RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1526/2021 ICCIFD JTAPI/1251/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 décembre 2021

dans la cause

A_____, représentée par Me Nicolas GIORGINI, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. B_____, devenue A_____, à C_____ (ci-après : l'association) le 7 novembre 2017, est une association dont l'activité principale consiste à diriger une école privée située à C_____ comprenant une crèche, des classes enfantines et des classes primaires.

2. Le 1er juillet 2016, l'association a demandé à être exonérée d'impôt. Aucune requête n'avait été effectuée par le passé, l'intéressée n'ayant jamais eu recours à une fiduciaire.

3. Par décision du 18 juillet 2017, après des échanges de courriers, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a refusé d'octroyer l'exonération fiscale sollicitée. L'association réalisait des bénéfices accumulés grâce à l'écolage. Une exploitation sous la forme commerciale d'une école, même sans but lucratif, était considérée comme une activité à but économique et ne correspondait pas aux critères d'intérêt général et de désintérêt.

4. Cette décision a été confirmée le 29 septembre 2017 à la suite de la réclamation formée le 18 août 2017 par l'association.

5. Par acte du 1er novembre 2017, l'association a interjeté recours contre cette décision sur réclamation du 29 septembre 2017 devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à son annulation et à son exonération complète à compter de l'exercice fiscal 2016.

   Ses statuts avaient été modifiés et, par conséquent, son activité était désormais exercée dans un but d'intérêt général.

6. Par jugement du 13 août 2018 (JTAPI/1_____), le tribunal a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour « nouvelle décision d'exonération partielle de la recourante de l'ICC et de l'IFD » à partir de la période fiscale durant laquelle l'activité de service public a été effectuée, soit 2018.

   La situation de l'association avait été modifiée depuis l'adoption de ses nouveaux statuts, le 7 novembre 2017. Elle offrait depuis lors des alternatives éducatives dans les domaines de la petite enfance et de l'enseignement primaire. Le cercle des destinataires des prestations était ouvert. L'activité revêtait dès lors un intérêt général. En ce qui concernait la condition du désintéressement, le tribunal observait que les membres du comité de direction n'étaient pas rémunérés. L'association adoptait en parallèle à son but d'utilité publique les principes de l'économie de marché. Elle exerçait ainsi en partie une activité économique avec but lucratif. S'agissant de l'exonération pour but de service public, l'association exploitait une école privée dont la direction, la gestion professionnelle, l'organisation et les locaux d'enseignement étaient semblables à ceux d'une école

publique et garantissaient la formation sur une longue durée. De plus, le plan d'enseignement était reconnu par le DIP. Ainsi, dans la mesure où l'association œuvrait à la fois en faveur de la formation et prenait ainsi en charge une portion de service public mais exerçait en parallèle une activité commerciale, une exonération partielle à hauteur de 50 % à partir de 2018 devait être admise.

7. Par arrêt du 5 novembre 2019, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours interjeté le 17 septembre 2018 par l'association contre ce jugement (ATA/2_____).

   Une exonération complète serait contraire au principe de la neutralité concurrentielle, dès lors que l'exonération placerait l'association, sans justification, dans une situation plus favorable que celle d'autres écoles privées du canton de Genève s'adressant à un même public et pratiquant les mêmes tarifs. Par ailleurs, l'association avait exercé et exerçait encore une activité économique prépondérante incompatible avec les conditions strictes relatives à l'exonération. En principe, dans un tel cas de figure, aucune exonération ne serait possible, l'exonération partielle impliquant que l'activité exonérée soit importante et que les fonds pour lesquels l'exonération est demandée soient clairement séparés du reste de la fortune et des revenus. Conformément à l'interdiction de la *reformatio in pejus*, la chambre administrative ne pouvait que confirmer l'exonération partielle, de 50 %, octroyée par le tribunal à l'association dans le jugement querellé.

8. Par arrêt du 22 juillet 2020 (2C_3_____), le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par l'association le 13 décembre 2019 à l'encontre de cet arrêt et a exposé (au consid. 6.3) que l'activité en cause telle que déployée par la recourante ne pouvait être qualifiée de tâche de service public au sens de l'art. 56 let. g loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), de sorte que le recours était rejeté en tant qu'il concernait l'impôt fédéral direct et qu'il n'y avait pas lieu d'examiner si l'exonération fiscale de 50% accordée par le tribunal de céans était justifiée ou pas, cet élément ne faisant pas partie de l'objet du litige.

9. En date du 9 décembre 2020, l'AFC-GE a ainsi rendu une décision d'exonération à hauteur de 50% de l'impôt cantonal et communal (ICC) et de l'impôt fédéral direct (IFD) en faveur de l'association pour les années 2018 à 2021 pour autant que les fonds recueillis soient effectivement utilisés conformément à son but social. Elle se réservait expressément la faculté de revoir en tout temps l'exonération accordée notamment dès que les conditions qui l'avaient motivée n'étaient plus réalisées. A cet égard, toute modification substantielle portant sur le but statutaire ou les activités effective de l'association devrait être portée à sa connaissance sans délai. Enfin, à l'échéance de la validité de la décision, il lui serait loisible, dans la mesure où elle en remplirait les conditions, de déposer une nouvelle requête d'exonération fiscale, laquelle serait examinée sur la base des dispositions légales applicables et compte tenu de toute éventuelle évolution de la pratique.

10. Le 11 janvier 2021, l'association a élevé réclamation à l'encontre de cette décision, concluant à son annulation, le jugement du tribunal en force ne prévoyant pas que l'exonération octroyée puisse prendre automatiquement fin en l'absence d'un changement de circonstances pouvant le justifier.

11. Par décision sur réclamation du 29 mars 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Si le tribunal avait renvoyé dans son jugement le dossier à l'intimée pour nouvelle décision d'exonération ICC et IFD à partir de 2018, il ressortait de la pratique de l'AFC-GE ancrée dans son information aux associations professionnelles n° 1/2016 du 4 mai 2016, qu'elle était en droit de fixer une durée déterminée à une exonération fiscale. En l'occurrence, elle estimait avoir fait preuve de souplesse au profit de l'association à quatre ans, cette durée étant destinée à tenir compte tant des délais de la procédure judiciaire que de la possibilité pour l'institution de s'adapter, le cas échéant, aux considérants du Tribunal fédéral du 22 juillet 2020.

12. Par acte du 29 avril 2021, l'association, sous la plume de son conseil, a interjeté recours contre cette décision sur réclamation devant le tribunal, concluant, principalement, à son annulation, à ce que soit confirmé le jugement JTAPI/1_____ et qu'il soit dit qu'en l'absence de modifications substantielles portant sur le but statutaire de la recourante ou ses activités effectives, celle-ci bénéficierait pour une durée indéterminée de l'exonération partielle, à hauteur de 50%, de l'ICC et de l'FD, octroyée par le dit jugement ; le tout sous suite de frais et dépens.

    Il ressortait de la directive interne de l'AFC-GE que les exonérations étaient en principe octroyées pour une durée indéterminée et qu'elles n'étaient remises en cause qu'en présence de modification dans les circonstances qui prévalaient au moment de leur octroi.

    Etait reproché à l'AFC-GE, en l'absence de toute modification, même mineure, du but de service public de la recourante et de la nature effective de ses activités, d'avoir contrevenu au jugement du tribunal du 13 août 2018 en violation du principe de la force jugée et de la séparation des pouvoirs. De même, la décision querellée consacrait un abus du pouvoir d'appréciation dans la mesure où elle ne se fondait pas sur des circonstances nouvelles pouvant la justifier, en contradiction avec la propre directive de l'AFC-GE, et contrevenait aux principes généraux du droit. L'intimée avait un comportement contradictoire, non compatible avec le principe de la bonne foi, dans la mesure où elle avait elle-même considéré dans ses écritures à l'attention de la chambre administrative que l'exonération partielle octroyée par le tribunal était justifiée.

13. Dans sa réponse du 4 août 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Rien n'indiquait à teneur des lois applicables que les exonérations octroyées pour but d'utilité publique avaient une validité illimitée dans le temps. Au contraire, la

jurisprudence du Tribunal fédéral avait précisé que l'autorité devait s'assurer à chaque période fiscale que l'autorité remplissait encore les conditions d'exonération, cette manière de procéder répondant par ailleurs aux principes de légalité, d'égalité de traitement, ainsi que du principe d'étanchéité des exercices fiscaux, et était spécifiquement prévue dans l'information n° 1/2016 du 4 mai 2016. Rendre par ailleurs attentive la recourante à la possibilité de déposer une nouvelle requête d'exonération pour les années subséquentes respectait le principe du fardeau de la preuve, et la décision en résultant ouvrirait une nouvelle fois les voies de droit. Pour le surplus, le tribunal n'avait pas octroyé une exonération à durée indéterminée.

14. Par réplique du 26 août 2021, la recourante a persisté dans ses conclusions, soutenant en substance que la propre pratique de l'AFC-GE (information n° 1/2016 du 4 mai 2016) ne permettait pas de réduire la durée de validité de l'exonération partielle accordée en dehors de tout changement de circonstances, et ce d'autant plus qu'elle se fondait, en l'espèce, sur une décision émanant d'un pouvoir tiers indépendant, soit le tribunal de céans.

EN DROIT

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 LIFD).

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.

3. La recourante offre à titre de preuve l'audition de Madame D_____, directrice, et de Monsieur E_____, trésorier, afin de démontrer que la décision querellée est « intervenue en dehors de tout changement dans les activités effectives de l'association, et donc dans les conditions qui ont motivé l'exonération partielle » octroyée par le tribunal.

4. Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves pertinentes quant aux faits de nature à influer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_866/2010 du 12 mars 2012 consid. 4.1.1). Ce droit ne confère en revanche pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir

l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2016 du 31 octobre 2016 consid. 3.1).

Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion (arrêts du Tribunal fédéral 2C_235/2015 du 29 juillet 2015 consid. 5 ; 2C_1073/2014 du 28 juillet 2015 consid. 3.1) ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2).

5. En l'espèce, le dossier contient les éléments nécessaires à l'examen des griefs et arguments dont se prévaut la recourante, lesquels permettent de statuer immédiatement sur le litige, sans avoir à entendre les témoins proposés par la recourante.

6. La recourante sollicite de bénéficier d'une exonération partielle pour une durée indéterminée, en l'absence de modifications substantielles portant sur son but statutaire ou ses activités effectives.

7. L'art. 56 let. g LIFD prévoit que sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public.

   Bénéficient d'une exonération fiscale 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 (art. 23 al. 1 let. f LHID et art. 9 al. 1 let. f LIPM).

   Le département des finances statue sur l'exonération des personnes morales visées à l'al. 1 let. d à i. (art. 9 al. 2 1ère phr. LIPM).

8. Il n'est pas contesté que ni les normes de droit fédéral, ni celles de droit cantonal relatives aux exonérations pour but d'utilité publique auraient une validité illimitée dans le temps.

9. L'information n° 1/2016 relative aux "nouveautés en matière d'exonération fiscale de certaines personnes morales ", entrée en vigueur dès le 1er novembre 2015, énonce quant à elle, en son ch. 2.1, que « depuis le 1er novembre 2015, l'exonération est en principe octroyée pour une durée indéterminée » tant pour l'IFD que l'ICC.

   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 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 ; 133 II 305 consid. 8.1 ; 129 V 205 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 9.1).

Or cette directive n'institue pas l'octroi d'une exonération pour une durée indéterminée de manière absolue, il ne s'agit que d'une « règle générale », l'autorité se réservant la possibilité, selon les cas, de rendre une décision de durée déterminée, ce qui n'est pas contraire au droit.

10. Au contraire, selon la jurisprudence, l'autorité compétente doit s'assurer à chaque période fiscale que l'intéressé remplit encore les conditions d'exonération (ATF 128 II 56 consid. 5b et les références citées).

Par ailleurs, la personne morale qui veut bénéficier de l'exonération de l'impôt doit en faire la demande. Il lui appartient toujours de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies (ATF 92 I 253 ss). En effet, selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2C_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2 et la jurisprudence citée).

Or, il convient de rappeler que l'exonération est accordée pour la période fiscale durant laquelle l'activité de service public a été effectuée (Nicolas URECH, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 85 s. ad art. 56 let. g LIFD).

En vertu des principes de l’étanchéité des exercices et de la périodicité de l’impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d’un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d’une part, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées d’autre part (ATA/547/2012 du 21 août 2012). Il n'est pas possible, en vertu des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, d'assimiler la taxation erronée concernant un exercice précédent à une assurance donnée par l'autorité, comme le serait par exemple la réponse à une demande sur la manière dont serait traité tel ou tel point sur le plan fiscal (ATA/288/2012 du 8 mai 2012).

L'intérêt public à la perception d'impôts prévus par la loi, les principes de la légalité et d'égalité de traitement, ainsi que le principe d'étanchéité des exercices fiscaux autorisent l'autorité fiscale à corriger la déclaration fiscale du contribuable, les conditions d'application du principe de la bonne foi - très restrictive en droit fiscal - n'étant pas réunies ; le droit fiscal est en effet dominé

par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/983/2015 du 22 septembre 2015 consid. 12).

11. En l'espèce, le tribunal de céans, dans son jugement du 13 août 2018, a renvoyé le dossier à l'autorité intimée afin qu'elle rende une nouvelle décision d'exonération, à 50%, de l'association recourante, précisant qu'elle aurait lieu à partir de 2018, et non à partir de 2016 comme demandé par la recourante, sans toutefois octroyer à cette exonération une validité illimitée. Ce jugement est clair et aucune des parties n'en a d'ailleurs demandé son interprétation.

    Conformément aux considérants de ce jugement, l'AFC-GE a rendu une nouvelle décision, en date du 9 décembre 2020, en octroyant cette exonération à partir de l'année 2018. L'autorité intimée a limité cette exonération partielle à 2021, soit durant les années où s'est étendu le litige, et, conformément aux principes jurisprudentiels rappelés ci-devant, a prévu de s'assurer pour les périodes fiscales subséquentes que la recourante remplissait encore les conditions d'exonération. Elle a à cet égard expressément informé la recourante que cette dernière avait la possibilité de déposer une nouvelle requête d'exonération fiscale. L'association pourra ainsi bénéficier d'une nouvelle exonération pour les périodes postérieures à l'année 2021 si les conditions sont réalisées et, cas échéant, utiliser les voies de droit à sa disposition en cas de refus de l'autorité intimée.

12. Dans ces conditions, force est d'admettre que l'autorité intimée a correctement appliqué les règles en vigueur et n'a nullement excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation en rendant la décision querellée.

    Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

13. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA-GE - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

    Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 29 avril 2021 par l'A_____, À C_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 29 mars 2021 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par son avance de frais du même montant ;

4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Michèle PERNET, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière