RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2718/2006-FIN **ATA/482/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 octobre 2007

dans la cause

S_____ SUISSE
représentée par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. S_____ Suisse (ci-après : S_____ Suisse ou l'association) est une association inscrite au Registre du commerce du canton de Genève, depuis le 9 juin 1989.

   L'article 3 de ses statuts disposait que l'association a pour but la promotion de la pratique et de l'étude du Bouddhisme de la N_____ S_____. Elle promouvoit également la paix, la culture et l'éducation basées sur cet enseignement. Dans ce but, l'association organisera notamment des cérémonies cultuelles, des conférences, des séminaires et des réunions de discussion à l'intention, en particulier, des pratiquants du Bouddhisme de la N_____ S_____ en Suisse.

2. Par arrêté du Conseil d'Etat du canton de Genève du 16 octobre 1991, l'association a été exonérée des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune pour une période de cinq ans.

3. Le 14 mai 1993, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après: l'AFC ou l'administration) a exonéré l'association, pour une période indéterminée, de l'impôt fédéral direct en se fondant sur l'article 16 chiffre 3 de l'ancien arrêté sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD).

4. Par courrier du 24 avril 1995 adressé au département des finances et des contributions, S_____ Suisse a informé le Conseil d'Etat de la modification de ses statuts, conformément aux dispositions de l'arrêté relatif à l'exonération des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune.

   En particulier, l'article 3 des statuts dans sa nouvelle teneur disposait que l'association a pour but la promotion de la pratique et de l'étude du Bouddhisme de N_____ D_____. Elle promeut également la paix, la culture et l'éducation basées sur cet enseignement. Dans ce but, l'association organisera notamment des cérémonies cultuelles, des conférences, des séminaires et des réunions de discussion à l'intention, en particulier, des pratiquants du Bouddhisme de N_____ D_____ en Suisse.

5. Le 11 mai 1995, Le Conseil d'Etat a renouvelé l'exonération des impôts sur le revenu et la fortune accordée à l'association pour une nouvelle période de cinq ans.

6. Le 14 septembre 2000, la société A_____ SA (ci-après A. SA), fiduciaire de l'association, a demandé au Conseil d'Etat le renouvellement de l'exonération accordée à l'association le 16 octobre 1991, en se fondant sur l'article 9 alinéa 1

lettre f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

7. Par décision du 10 janvier 2001, le Conseil d'Etat a refusé le renouvellement de l'exonération, au motif que dans le cas de l'association les conditions de l'article 9 alinéa 1 lettre f LIPM n'étaient pas réalisées.

8. Le 3 février 2001, S_____ Suisse a adressé un courrier au Conseil d'Etat contestant la décision de refus. En effet, celle-ci concernait une période pour laquelle l'association bénéficiait déjà d'une exonération fiscale, fondée sur l'article 9 alinéa 1 lettre g LIPM. A. SA avait agi à tort, et de surcroît sans la consulter.

9. Le 21 février 2001, le Conseil d'Etat a annulé sa décision du 10 janvier 2001, la demande de renouvellement d'A. SA ayant été faite sans avoir consulté l'association.

Statuant à nouveau sur la demande d'exonération, le Conseil d'Etat a considéré que les conditions de l'article 9 alinéa 1 lettre g LIPM n'étaient pas remplies. En effet, la poursuite du but cultuel exigée par la loi excluait toute dérive de caractère sectaire. Or, l'organisation mère de l'association était considérée comme la secte la plus puissante du japon. Le rôle de l'Etat n'était pas de soutenir des organisations dont le caractère idéologique et politique dépassait considérablement l'aspect religieux. Ainsi, le Conseil d'Etat a refusé de renouveler l'exonération fiscale de l'association.

10. Le 29 mars 2001, l'association a déposé un recours de droit administratif ainsi qu'un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral. Elle concluait à ce que la décision du Conseil d'Etat soit annulée.

11. Dans son arrêt du 6 novembre 2001 (2P.90/2001, 2A.161/2001), le Tribunal fédéral a admis le recours de droit administratif et annulé la décision du Conseil d'Etat du 21 février 2001. L'article 9 alinéa 3 LIPM était contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Les articles 48 et 50 de la loi prévoyaient que les décisions des autorités fiscales cantonales devaient pouvoir faire l'objet d'un contrôle administratif et judiciaire. Partant, la compétence du Conseil d'Etat de statuer à titre définitif en matière d'exonération prévue par l'article 9 LIPM ne se justifiait pas. Le recours de droit public a été considéré comme irrecevable.

12. Le 31 mai 2002, l'AFC a révoqué l'exonération de l'impôt fédéral direct de S_____ Suisse pour les mêmes motifs avancés par le Conseil d'Etat dans sa décision du 21 février 2001. Reconnaissant à l'association un caractère sectaire, l'administration a considéré qu'elle ne remplissait pas les conditions de l'article 56 lettre g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). En effet, l'organisation mère de l'association, S_____ H_____

S_____ au Japon (ci-après: S_____ Japon), était considérée par divers milieux comme la secte la plus puissante du Japon, avec de fortes implications politiques et une puissance économique considérable.

13. Par courrier du 28 juin 2002, S_____ Suisse a déposé une réclamation auprès de l'AFC. Elle demandait l'annulation pure et simple de sa décision et le maintien de son exonération fiscale.

Aucun fait nouveau ne justifiait la révocation de l'exonération fiscale. Ni le but social, ni l'activité de l'association n'avaient été modifiés au cours des dernières années. La décision querellée manquait de clarté en cela qu'elle faisait référence à l'article 56 lettre g LIFD, pour renvoyer par la suite à la notion de but cultuel, relevant de l'article 56 lettre h LIFD. S_____ Suisse reprochait également à l'administration d'avoir pour seul argument des accusations à l'encontre de S_____ Japon. L'association considérait enfin que l'impossibilité de consulter le dossier constitué par l'AFC à l'appui de ses affirmations ainsi que la motivation faible de la décision consacrait une violation du droit d'être entendu.

14. Le 16 janvier 2003, l'administration a rejeté la réclamation.

Citant divers écrits de sources françaises concernant la S_____, l'AFC a considéré que S_____ Suisse s'inscrivait dans le cadre d'un mouvement mondial bien organisé, dont le caractère idéologique et politique dépassait considérablement l'aspect religieux et ne satisfaisait pas au chiffre 3 de sa circulaire n° 12 du 8 juillet 1994.

Selon les indications données lors d'un entretien du 9 décembre 2002, l'association ne comprenait que 8 membres dirigeants inscrits qui payaient des cotisations, le reste étant formé de sympathisants sans aucun lien juridique avec l'association dont le nombre avancé était évalué à un milliers de personne dans toute la Suisse, répartis sur les trois centres de Genève, Zurich et Lugano. En l'absence de preuve étayant ces allégations, il n'était pas établi que l'association défendait une croyance importante au niveau national au sens de l'article 56 lettre h LIFD. En outre, il ressortait des bilans et rapports de gestion de l'association que son bénéfice n'était pas affecté exclusivement et irrévocablement à la poursuite du but statutaire.

15. Le 19 janvier 2003, S_____ Suisse a déposé un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCR IFD ou la commission). Elle concluait au préalable à ce que l'AFC transmette à la commission son dossier intégral relatif à cette affaire, afin qu'il puisse être consulté. Principalement, S_____ Suisse concluait à ce que la commission constate que les conditions d'exonération de l'article 56 lettre h LIFD étaient remplies et annule les décisions de l'AFC des 31 mai 2002 et

16 janvier 2003. Elle concluait également à la condamnation de l'autorité intimée en tous les dépens, comprenant une indemnité équitable de procédure.

Le 17 mars 2003, dans le délai imparti par la CCR IFD, l'association a complété ses écritures de recours.

Soutenant que le mouvement de la S_____ appartenait à la religion bouddhiste, l'association considérait que ne pas être reconnu par l'Union bouddhiste européenne n'était pas déterminant. Au regard de la liberté de croyance garantie par la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), il n'appartenait pas à l'administration de juger de la valeur de la religion prônée par S_____ Suisse. S_____ Japon était effectivement un mouvement important dans ce pays. Regroupant 8 à 10 % de la population, il avait indirectement une influence économique et politique non négligeable au Japon. Les allégations soutenant que S_____ Suisse présentait un caractère sectaire en raison de liens de dépendance avec sa soi-disant organisation mère étaient infondées.

L'association exploitait trois centres principaux répartis dans toute la Suisse. Malgré le fait que seul 8 personnes étaient formellement membre de l'association, celle-ci comptait 500 pratiquants réguliers ainsi que 500 à 1'000 sympathisants.

S'agissant de sa situation financière, il était faux d'affirmer que l'intégralité des ressources de l'association n'était pas utilisée à son but cultuel. La seule présence de bénéfices lors des premiers exercices ne saurait justifier le refus d'exonérer l'association. Les revenus et les biens de l'association étaient utilisés à des fins correspondant aux statuts et par conséquent les conditions de l'article 56 lettre h LIFD étaient remplies.

16. Dans sa réponse du 14 juillet 2003, l'AFC a repris en substance les arguments de sa décision sur réclamation du 16 janvier 2003. Le capital de dotation initial important fourni sous forme de donation par S_____ Japon tendait à démontrer le lien contesté par la recourante. L'analyse des comptes 1992 à 2000 indiquait également que l'activité de l'association se déroulait principalement à Genève. L'augmentation de la fortune nette de l'association montrait que les bénéfices n'étaient pas affectés exclusivement et irrévocablement à la poursuite du but statutaire. L'AFC estimait que les conditions de l'exonération n'étaient pas remplies.

17. Par décision du 21 juin 2006, la CCR IFD a rejeté le recours.

S'agissant de la violation du droit d'être entendu, l'irrégularité alléguée par la recourante avait été réparée, dans la mesure où l'administration avait versé à la procédure toutes les pièces du dossier sur lesquelles elle s'était fondée pour la

révocation de l'exonération fiscale. Au surplus, la commission reprenait l'ensemble des arguments développés par l'AFC dans sa réponse.

18. Par écritures du 24 juillet 2006, complétées le 28 août 2006, l'association a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCR IFD.

En ce qui concernait les comptes de S_____ Suisse, l'association avait d'abord réalisé des exercices largement excédentaires suite au don de plus de CHF 6'000'000.- reçu en 1989, puisque cet argent avait été placé pendant plusieurs années. Après avoir fait l'acquisition de l'immeuble qui allait abriter son centre, l'association avait commencé à perdre régulièrement de l'argent. L'intégralité des ressources de l'association était bien consacrée à son but cultuel.

Aucune des pièces produites par l'administration n'avait démontré que l'association présentait des dérives sectaires. Selon un rapport du Centre intercantonal d'information sur les croyances (ci-après: CIC), organisme d'état financé par la collectivité publique, la S_____ était reconnue comme une organisation religieuse bouddhique d'origine japonaise, et comptait quelques 18 millions de membres dans 115 pays. En outre, les membres de la S_____ n'étaient pas soumis à des pressions d'ordre financier.

Pour le reste, l'association reprenait pour l'essentiel les lignes de son recours du 19 janvier 2003 devant la CCR IFD.

19. Dans sa réponse du 28 septembre 2006, l'AFC conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision du 21 juin 2006.

Ses arguments étaient ceux de sa réponse déposée devant la CCR IFD en date du 14 juillet 2003.

20. Le 16 octobre 2006, la CCR IFD a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

21. Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours, le 6 septembre 2007.

Elle s'est ralliée en substance à la décision de la CCR IFD du 21 juin 2006 et faisait sienne la réponse de l'AFC du 28 septembre 2006.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon l'article 56 lettre h LIFD, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts cultuels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

3. Une personne morale (une association, par exemple) poursuit des buts cultuels privilégiés fiscalement si elle professe et diffuse une croyance (foi) commune, un dogme ou assure des services religieux sur le plan national, quelle que soit la confession ou la religion. Seules les personnes morales qui se consacrent à une croyance importante au niveau national ont droit à l'exonération d'impôts.

Les organisations cultuelles ne peuvent poursuivre des buts lucratifs - contrairement à la simple administration de biens - si elles veulent bénéficier de l'exonération d'impôt. La poursuite de tels buts entraîne la levée de l'exonération. Par exemple, l'exploitation d'une agence de voyage pour la visite des lieux saints n'est pas conciliable avec une exonération.

Les personnes morales qui ne remplissent pas des buts cultuels, mais certaines tâches économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux ne bénéficient pas de l'exonération fiscale selon l'article 56 lettre h LIFD (Circulaire n° 12 de l'administration fédéral des contributions du 8 juillet 1994).

4. L'AFC allègue que l'association présente des dérives sectaires en raison des liens qu'elle entretient avec l'organisation du même nom ayant une influence économique et politique non négligeable au Japon. L'association conteste ces faits. Elle soutient être une religion et se fonde pour ce faire sur le rapport du CIC. La question de savoir si S_____ Suisse est une secte peut néanmoins rester ouverte, dans la mesure où il appert en l'espèce que l'une des conditions cumulatives de l'article 56 lettre h LIFD, à savoir la défense d'une croyance importante sur le plan national, n'est pas remplie.

5. Il ressort du rapport d'activité annuel 1997-2002 ainsi que des comptes de S_____ Suisse que son activité a principalement lieu à Genève, et non, comme le prétend la recourante, au niveau national. En effet, les événements qui sont relatés dans le rapport d'activité concernent presque tous le canton de Genève. Au vu des comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2001, les charges de l'association sont quasi inexistantes dans les cantons de Zurich et Lugano. De plus, le fait que l'association ne comprenne que 8 membres dirigeants inscrits qui paient des cotisations conforte cette hypothèse.

Ainsi, il n'est pas établi que l'association se consacre à une croyance importante au niveau national. C'est donc à juste titre que l'AFC a refusé le renouvellement de l'exonération.

6. Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'examiner la question de savoir si le bénéfice de l'association est affecté de manière exclusive et irrévocable aux buts cultuels.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2006 par S_____ Suisse contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 21 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté, dans les trente jours qui suivent sa notification, par-devant le Tribunal fédéral par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :