tous les cas, l'exonération ne peut être admise que si les buts lucratifs ou d'assistance mutuelle sont secondaires par rapport au but principal de service public de la personne morale (ATF 146 II 359 consid. 5.2; arrêts TF 2C\_740/2018 du 18 juin 2019 et les références citées; 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010 consid. 2.5, in RDAF 2011 II p. 440). Ainsi, une exonération, même partielle, est exclue lorsque la personne morale poursuit des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle qui excèdent une certaine mesure (cf. ATF 131 II 1 consid. 3.3 et 3.4). 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 de toute façon 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 références). Celui-ci ne trouve toutefois à s'appliquer qu'entre personnes morales placées dans des situations comparables de concurrence (arrêt TF 2C\_740/2018 du 18 juin 2019 et les références citées). En matière fiscale, ce principe veut que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable (voir art. 127 al. 2 Cst.), afin d'éviter des distorsions de la concurrence. Il faut ainsi qu'au plan fiscal la personne morale intervenant sur le marché soit placée sur la même base concurrentielle que les autres agents économiques (ATF 146 II 359 consid. 5.2). Le fait d'exonérer une personne morale qui exploite une entreprise commerciale constituant un moyen nécessaire à la poursuite de son but de pure utilité publique ne contrevient pas à ce principe. En effet,

dans ce cas, la poursuite du but de pure utilité publique prime les intérêts économiques, la recherche d'un bénéfice, ce qui empêche partiellement ou totalement la personne morale d'être compétitive, notamment au niveau de l'offre (production de biens ou fourniture de services). On ne saurait dès lors dire qu'elle se trouve dans une situation de concurrence par rapport aux autres agents économiques (Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in Archives 58 p. 465 ss, 489 s.). De plus, exiger une neutralité concurrentielle absolue reviendrait à refuser le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes morales d'utilité publique, à l'exception des monopoles d'Etat (voir dans ce sens, TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b et 5).

## E. 5

a) En l'espèce, l'autorité intimée a refusé l'exonération requise en déniant au but de la recourante un intérêt public au sens des dispositions fiscales précitées. Elle soutient également que la recourante, en vendant le guide, poursuivrait un but économique et que par conséquent, son activité n'était pas désintéressée. En vendant au surplus son ouvrage à un prix de \*\*\*\*\* fr., respectivement \*\*\*\*\* fr. pour le prix final sur le marché, elle ne viserait qu'un cercle restreint de destinataires. La recourante conteste le refus de l'exonération fiscale décrété par l'autorité intimée. Elle met en avant le fait que ses membres sont bénévoles et que la vente du guide n'est pas une fin en soi mais constitue un vecteur pour les connaissances liées au patrimoine construit de Lavaux. Le but économique, pour autant qu'il existe, poursuit la recourante, est donc subordonné à celui de la transmission des connaissances précitées. Enfin, elle estime qu'elle ne développe pas une activité concurrente aux guides touristiques ordinaires car "chaque livre à vocation scientifique ou didactique est unique". Comme deux théâtres ne sont pas en concurrence l'un avec l'autre du moment que le spectateur peut voir les représentations des deux organisations, son guide ne serait pas en concurrence avec le marché du livre touristique de la région. Pour pouvoir bénéficier d'une exonération au sens de la législation présentée ci-avant, telles qu'interprétée par la jurisprudence, il faut pour la recourante non seulement que son but – effectivement poursuivi – puisse être objectivement considéré comme d'utilité publique, mais il faut en sus qu'elle soit subjectivement "désintéressée", dans ce sens notamment que son but ne soit pas considéré comme économique. On signalera déjà à cet égard que la loi mêle dans la phrase précitée les notions de pure utilité publique et celle de buts économiques, en disposant qu'elles s'excluent l'une l'autre. On constate d'ailleurs que si la loi utilise le concept de "buts économiques" (cf. supra 4c), l'autorité intimée et la recourante se disputent quant à l'existence d'une "activité économique" (ce que semble également faire la Circulaire AFC 12/1994, comme le relèvent Henry Peter/Benoit Merkt, Utilité publique et activité économique, ExpertFocus 2019 p. 209). Or, il n'est pas évident qu'il s'agisse là de la même notion. On y reviendra. b) Le but de la recourante consiste à créer et mettre sur pied des projets liés à tous les types de patrimoine (bâti, non bâti, meubles, immeubles, traditions, culture, paysage) de Lavaux. En outre, il est admis que l'activité effectivement poursuivie par la recourante consiste dans la publication du guide. Or, un tel but ne saurait être reconnu comme de pure utilité publique. Certes, l'activité de la recourante est liée à un patrimoine unique au monde dans ce sens que l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO) a admis l'inscription de Lavaux sur la Liste du patrimoine mondial depuis juin 2007. La recourante semble toutefois avoir été créée spécialement pour éditer le guide. A tout le moins, c'est ce qui ressort du carton d'invitation au vernissage de l'ouvrage le \*\*\*\*\* , selon lequel la recourante, présidée par \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , a été créée spécifiquement pour ce projet, sous l'impulsion de différents organismes actifs sur le

territoire de Lavaux. Si une association vouée à la sauvegarde de Lavaux, compte tenu de l'importance considérable de cet espace géographique pour la région et le canton, pourrait éventuellement être qualifiée comme étant de pure utilité publique, il ne peut pas en aller de même de la recourante dont le but, tel qu'effectivement exercé, consiste exclusivement dans la publication du guide. On ne saurait en effet voir dans la publication d'un ouvrage destiné – selon la description même de la recourante – à divulguer le patrimoine architectural de Lavaux "\*\*\*\*\*" comme une activité méritant d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Le patrimoine architectural de cette région est certes important mais sa divulgation, soit sa présentation au public, ne saurait être assimilée avec la conservation de ce patrimoine ou sa protection directe. On rappelle dans ce cadre que la notion d'intérêt général ne doit pas être comprise dans un sens large, qui inclurait toute activité au service de la collectivité ni tout effort visant à favoriser les intérêts économiques ou sociaux de certaines catégories de la population. Aussi louable que le but de la recourante soit, il ne peut pas entrer dans la notion stricte d'intérêt général. C'est d'autant plus le cas que l'activité effective de la recourante semble se limiter à un ouvrage. La recourante ne prétend en effet pas planifier d'autres ouvrages, mais indique uniquement qu'une traduction en anglais et une version numérique seraient prévues. En outre, il ressort des pièces au dossier que la recourante a été fondée spécifiquement pour l'édition du guide et n'a donc pas vocation à, plus largement, être active différemment pour la sauvegarde du patrimoine de Lavaux. Comme le relève l'intimée, une fois le guide édité, voire traduit, l'activité de la recourante consistera uniquement dans la vente du guide. Quand bien même elle aurait cédé ses droits d'auteur à A. \_\_\_\_\_ comme elle l'allègue, cela ne permet pas encore, s'agissant de la notion d'intérêt public, de modifier ce qui a été retenu précédemment. Le caractère très spécifique de l'activité effectivement poursuivie par la recourante contribue aussi à empêcher de la reconnaître comme d'utilité publique au sens des dispositions fiscales applicables. Finalement, on ne saurait non plus donner une portée décisive à l'octroi de dons et de subventions de la part de plusieurs entités étatiques, au nombre desquelles l'Etat de Vaud, à la recourante, dont la fondatrice était par ailleurs employée. Ce n'est pas parce l'Etat subventionne un projet que son bénéficiaire exerce une activité d'intérêt général, au sens fiscal. Si, encore une fois, Lavaux constitue certainement un lieu phare du canton que ce dernier soutient, cela ne signifie pas encore que toute activité en lien avec cette région devrait être reconnue comme d'utilité publique. Ainsi, le refus de la reconnaissance d'un intérêt général à l'activité de la recourante par l'ACI n'est pas synonyme d'une erreur de ces entités étatiques, comme le soutient la recourante. Il n'y a ainsi pas de paradoxe à ce que la recourante, bien que subventionnée par l'Etat, ne soit pas exonérée d'impôt. On souligne encore dans ce cadre que les donations sont en principe exonérées de l'impôt sur le bénéfice (cf. l'art. 60 al. 1 let. c LIFD, voire, le cas échéant par l'art. 66a LIFD), de telle sorte que l'argument de la recourante sous cet angle ne saurait non plus être suivi. Il n'apparaît ainsi pas que l'activité exercée par la recourante remplisse les conditions jurisprudentielles pour être objectivement reconnue comme étant d'intérêt public. Il n'est pas suffisant à cet égard que le but et l'activité de la recourante soient indirectement liés à la sauvegarde d'un patrimoine important pour le canton. Pour ce motif déjà, c'est à juste titre que l'autorité intimée a rejeté la demande d'exonération fiscale de la recourante, dont les buts et l'activité effectivement poursuivis ne rentrent pas, sur un plan objectif, dans le cercle restreint des buts d'intérêt général. b) Par surabondance, il sied de constater que l'activité exercée par la recourante l'empêche également de satisfaire à la condition, subjective, du désintéressement. Il n'est en effet pas contesté que la recourante, sans but

commercial, exerce une activité commerciale dans ce sens qu'elle vend à des distributeurs un ouvrage qu'elle a produit. Sous ce critère, la jurisprudence du Tribunal fédéral prête une attention particulière à ce que l'exonération accordée ne crée pas de distorsions de la concurrence (cf. supra consid. 4c). Il faut donc contrôler si le fait d'exonérer une personne morale qui exerce une activité commerciale provoque une distorsion de la concurrence. La recourante estime à cet égard que son ouvrage ne serait pas en concurrence avec d'autres ouvrages décrivant des itinéraires pédestres en Lavaux au motif que le sien présenterait spécifiquement des monuments et autres éléments du patrimoine architectural de la région. En outre, le guide ne contenant aucune recommandation pour des auberges ou restaurants, il ne s'apparenterait pas à un guide touristique. Or, il n'en est rien. On ne saurait en effet juger d'une distorsion de la concurrence du marché en restreignant ce dernier uniquement à l'ouvrage de la recourante. Comme le mentionne la jurisprudence (consid. 4c supra), il y a lieu de prévenir une atteinte à la concurrence existante entre des agents appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres à tout le moins similaire, pour satisfaire le même besoin. Or, force est de constater que l'activité commerciale de la recourante consiste dans l'édition d'ouvrages à caractéristiques historiques et architecturales, sur lequel d'autres acteurs de marché sont actifs. La publication du guide – aussi unique que cet ouvrage puisse être – arrive incontestablement sur le marché du livre suisse en proposant des promenades et des itinéraires en Lavaux, ce que font d'autres ouvrages sur le marché et en particulier, celui de \*\*\*\*\* (pièce 3 du bordereau de l'autorité intimée). Il n'est pas nécessaire que le guide et ce dernier ouvrage soient en tous points semblables pour que l'activité exercée par la recourante puisse être considérée comme étant en concurrence dans le sens que lui donne la jurisprudence fiscale. Par surabondance, il faut encore remarquer que certains parmi les auteurs du guide, à savoir \*\*\*\*\* et le photographe \*\*\*\*\*, ont aussi collaboré à la publication d'un autre ouvrage intitulé \*\*\*\*\*, édité cette fois aux \*\*\*\*\* en 2019, ce qui montre l'existence d'autres ouvrages consacrés à l'architecture en Lavaux et permet encore de confirmer que l'activité économique déployée par la recourante pour exercer son but entre en concurrence avec d'autres agents économiques, ce que les dispositions fiscales sur l'exonération des entités d'utilité publique n'autorisent pas. Enfin, on ne peut pas admettre en l'espèce que la poursuite du but de pure utilité publique – qui n'est pas réalisé – primerait sur la recherche d'un bénéfice, ce qui empêche partiellement ou totalement la recourante d'être compétitive, notamment au niveau de l'offre (production de biens ou fourniture de services), comme l'a retenu parfois la jurisprudence. Au contraire, comme d'autres agents économiques de ce secteur d'activité, la recourante a recherché des auteurs pour la production du contenu de l'ouvrage, puis une entreprise capable de réaliser le travail de mise en page et d'impression, pour enfin trouver des distributeurs pour son produit. Force est de constater dans ces circonstances que la recourante se trouve dans une situation de concurrence par rapport aux autres agents économiques du marché considéré. Ce n'est pas parce que, comme le soutient la recourante, il n'y aurait pas sur ce marché d'ouvrage exactement comparable au guide que son activité économique ne serait pas en concurrence avec d'autres agents non exonérés. En réduisant le marché à prendre en considération à son seul produit, la recourante ne peut être suivie. Certes, la baisse des coûts de production due à l'exonération sollicitée par la recourante et la distorsion de la concurrence qui en résulterait restent éminemment théoriques dès lors que rien n'indique que, faute d'exonération, la recourante devrait être imposée au titre du bénéfice, compte tenu des dons qu'elle a reçus. Cela ne permet cependant pas encore d'admettre que son activité économique ne serait pas en concurrence

sur le marché. Il s'ensuit que l'activité économique de la recourante, par la publication du guide, ne peut pas être considérée comme annexe au but qu'elle poursuit. Elle est bien plus au cœur de son but puisque l'association a été créée aux fins de publier le guide. En outre, cette activité intervient dans un marché concurrentiel au sein duquel l'exonération requise provoquerait une distorsion de la concurrence. Sous cet angle non plus, la décision attaquée ne prête pas le flanc à la critique et les griefs de la recourante doivent être rejetés.

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., doivent être mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 144 al. 1 et 5 LIFD; art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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