

VS_GERICHTE F1 24 72 vom 26. Februar 2025

VS Kantonsgericht, 2025-02-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_72

FR: VS_GERICHTE F1 24 72 du 26 février 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 72 del 26 febbraio 2025

Regeste

F1 24 72 (CCR 2023/39) ARRÊT DU 26 FÉVRIER 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause ASSOCIATION « X _____ », recourante, représentée par Y _____ SA, contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée (Exonération fiscale d'une personne morale) Recours contre la décision sur réclamation du 29 mars 2023

Erwägungen

E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 1.2

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF). II. Impôt fédéral direct

E. 2

La recourante invoque une violation de l'art. 56 let. g LIFD, faisant valoir qu'elle poursuit un but de pure utilité publique au sens de cette disposition.

E. 2.1

Aux termes de l'art. 56 let. g, 1ère phrase LIFD, les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Selon la jurisprudence, l'exonération fiscale fondée sur cette disposition suppose en tous les cas la réalisation de trois conditions minimales : 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 ; ATF 147 II 287 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 du 28 octobre 2024 destiné à la publication consid. 5.2). 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 ; le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.1). Outre ces trois conditions générales, l'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose, en plus, la réalisation de deux conditions spécifiques – litigieuses en l'espèce – : l'exercice d'une

- 12 - activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (ATF 147 II 287 consid. 5.2).

E. 2.2.1

S'agissant de l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires, il est admis que 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. Selon la jurisprudence, les buts de pure utilité publique sont ceux qui, du point de vue de la collectivité considérée dans son ensemble, valent particulièrement la peine d'être poursuivis (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2019 du 20 août 2019 consid. 5.1 et les références ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 2ème éd. 2022, n° 101 ad art. 56 LIFD). Cet intérêt général ne se limite pas aux seules tâches que l'État aurait pu faire siennes (URECH, in : AUBRY GIRDARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 60 ad art. 56 LIFD). Constituent des buts d'intérêt général notamment des buts de bienfaisance, d'assistance, scientifiques, culturels, de protection du patrimoine ou d'écologie (URECH, op. cit., n° 61 ad art. 56 LIFD ; AFC, 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 ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles [ci-après : Circulaire n° 12], p. 2). Toutes les activités culturelles ou artistiques qui enrichissent la collectivité ne sont pas exclusivement d'utilité publique, même si elles s'adressent à un large public. Ainsi, les manifestations à caractère purement récréatif ne peuvent pas être considérées comme étant d'utilité publique (ATF 113 Ib 7 consid. 3a ; GRETER/GRETER, in : ZWEIFEL/ BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd. 2022, n° 29b ad art. 56 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, op. cit., n° 100 ad art. 56 LIFD). La délimitation entre les buts purement récréatifs et les buts culturels servant l'intérêt général est délicate et il n'appartient pas à l'autorité fiscale de se prononcer sur la valeur ou la non- valeur des manifestations culturelles. Ce qui est essentiel, c'est que seules les activités culturelles qui ne poursuivent pas les intérêts propres de l'association et de ses membres soient reconnues comme étant d'utilité publique (ATF 113 Ib 7 consid. 3b ; GANI, Social entrepreneurship, in : PETER/LIDEIKYTE HUBER [édit.], The Routledge Handbook of Taxation and Philanthropy, 2021, p. 536 ss, p. 539 ; CASANOVA, Zur Steuerbefreiung

- 13 - privater Kulturorganisationen, in : AMSTUTZ ET AL. [édit.], Festschrift für Walter A. Stoffel : mit Betonung auf die einfache Gesellschaft, 2014, p. 297 ss, p. 304).

E. 2.2.2

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 (arrêt

du Tribunal fédéral 2C_147/2019 précité consid. 5.1 et les références). Il en va de même lorsque le cercle des bénéficiaires est certes défini de manière large dans les statuts, mais que, dans les faits, très peu de personnes sont bénéficiaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.2.2 et les références). L'activité doit être menée au bénéfice d'une partie indéterminée de la population. Une personne morale peut toutefois être exonérée alors même que son activité ne favorise qu'un groupe limité de personnes, pour autant qu'elle ne cherche pas à réaliser un besoin égoïste (URECH, op. cit., n° 64 ad art. 56 LIFD). La limitation du cercle des destinataires potentiels peut découler de facto de la nature même de l'activité (ibidem, n° 65 ad art. 56 LIFD). Le cercle des bénéficiaires effectifs peut également être restreint par les moyens limités de l'institution : une limitation géographique ne mettra par exemple pas en péril la qualification de pure utilité publique (ibidem, n° 66 ad art. 56 LIFD). Dans tous les cas, la limitation doit résulter de critères objectifs et non subjectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3.2). Pour qu'une activité en matière culturelle puisse être reconnue comme étant d'utilité publique, la manifestation culturelle doit en principe être accessible à chacun. Dans l'hypothèse où elle s'adresse à un cercle prédéterminé et restreint de personnes, elle ne satisfait pas à la condition du cercle ouvert des destinataires. Ainsi, l'association d'un musée qui contribue à la diffusion des connaissances se rapportant à l'histoire d'une localité et d'une région, tout en collectionnant des documents dignes d'être conservés et qui entend les rendre accessibles au public, poursuit un but d'utilité publique (Conférence suisse des impôts [CSI], Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales au sujet de l'exonération des institutions poursuivant des buts culturels, 2010, p. 2).

E. 2.2.3

En l'occurrence, le but statutaire de la recourante consiste à saisir la mémoire collective subjective d'un lieu et de contribuer à sa sauvegarde. L'autorité intimée a considéré que ce but ne représentait pas un intérêt général, dès lors que la recourante n'est pas parvenue à écouler la totalité des livres imprimés et que l'intérêt des participants à s'essayer à l'écriture apparaissait prépondérant. A teneur du dossier, cette appréciation ne peut toutefois pas être confirmée. D'une part, l'existence d'un stock de

- 14 - livres invendus ne peut être considérée comme déterminante. En effet, cet élément fait fi des livres qui parviennent effectivement à être vendus, ce critère étant naturellement plus à même de déterminer l'existence ou non d'une activité d'intérêt général. Or, la recourante a indiqué avoir écoulé 4000 livres depuis sa constitution, chiffre non contesté par le fisc et comprenant les livres remis aux 700 auteurs de textes (p. 6 et 8 du mémoire de recours) et ceux distribués par certaines villes à leur population. C'est dire qu'elle est tout de même parvenue à distribuer plus de 3000 livres à des personnes n'ayant pas directement participé aux projets. Durant l'exercice ici litigieux, les ventes effectuées par la recourante se sont montées à au moins 120 exemplaires au vu des revenus réalisés à ce titre. Or, le fisc n'a avancé aucun élément permettant de retenir que ces quantités seraient insuffisantes au regard de la condition liée à l'existence d'un intérêt général. En outre, dans la mesure où le but de la recourante consiste à sauvegarder un patrimoine immatériel, il n'est pas exclu que l'intérêt de la collectivité à accéder aux ouvrages se manifeste de manière plus importante à l'avenir qu'à la période où les textes sont récoltés. L'on ne saurait ainsi reprocher à la recourante de concentrer ses efforts actuels sur la sauvegarde du patrimoine collecté plutôt que sur la diffusion des ouvrages édités. D'autre part, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, aucun élément au dossier ne permet d'affirmer que les participants au

projet étaient exclusivement mus par le désir de s'essayer à l'écriture et qu'ils n'étaient pas intéressés par l'idée d'accéder à un patrimoine immatériel, en y participant directement. L'existence d'un intérêt général est également attestée par le fait que la recourante a déjà mené à terme six projets de livres dans les villes de C _____, K _____, D _____, E _____, F _____ et L _____ (cf. son site internet <https://decriremaville.ch>), et par les déclarations de quatre communes ayant participé aux projets. Ces autorités ont fait part à la fois des avantages qu'elles avaient tiré de la réalisation de l'activité en tant que telle – eu égard à leurs objectifs de cohésion sociale et d'inclusion – et de leur intérêt à garder une trace pérenne de leur évolution au cours du temps. L'existence effective d'un intérêt général découle également des demandes supplémentaires formulées à la recourante par d'autres villes (M _____, N _____, O _____), conformément à ses allégations non contestées par le fisc (p. 5 du mémoire de recours). Cet intérêt est également attesté par les sacrifices financiers déjà consentis à cette fin par diverses communes et fondations privées, lesquels ont permis de réaliser les six projets précités. Le cercle des destinataires de l'activité déployée par la recourante est par ailleurs ouvert, puisque celle-ci ne se limite pas à certaines localités et qu'elle rend ses projets accessibles à toute personne souhaitant y contribuer. L'on précisera à cet égard que, contrairement à ce qu'a retenu

- 15 - l'autorité intimée, les auteurs des textes comptent parmi les bénéficiaires du projet, puisqu'ils ne sont pas membres de l'Association. Leur intérêt à s'essayer à l'écriture ne saurait donc remettre en cause l'existence d'un cercle ouvert de destinataires. Partant, il doit être admis que le but statutaire de la recourante constitue une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires.

E. 2.3.1

La condition du désintéressement, deuxième condition spécifique d'exonération, suppose que l'activité de l'institution se fonde sur l'altruisme. En ce sens, il est exigé que la personne morale 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 loisirs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1.1). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.1 et les références). Le sacrifice peut être consenti par l'institution, son fondateur, ses membres ou même des tiers. Il s'agit de contributions financières ou d'un travail qui sortent de l'ordinaire (MERKT, Droit des fondations d'utilité publique, 2021, nos 627 et 646 ; URECH, op. cit., n° 67 ad art. 56 LIFD). Il peut également s'agir d'un « sacrifice collectif », c'est-à-dire que l'activité n'est exercée que grâce à une subvention publique ou parapublique, ou même par un mélange de ces différents moyens (GANI, op. cit., p. 540). Lorsqu'un membre du comité d'une association accomplit des tâches qui excèdent l'activité ordinaire, une rétribution appropriée conforme au tarif du marché ne remet pas en cause l'exonération de l'institution, ce en particulier lorsque celle-ci aurait de toute manière dû recourir aux services d'un tiers rémunéré (URECH, op. cit., n° 67 ad art. 56 LIFD ; CSI, Informations pratiques 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, p. 35). L'exigence du désintéressement n'exclut pas non plus que l'institution ait du personnel rémunéré aux conditions du marché (arrêt du Tribunal fédéral

2C_251/2012 précité consid. 3.1.1 ; MERKT, op. cit., n° 648). De même, l'existence de motivations sous-jacentes non altruistes chez le fondateur n'affecte pas le caractère d'utilité publique de l'institution, lorsque les éléments altruistes prévalent sur les intérêts propres (MERKT, op. cit., n° 651 ; KOLLER, Stiftungen und Steuern, in : RIEMER [édit.], Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, p. 39 ss, p. 79 s. ; CSI, Informations pratiques 2010 précitées, p. 3).

- 16 -

E. 2.3.2

Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public (art. 56 let. g, 2ème phrase LIFD). Ainsi, selon la jurisprudence, pour être compatibles avec une exonération, de tels buts doivent être secondaires par rapport à l'objectif principal de pure utilité publique de la personne morale. Il s'agit en effet de respecter le principe de neutralité concurrentielle en évitant d'offrir aux personnes morales qui exercent une activité lucrative ou poursuivent un but économique un avantage fiscal par rapport à leurs concurrents (ATF 147 II 287 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 7.1). L'exemption d'une telle entité serait contraire au principe de neutralité économique, même si l'institution se consacrerait exclusivement à un but exonéré ou y affecterait l'intégralité de son bénéfice (GANI, op. cit., p. 542 ; URECH, op. cit. n° 74 ad art. 56 LIFD) Une exception au principe selon lequel une institution qui, outre la poursuite d'un but d'intérêt général, exploite également une entreprise gérée selon des critères économiques, n'est pas exonérée d'impôt peut notamment se justifier lorsque l'activité économique est indispensable pour atteindre le but d'intérêt général. Le but lucratif doit toutefois être proportionnel à la poursuite du but idéal, en ce sens que l'entreprise commerciale ne doit revêtir qu'une importance secondaire (arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 7.2 ; 2C_251/2012 précité consid. 3.1.1). Si, dans le cadre d'une telle « activité annexe », seuls les coûts de revient sont couverts (sans supplément de bénéfice), cela constitue un indice supplémentaire d'une activité qui ne porte pas atteinte à l'utilité publique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 précité consid. 3.1.1 ; MERKT, op. cit., n° 699). Ainsi, l'activité lucrative peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but d'intérêt public et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (AFC, Circulaire n° 12, p. 4 ; GANI, op. cit., p. 542 ; GRETER/GRETER, n° 32 ad art. 56 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, n° 105 ad art. 56 LIFD ; MERKT, op. cit., n° 696 ; URECH, op. cit. n° 75 ad art. 56 LIFD). En outre, un rôle secondaire est accordé au critère de la neutralité concurrentielle lorsqu'il est question d'institutions culturelles sans but lucratif œuvrant dans l'intérêt général et jugées dignes par l'Etat d'être favorisées (URECH, op. cit. n° 74 ad art. 56 LIFD ; arrêt du 15 juin 2012 de la Cour fiscale du Tribunal cantonal fribourgeois consid. 5, in RDAF 2012 II 569).

E. 2.3.3

En l'occurrence, les éléments au dossier conduisent à retenir que la condition du désintéressement est réalisée. La recourante a en effet démontré que ses activités n'étaient pas déployées dans l'intérêt de ses membres et que son comité exerçait à titre bénévole, ce qui n'a d'ailleurs pas été remis en cause par l'autorité intimée. Elle a également établi l'existence de sacrifices financiers consentis par des tiers, ayant obtenu

- 17 - 32'500 fr. de subsides en 2021 et 60'852 fr. 18 au total depuis sa constitution, conformément à ses explications non remises en cause par le fisc (p. 11 du mémoire de

recours). Par ailleurs, le fait qu'elle rémunère deux personnes externes pour mener à bien ses différents projets ne s'oppose pas à ce que l'activité soit considérée comme désintéressée, comme on l'a vu plus haut. L'autorité intimée a considéré que la vente de livres au prix du marché s'opposait à ce que la condition du désintéressement soit considérée comme réalisée. Cette appréciation ne peut pas être suivie. En effet, les revenus réalisés à ce titre sont minimes en proportion avec les autres revenus de la recourante, qui proviennent de subsides. En 2021, ils représentaient 9% des revenus totaux. Ces produits ne constituent donc qu'un gain accessoire concourant à couvrir les frais de l'activité déployée. Les comptes 2021 montrent également que, sans les revenus provenant de subsides, l'activité de la recourante serait largement déficitaire. La vente des livres apparaît ainsi comme un moyen permettant à l'Association de réaliser le but poursuivi – la récolte et la sauvegarde de la mémoire collective d'une ville – et non comme une activité visant principalement la réalisation d'un bénéfice. Cela est d'ailleurs attesté par le fait que l'Association a délibérément limité ses canaux de distribution et le nombre d'exemplaires de livres mis en vente, et par le fait qu'elle a finalement pris la décision de distribuer gratuitement les livres invendus. Sa position sur le marché permet ainsi de relativiser son influence effective sur la concurrence (dans le même sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 précité consid. 3.2). La CIPM s'est également fondée sur les avantages que l'administratrice de la recourante pouvait tirer des activités déployées par celle-ci pour refuser l'exonération. Cet aspect ne saurait toutefois faire obstacle au critère du désintéressement. D'une part, aucun élément au dossier ne permet de retenir que l'intéressée aurait effectivement obtenu des avantages économiques grâce aux activités de la recourante. D'autre part, le fait que les projets de la recourante puissent potentiellement augmenter la notoriété de cette auteure ne s'oppose de toute manière pas à l'exonération, comme exposé ci-dessus, puisque les activités de l'Association ne sont pas déployées directement en faveur des intérêts de son administratrice, mais en faveur de tiers intéressés par la sauvegarde d'un patrimoine immatériel constitué d'une mémoire collective. Pour le reste, la CIPM n'a formulé aucune objection relative aux tâches effectuées par B _____ en tant qu'administratrice de la recourante. Quant à la remise à titre gratuit d'un livre aux auteurs des textes, elle ne fait pas non plus obstacle au critère du désintéressement, puisque

- 18 - ceux-ci comptent au nombre des bénéficiaires de l'activité déployée et ne font pas partie des personnes censées consentir un sacrifice à cette fin. Partant, il doit être admis que la condition du désintéressement est, elle aussi, réalisée.

E. 2.4

En définitive, la recourante a établi avoir exercé en 2021 une activité de pure utilité publique conforme à ses buts statutaires, de sorte que l'exonération fiscale en application de l'art. 56 let. g LIFD doit lui être octroyée. Le grief tiré de la violation de cette disposition doit donc être admis. III. Impôts cantonaux et communaux

E. 3

Les conditions de l'exonération fiscale pour les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique sont les mêmes pour l'impôt communal et cantonal que pour l'impôt fédéral, sous réserve de l'extension à l'impôt sur le capital, qui n'est pas prélevé au niveau fédéral (art. 23 al. 1 let. f LHID ; art. 79 al. 1 let. f LF). Il s'ensuit que les considérations développées pour l'impôt fédéral valent également pour l'impôt communal et cantonal. IV.

Conclusion, frais et dépens

E. 4.1

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt communal et cantonal. La décision sur réclamation est annulée et le dossier renvoyé à la CIPM pour nouvelle décision préjudicielle d'exonération au sens des considérants (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 4.2

L'arrêt est rendu sans frais (art. 89 al. 4 LPJA).

E. 4.3

La recourante, qui a obtenu gain de cause, a droit à des dépens à la charge du fisc (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_846/2013 du 28 avril 2014 consid. 3.3 ; CASANOVA/DUBEY, in : AUBRY GIRDARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 9 ad art. 144 LIFD). Cette indemnité sera fixée à 1500 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par la représentante de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 14 pages et d'une détermination complémentaire de deux pages (art. 150 al. 3 LF ; art. 4, 27 et 39 LTar).

- 19 -

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