

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3426/2015-ICCIFD

ATA/295/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 mars 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**SI A \_\_\_\_\_ SA**

représentée par Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
6 juin 2016 (JTAPI/583/2016)**

---

## EN FAIT

- 1) La SI A\_\_\_\_\_ SA (ci-après : SI), inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) de Genève le 25 avril 2000, a pour but l'achat, la vente, la gestion et la location de tous immeubles. Elle peut consentir des prêts à ses actionnaires ou à des tiers. Elle peut en outre, soit pour son propre compte, soit pour le compte de tiers, faire toutes opérations commerciales, financières, mobilières ou immobilières, en relation directe ou indirecte avec son but, sous quelque forme que ce soit, notamment sous forme de participation (art. 3 des statuts de la SI, ci-après : les statuts). Les autres dispositions statutaires seront détaillées ultérieurement en tant que de besoin.

La SI est propriétaire des parcelles n<sup>os</sup> 1\_\_\_\_\_, 2\_\_\_\_\_ et 3\_\_\_\_\_ (ci-après : les parcelles) sises sur la commune de D\_\_\_\_\_, sur lesquelles sont érigés des bâtiments.

- 2) Jusqu'à fin 2015, l'intégralité du capital-actions de la SI appartenait à la fondation B\_\_\_\_\_ (ci-après : la fondation), dont le siège est à Carouge et qui a pour but de recueillir tous les biens qui lui seront affectés et en assurer la sauvegarde, l'entretien et la rentabilité, conformément aux instructions et aux vœux des donateurs, affecter en première ligne tous les revenus et toutes les ressources au maintien et au développement normal des biens appartenant à la fondation, allouer des dons, subventions et bourses à diverses œuvres et institutions de bienfaisance, des particuliers méritants en difficultés financières ou encore certains établissements de formation (art. 3 des statuts de la fondation).

- 3) La société C\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la clinique) inscrite au RC, a son siège à D\_\_\_\_\_. Son but est l'exploitation d'un établissement médical ayant pour objet la prévention, le diagnostic et le traitement des affections humaines, ainsi que l'obstétrique, toute activité relevant du domaine médical ou en relation avec ce domaine.

- 4) Le 30 juin 2009, la SI, la clinique et la fondation ont conclu pour une durée initiale de dix ans, renouvelable par périodes de cinq ans, un contrat de prêt à usage portant sur la mise à disposition d'une clinique de pédiatrie et de son équipement en vue de son exploitation sous le nom de « consultation d'urgences de pédiatrie C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ » (ci-après : la consultation).

La SI, en qualité de prêteur, mettait à disposition de la clinique, désignée comme emprunteur, les parcelles et l'intégralité de l'équipement fixe et non fixe de consultation. La clinique s'engageait notamment à exploiter la consultation de manière à accueillir des patients relevant de toutes les couches sociales de la population genevoise, quel que soit le régime d'assurance-maladie applicable. Elle

assumait les frais d'exploitation. Le bénéfice net d'exploitation devait être partagé entre la SI et la clinique. Les impôts, taxes et assurances étaient à la charge de la clinique.

La fondation avait financé l'acquisition des parcelles et la construction destinée à abriter la consultation. Elle était disposée à en financer l'équipement, en échange de quoi la consultation porterait le nom du fondateur et devrait respecter la vocation idéale de la fondation, une part de l'éventuel bénéfice net avant impôt devant être reversé à une œuvre d'utilité publique désignée par la fondation. Les autres clauses du contrat seront détaillées ultérieurement en tant que de besoin.

- 5) Le 31 juillet 2014, la SI a saisi l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) d'une demande d'exonération des impôts directs cantonaux et communaux (ci-après : ICC), y compris de l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ainsi que l'impôt sur les donations et les successions, avec effet rétroactif à la période fiscale 2009.

Elle remplissait les conditions d'une telle exonération dès lors qu'elle poursuivait un but d'intérêt général, ne poursuivait pas de but économique, avait une activité effective conforme à un but d'intérêt public et que ses fonds étaient affectés de manière irrévocable à un but d'utilité publique. Une modification de ses statuts allait intervenir sur ce dernier point.

- 6) Par deux décisions distinctes du 10 mars 2015, l'une portant sur l'ICC, l'autre sur l'IFD, l'AFC-GE a refusé l'exonération sollicitée. Les buts statutaires de la SI ne correspondaient pas à un but d'utilité publique et ne contenaient pas de clause de renonciation à toute distribution de dividendes et de tantièmes, ni de clause de non-retour. L'activité propre de la SI en faveur de la clinique ne pouvait être considérée comme étant d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de bénéficiaires. L'exploitation sous la forme commerciale de la consultation, même sans but lucratif, était considérée comme une activité à but économique et ne correspondait pas aux critères très restrictifs d'intérêt général et de désintérêt au sens de la législation fiscale applicable.

- 7) Le 1<sup>er</sup> avril 2015, la SI a élevé une réclamation contre les deux décisions susmentionnées. Elle persistait dans sa position, rappelant qu'elle entendait modifier ses statuts afin que les conditions formelle d'exonération soient remplies.

- 8) Le 29 mai 2015, elle a adressé à l'AFC-GE un projet d'une éventuelle réorganisation dans le cadre de laquelle les biens immobiliers de la SI seraient remis en droit de superficie à une association ou fondation à créer, et à l'issue de laquelle elle pourrait être dissoute et ses actifs et passifs seraient transférés à son actionnaire ; cela dans l'hypothèse où l'AFC-GE persisterait à refuser l'exonération sollicitée.

9) Par décision du 31 août 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la SI pour l'ICC et pour l'IFD. Elle persistait dans les termes de ses décisions du 10 mars 2015, relevant en outre que la SI n'avait qu'un seul bénéficiaire direct, soit la clinique.

10) Le 30 septembre 2015, la SI a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre la décision susmentionnée, concluant à l'annulation de celle-ci et à ce qu'il soit dit que la SI était exonérée de l'IIC, de l'IFD ainsi que de l'impôt immobilier complémentaire.

Elle reprenait, en la développant, son argumentation initiale.

11) Le 4 mars 2016, l'AFC-GE a persisté dans sa décision, le but statuaire de la SI ne pouvait être qualifié d'utilité publique, et plusieurs conditions de fond pour une exonération n'étaient pas remplies.

12) Le 29 mars 2016, la SI a répliqué et le 19 avril 2016, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer.

13) Par jugement du 6 juin 2015, le TAPI a rejeté le recours de la SI, qui ne remplissait pas toutes les conditions cumulatives pour bénéficier de l'exonération sollicitée.

14) Par acte du 30 juin 2016, la SI a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et reprenant ses conclusions en exonération.

L'intégralité de son capital-actions avait été donné en 2015 aux Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG). Elle persistait à soutenir qu'elle remplissait les conditions pour une exonération fiscale tant au niveau fédéral que sur le plan cantonal. Son argumentation sera reprise en détail en tant que de besoin dans les considérants en droit.

15) Le 29 juillet 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

16) Le 2 septembre 2016, la SI a répliqué, persistant dans sa position.

17) La détermination de la SI a été transmise à l'AFC-GE le 13 septembre 2016, après quoi la cause a été gardée à juger.

---

## EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) La recourante demande à être exonérée de l'IFD, de l'ICC et de l'IIC.

3) Selon l'art. 56 let. g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont exonérés de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public.

L'art. 9 al. 1 let. f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) a une teneur identique.

L'art. 76 al. 1 let. b de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) prévoit la perception d'un impôt annuel de 1 % de la valeur de tous les immeubles situés dans le canton à l'exception des immeubles de personnes morales exonérées au sens de l'art. 9 al. 1 let. f LIPM, qui sont directement affectés à leur but de service public ou d'utilité publique.

4) Selon la jurisprudence, une personne morale poursuit des buts de pure utilité publique lorsqu'elle fournit des prestations de manière désintéressée, dans l'intérêt général, en faveur d'un cercle en principe illimité de destinataires. Elle poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches étroitement liées aux tâches étatiques. Tel n'est notamment pas le cas en règle générale, si elle vise principalement des buts lucratifs, quand bien même elle serait également au service de buts d'intérêt public. Une exonération, du moins partielle, demeure toutefois possible si elle 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).

5) La circulaire n° 12 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 8 juillet 1994 sur l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56 let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56 let. h LIFD ; ci-après circulaire n° 12), détaille à l'intention des administrations cantonales de l'IFD la jurisprudence en la matière.

Ainsi, pour bénéficier de l'exonération, la personne morale doit en faire la demande et il lui appartient de prouver que les conditions en sont remplies et en

premier lieu que les conditions générales cumulatives suivantes sont satisfaisantes (circulaire n° 12, ch. 2) :

- s'il s'agit d'une société anonyme, elle doit renoncer dans ses statuts à distribuer des dividendes et des tantièmes ;
- l'activité exonérée doit s'exercer 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 ;
- les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire 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 la fondation ;
- il faut poursuivre effectivement les buts visés.

En outre, les personnes morales doivent remplir des conditions particulières en fonction de leurs buts de pure utilité publique (circulaire n° 12 ch. 3) ou de service public (circulaire n° 12 ch. 4). Les premières doivent notamment exercer leurs activités dans l'intérêt général de manière désintéressée, c'est-à-dire en exigeant un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant les intérêts de ses membres.

- 6) En l'espèce, la recourante est une société anonyme dont le but statuaire est exclusivement économique, alors même que l'art. 620 al. 3 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) prévoit qu'une telle personne morale peut aussi poursuivre un but qui n'est pas de nature économique. Aucune clause statutaire ne prévoit qu'elle a renoncé à distribuer des dividendes et des tantièmes. Il n'y a aucune restriction quant à la transmissibilité des actions nominatives ni modalités particulières de composition du conseil d'administration en relation avec une orientation vers des activités d'utilité publique. Alors même qu'au début de la procédure d'exonération, la recourante avait affirmé avoir l'intention de modifier ses statuts afin qu'ils soient compatibles avec les exigences posées pour pouvoir prétendre à une exonération fiscale, force est de constater qu'elle n'a, à rigueur de dossier, rien entrepris dans ce sens. Dans ces circonstances il n'existe aucune certitude que ses actions demeureront en mains d'actionnaires eux-mêmes au bénéfice d'une exonération fiscale, de sorte que l'irrévocabilité de l'affectation des fonds n'est

pas garantie déjà à ce stade. Elle ne l'est pas davantage en cas de dissolution de la recourante, aucune clause statutaire ne prévoyant que sa fortune revienne à une personne morale exonérée de l'impôt et poursuivant un but d'utilité publique à celui qu'elle prétend poursuivre.

Quant au contrat, quand bien même il met à disposition des terrains et équipements pour mettre en place la consultation ouverte à un nombre indéterminé de patients, il a en réalité comme unique bénéficiaire la clinique, elle-même une société anonyme dont le capital-actions est réparti en dix mille actions nominatives dont sept mille cinq cents privilégiées quant au dividende. Il prévoit en son art. 6 des modalités de répartition du bénéfice net d'exploitation de la consultation entre la recourante et la clinique, à raison de 50 % chacun, jusqu'à concurrence de 8 % du chiffre d'affaire annuel, sans obligation d'affectation, pour aucune de ces entités. On ne peut ainsi retenir que l'activité soit désintéressée, ce d'autant moins que l'acquisition des terrains mis à disposition de la clinique a été financée par la fondation.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a retenu à juste titre que les conditions d'une exonération fiscale n'étaient pas remplies.

- 7) Mal fondé, le recours sera rejeté.
- 8) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2016 par la SI A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 juin 2016 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de la SI A\_\_\_\_\_ SA un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mmes Krauskopf , M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Balzli

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :