

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1350/2006-FIN

ATA/503/2007

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 octobre 2007

dans la cause

FONDATION L_____

représentée par Me Pierre Louis Manfrini, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La Fondation L_____ (ci-après : la fondation ou la recourante) est une fondation au sens des articles 80 et suivants du Code civil suisse qui, selon l'article 5 de ses statuts, « a pour but philanthropique d'apporter de l'espoir aux plus démunis. Sa mission est de venir en aide à ceux qui sont dans le besoin, en Suisse ou ailleurs dans le monde, à savoir par exemple : nourrir les affamés, loger les sans-abris, soigner les malades, aider les personnes âgées et les orphelins. A cette fin, la fondation pourra utiliser sa fortune, pour apporter le soutien financier qu'elle jugera approprié à tout projet humanitaire dont les objectifs lui paraissent conformes à ce but, et en particulier des projets patronnés par l'organisation non-gouvernementale sans but lucratif H_____, dont le siège est « à ce jour » au 148 E L_____ Avenue, Wayne PA, USA (n.b. actuellement à Los Angeles) ainsi qu'à toutes les organisations nationales associées à celle-ci. »

Elle a été constituée le 3 juillet 2000, avec un capital de dotation de CHF 500'000.-. Elle est inscrite au registre du commerce de Genève depuis le 7 juillet 2000.

2. Par courrier de son mandataire du 10 novembre 1999, la fondation a sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) un préavis sur l'octroi de l'exonération sur l'impôt sur le bénéfice et le capital, et sur les droits d'enregistrement, ainsi que la déduction des donations. Un exemplaire du projet de statuts était joint audit courrier.
3. Par lettre du 14 mars 2000, l'AFC a répondu qu'elle préaviserait favorablement la demande d'exonération et de déduction. Toutefois, étant donné que la fondation exercerait ses activités en dehors de la Suisse, il lui appartenait de prouver la réalisation des buts pendant une année comptable complète. En outre, elle a précisé que le Conseil d'Etat était seul compétent en matière d'exonération fiscale et qu'il ne saurait être lié par ce préavis.
4. Par courrier du 22 avril 2002 de son mandataire, la fondation a sollicité son exonération totale des impôts sur le bénéfice et le capital, d'une part, et la déductibilité des dons qui lui étaient faits, d'autre part.
5. Par décision du 2 avril 2003, l'exonération fiscale demandée a été refusée.

Selon ses statuts, la fondation était affiliée au groupe international H_____, lequel est lié à la secte I_____ (ci-après : I_____) dont la filiale genevoise, l'E_____ (ci-après : E_____), s'était vu refuser l'exonération fiscale en 1996 et en 1998.

Dans la mesure où la fondation servait à promouvoir des dérives sectaires, son but ne correspondait pas aux critères très restrictifs d'intérêt général et de désintérêt au sens de la législation fiscale.

6. Le 2 mai 2003, la fondation a élevé réclamation. L'AFC faisait un amalgame entre le groupe H_____. et l'I_____. Elle ne faisait pas de prosélytisme ni de promotion pour cette église, mais soutenait divers projets ciblés dans un but philanthropique ou caritatif. Elle sollicitait un entretien en compagnie de représentants de H_____ afin notamment d'exposer son action.
7. Le 23 juin 2003, un entretien a eu lieu entre les parties en cause.
8. Par décision sur réclamation du 1er septembre 2003, la conseillère d'Etat a maintenu son refus d'exonération fiscale.

Si l'affiliation de la fondation, ressortant de ses statuts, à H_____ ne se traduisait pas, selon la contribuable, par des liens financiers, il n'en demeurerait pas moins que les comptes 2002 de la fondation laissaient apparaître un don unique de CHF 20'000.- à H_____ S_____ à Genève, elle-même affiliée à H_____. Ce versement était destiné en partie à deux autres organismes nationaux de H_____ à l'étranger, H_____ S_____ ne servant que de canal exonéré pour ces attributions.

Deux des trois membres du conseil de fondation, Monsieur D_____ B_____ et Monsieur F_____, avaient, ou avaient eu, des fonctions au sein de l'E_____ ou de H_____ S_____.

Ainsi, la fondation apparaissait comme un paravent humanitaire de l'E_____, cette dernière étant connue pour avoir des dérives sectaires. Ces dérives se traduisaient notamment par le contrôle mental des disciples, par un système d'évaluation et de statistiques permanentes, et leur soumission, pour la plupart de leurs faits et gestes y compris les plus intimes, à un « formateur » ayant tout pouvoir sur leur manière de vivre, ainsi que par la frénésie de trouver sans cesse de nouveaux disciples, ainsi que cela ressortait notamment d'une lettre d'aveux du pasteur T_____ du 28 mars 2003 et d'autres documents cités.

Lors de leur audition du 23 juin 2003, M. D_____ B_____ et Monsieur L_____ avaient relaté que l'association H_____ S_____ avait offert des cadeaux munis d'une carte de vœux de l'E_____ à des enfants d'un hôpital romand, ce que la direction de l'hôpital avait refusé. Ce simple fait démontrait que la fondation qui, comme l'association (H_____), faisait partie intégrante de l'E_____ au niveau de la réalité économique et ne finançait en 2002 que les activités de cette dernière, ne faisait que représenter indirectement et de manière cachée l'E_____ face à un public donateur.

Le but réel de la fondation, dissimulé derrière le soutien d'activités de bienfaisance, ne correspondait ainsi pas aux critères restrictifs de l'utilité publique au sens de la législation fiscale.

9. Par courrier déposé le 6 octobre 2003, la fondation a recouru contre cette décision sur réclamation devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI).

Le don unique de CHF 20'000.-, mentionné dans le compte de pertes et profits au 31 décembre 2001, avait été versé à H_____ S_____ afin de financer deux projets en Suisse - pour l'association «le P_____» pour la distribution de jouets à des enfants hospitalisés, à raison de CHF 2'000.- et pour l'association « O_____ » qui fournit des chiens à des handicapés moteurs, à raison de CHF 5'000.- - et deux projets à l'étranger - pour l'orphelinat H_____ R_____ à Bucarest, d'un montant de CHF 5'000.-, et pour un vaste programme H_____ M_____, d'aide et de réinsertion de mineurs abusés sexuellement aux Philippines, pour un montant de CHF 8'000.-.

Les conditions de l'article 9 alinéa 1 lettre f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) étaient réalisées dans son cas.

S'agissant de l'exigence de désintéressement, les allégations de dérives sectaires de l'E_____ étaient graves et non vérifiées. Les activités de la fondation étaient désintéressées ; elles ne visaient en aucune manière à promouvoir l'E_____.

10. Dans sa réponse du 12 janvier 2005, l'AFC concluait au rejet du recours. La notion d'utilité publique devait être interprétée dans un sens restrictif, conformément à la jurisprudence fédérale.

Pour l'essentiel, elle reprenait les éléments retenus dans la décision entreprise.

Selon le rapport de l'Assemblée nationale française n° 1687 p. 26, l'organisation non-gouvernementale H_____ servait notamment de «vitrine humanitaire» à I_____. Or, le soutien humanitaire pouvait facilement être utilisé pour faire du prosélytisme et recevoir des fonds. La recourante était ainsi un simple «paravent humanitaire de l'E_____» et, partant, son but réel n'était pas d'utilité publique.

11. Par décision du 27 février 2006, la CCRMI a rejeté le recours.

Le texte légal cantonal (art. 9 al. 1 let. f LIPM) qui permettrait à la recourante de bénéficier d'une exonération fiscale étant pratiquement

identique à la disposition correspondante de la législation fédérale (art. 56 lettre g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), il y avait lieu de se référer à la jurisprudence et à la doctrine relative à ce dernier.

Selon la circulaire n° 12 de l'administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994, pour bénéficier de l'exonération, les personnes morales devaient remplir des conditions cumulatives : l'activité exonérée de l'impôt devait s'exercer effectivement et exclusivement au profit de l'utilité ou du bien commun. Les fonds consacrés à la poursuite de ces buts devaient être irrévocablement affectés à ceux-ci. D'autre part, l'activité exonérée devait être développée au profit de l'intérêt général, mais encore être désintéressée.

Le désintéressement exigeait de la part des membres de la personne morale ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts.

En l'espèce, si l'article 5 alinéa 1 des statuts de la recourante disposait que son but était de « nourrir les affamés, loger les sans-abris, soigner les malades, aider les personnes âgées et les orphelins », le deuxième alinéa de cette disposition prévoyait toutefois que la fondation apporterait son soutien financier en particulier aux projets patronnés par l'organisation non-gouvernementale sans but lucratif H_____ dont le siège était aux Etats-Unis, ainsi qu'à toutes les organisations nationales associées à celle-ci. Il ressortait du compte de pertes et profits de la fondation au 31 décembre 2001 que, durant l'exercice du 13 juillet 2000 au 31 décembre 2001, cette dernière avait versé un don de CHF 20'000.- à H_____ S_____ pour des projets en Suisse à hauteur de CHF 7'000.- et à l'étranger, patronnés par d'autres entités nationales de H_____, pour un montant de CHF 13'000.-.

Au vu des éléments recueillis de diverses sources, montrant les relations étroites entre l'organisation non-gouvernementale H_____, la secte I_____ et la fondation recourante, les dérives sectaires décrites ainsi que les relations et soutiens financiers qui existent entre ces diverses entités faisaient fortement douter de la réelle intention de la recourante de poursuivre les buts humanitaires caritatifs mentionnés dans ses statuts.

Ainsi, la recourante ne remplissait pas les conditions restrictives de l'utilité publique au sens de la législation fiscale.

12. Par acte du 13 avril 2006, déposé le même jour au greffe de la juridiction de céans, la fondation a recouru contre ladite décision. Elle a conclu avec suite de frais et dépens à l'annulation de la décision de la CCRMI, à ce que le Tribunal administratif dise que les conditions de l'exonération des impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le

capital sont remplies en l'espèce et à l'exonération de la fondation de ces impôts.

Compte tenu de son but statutaire d'apporter l'espoir aux plus démunis, de venir en aide à ceux qui sont dans le besoin, de nourrir les affamés, loger les sans-abris, soigner les malades, aider les personnes âgées et les orphelins, le conseil de fondation avait décidé de focaliser les efforts de soutien en faveur des projets du réseau H_____ compte tenu de la qualité reconnue de ceux-ci.

H_____ S_____ s'était vue reconnaître, le 13 juin 2001, le statut d'utilité publique par le Conseil d'Etat. Ce statut avait été révoqué ultérieurement, simultanément au refus d'exonération de la fondation, mais n'avait pas été contesté, un recours prévu n'ayant pas pu être déposé dans le délai par H_____ S_____. Cette dernière, en sus du soutien qu'elle apportait aux autres entités du réseau H_____ de par le monde, avait des activités bénévoles et caritatives à Genève. Elle collaborait avec de nombreuses institutions reconnues, et n'avait jamais fait l'objet de critiques de prosélytisme de leur part, conformément aux attestations produites émanant des associations Le R_____ et du Centre G_____.

H_____ était une corporation sans but lucratif fondée en 1991 aux Etats-Unis par l'I_____. Elle avait élaboré des programmes humanitaires d'aide au développement, principalement axés en faveur de l'enfance et des personnes âgées, dans les domaines de l'éducation et de la santé, dans plus de vingt-cinq pays sur les six continents habités. Au total, les programmes touchaient près d'un million de personnes et impliquaient plus de cinquante milles bénévoles en plus du personnel professionnel. L'ensemble des programmes d'aide représentait plus de 42 millions de dollars en 2004. Ces fonds provenaient de contributions volontaires en espèces ou en nature, de sources diversifiées, comprenant des dons de grandes entreprises, de gouvernements et d'organisations internationales. Le soutien financier de l'I_____ à H_____ ne représentait que 5 % des ressources. Elle était reconnue comme une ONG établie et sérieuse sur le plan international. Elle s'était vu reconnaître, en 1996, le statut consultatif auprès du Conseil économique et social de l'ONU. A ce titre, elle était tenue à rendre compte régulièrement de son activité aux Nations-Unies. Elle était reconnue comme un partenaire officiel de plusieurs gouvernements pour ses projets humanitaires de développement (USA, Afrique du Sud, Cambodge). Elle, respectivement ses corporations locales (H_____ en Inde), bénéficiaient d'exemptions fiscales dans plusieurs pays.

La réception des fonds par les destinataires finaux était attestée par des lettres de remerciements des associations « O_____ » du 5 juin 2002, de H_____ Philippines du 13 juin 2002, du « P_____ » du 8 janvier 2003

(toutes adressées à H_____ S_____, voire à son président, M. L_____), ou par un avis de crédit, valeur au 29 mai 2002, au profit de H_____ R_____.

En 2003 et en 2004, la fondation avait également financé le même type de programmes, respectivement pour un montant total de CHF 20'000.- et CHF 12'000.-.

Les activités soutenues ne servaient pas les intérêts des membres du conseil de la fondation, ni ceux de H_____ S_____ ou de l'E_____, mais uniquement les conditions de vie des bénéficiaires des projets sur le terrain.

La CCRMI avait à tort fondé sa décision sur un doute quant à la destination finale effective des fonds alloués par la fondation aux projets qu'elle s'était donnée pour mission de soutenir. Ni l'association H_____ S_____, ni l'E_____ n'étaient d'aucune manière les destinataires finaux des dons de la fondation.

S'il était vrai historiquement que H_____ avait été créée par des membres de l'I_____, il était abusif d'assimiler aujourd'hui ces deux structures dont les vocations et activités étaient strictement délimitées.

La décision de la CCRMI relevait d'une forme de «procès en sorcellerie sur le mode du politiquement correct» : la crainte des dérives sectaires aboutirait à incriminer en bloc toute activité caritative liée, de près ou de loin, à une motivation d'origine religieuse, au prétexte que les activités charitables ne visent pas tant à améliorer les conditions de vie des destinataires formels qu'à assurer la promotion des intérêts propres de ces croyants.

La décision entreprise catégorisait officiellement l'I_____ de secte. Il s'agissait d'une prise de position grave qui, de la part d'une administration, avait valeur officielle, et pouvait entraîner l'exclusion sociale des membres de l'église et des personnes et entités qui lui étaient proches voire assimilées. Or, les informations relatives aux convictions religieuses constituaient des données personnelles particulièrement sensibles au sens de la loi fédérale sur la protection des données. Partant, leur utilisation par l'Etat mettait en cause la protection de la personnalité des intéressés, touchés dans leur droit fondamental protégé par l'article 13 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101).

Les affirmations de l'AFC, rapportées et reprises pour partie par la CCRMI, ne faisaient que colporter des allégations et des accusations non officielles qui n'étaient pas vérifiées à Genève. Les diverses pièces versées à

la procédure par l'AFC ne portaient pas sur des faits survenus dans l'E_____ à Genève, ni auprès de H_____.

A l'appui de ses écritures, la recourante a produit un chargé de nonante et une pièces, dont seules dix concernaient directement la fondation recourante, soit ses statuts, divers documents administratifs (états comptables, rapports de l'organe de contrôle pour les années 2001 à 2004, procès-verbaux du conseil de fondation). Une dizaine de pièces étaient reprises des actes de la procédure ; cinq pièces concernaient les associations « O_____ » ou « le P_____ » et soixante-six documents concernaient directement H_____ ou ses structures locales, relatives notamment aux programmes de cette organisation dans divers pays. Plusieurs documents mentionnaient que H_____ avait été fondée en 1991 par l'E_____. Pour le détail, il sera fait référence à ces pièces, dans la mesure utile, ci-dessous dans la partie en droit.

13. L'intimée a répondu le 11 mai 2006, concluant au rejet du recours.

S'agissant en particulier de la notion de désintéressement, condition nécessaire à l'obtention d'une exonération fiscale, les liens entre les différentes organisations rattachées à l'I_____, de même que les implications financières qui en découlaient, ont largement été établis dans le cadre de la prise de position de l'AFC du 14 juillet 2004 devant la CCRMI et retenus par cette dernière.

Elle a fait siens les motifs retenus par la CCRMI dans la décision entreprise, dont elle propose la confirmation.

14. Le tribunal de céans a ordonné la comparution personnelle des parties et des enquêtes et tenu audience le 13 octobre 2006.

a. M. M_____ B_____, fondateur et président de la fondation recourante, a expliqué qu'il avait décidé, avec son fils, de créer une fondation à but philanthropique pour favoriser les projets soutenus par des organisations non-gouvernementales à but humanitaire et philanthropique. Les idées qui avaient animé la création d'une telle fondation avaient une origine religieuse : il avait personnellement été conseil de paroisses protestantes pendant de nombreuses années, à Genève, dans le canton de Vaud et en France. Sans avoir formellement adhéré à une église protestante de confessants, telle la confession adoptée par son fils, il comprenait les convictions de ce dernier par rapport à une telle église. Il ne s'agissait pas de l'I_____, dont l'association locale est l'E_____.

A la base, la fondation ne se voulait pas sélective par rapport à une religion ou une église particulière dans le choix des actions qu'elle entendait

soutenir, dès lors que l'objectif était de favoriser les plus démunis et les personnes les plus nécessiteuses, en Suisse et à l'étranger ; dans la mesure où les actions locales étaient déjà soutenues par de nombreux organismes, la fondation avait plutôt orienté ses choix vers l'étranger. C'était en raison des liens personnels que son fils avait tissés avec des personnes qui, à Washington, travaillaient avec l'ONG H_____, et qui l'avaient convaincu de l'efficacité et du sérieux des actions qu'elle menait déjà à travers le monde dans le domaine humanitaire, que figurait expressément la mention de cette organisation à l'alinéa 2 des statuts de la fondation.

M. D_____ B_____ a confirmé que c'était lors de ses études à Washington qu'il avait rencontré l'I_____, et à travers elle l'association H_____ qui menait déjà des actions humanitaires notamment sur le plan local, ce qui l'avait amené, en tant que volontaire, à oeuvrer dans les quartiers les plus défavorisés et les plus dangereux, où l'association menait des campagnes de vaccination, d'accompagnement de personnes atteintes du sida et, d'une manière générale, mettait en contact les personnes malades ou à risques avec des structures sanitaires locales.

b. M. L_____, entendu comme témoin, avait été membre de l'association H_____ dès sa création à Genève dans le courant de l'année 1997 et en avait même été le président pendant quatre ou cinq ans jusqu'en 2003. Aujourd'hui, il n'était plus actif dans cette association, depuis qu'il en avait quitté la présidence, ayant démissionné en raison de surcharge d'activités. En ce qui concernait les actions menées par l'association à l'époque, il se souvenait notamment de l'organisation mensuelle de spectacles pour l'Armée du Salut et certains EMS, de même que le service de repas pour des associations comme Le R_____.

Il a précisé que dans le cadre des actions menées sur le terrain, il n'était jamais question de prosélytisme religieux et les bénévoles avaient pour consigne de ne jamais aborder le sujet religieux ou politique avec les personnes aidées. Il n'avait jamais entendu parler de plaintes au sujet d'éventuels débordements dans le domaine de l'évocation à coloration religieuse. Il avait fait partie de l'E_____, mais en avait démissionné quelques six mois avant de quitter la présidence de l'association H_____. C'était dans le cadre de l'E_____ qu'il avait fait la connaissance de M. D_____ B_____. Selon lui, l'E_____ avait été créée à Genève dans un premier temps, H_____ l'ayant été par la suite.

Il a confirmé être l'auteur de la pièce 7 de la recourante (proposition de budget à la fondation pour la répartition de CHF 20'000.- de dons en 2002).

Il avait eu l'occasion d'aller notamment en Roumanie et aux Philippines, à ses frais, pour se rendre compte de l'utilisation des fonds

attribués aux programmes auxquels la fondation apportait son aide. Pour ce qui était des montants que la recourante avait attribués à H_____, ils ne représentaient qu'une toute petite partie de budgets importants financés par l'ensemble des structures H_____ à travers le monde. Il n'avait constaté aucun prosélytisme de la part des intervenants sur place. A sa connaissance, H_____ n'avait jamais financé l'I_____ ni ne lui avait fourni des avantages d'autre nature ; au contraire, l'I_____ avait parfois elle-même financé les programmes ou répondu aux besoins des structures H_____.

c. Monsieur V_____ a été entendu en qualité de membre du conseil de la fondation « P_____ ». Cette fondation était active dans la Broye fribourgeoise et vaudoise. Des unités d'accueil, structures indépendantes locales, portant également le nom « P_____ », assuraient des prestations en faveur des enfants notamment dans le domaine du parascolaire. La fondation et les structures d'accueil étaient dénuées de toute référence à une identité religieuse ou confessionnelle.

Il avait connu M. D_____ B_____ au collège. Il l'avait revu régulièrement après son séjour aux Etats-Unis ; ils discutaient de leurs aspirations idéales et avaient évoqué petit à petit les possibilités de réalisations communes dans le domaine de l'humanitaire. M. B_____ lui avait notamment présenté M. L_____ de l'association H_____, et c'est via celle-ci qu'avait été mise en place la collaboration avec la fondation « P_____ ».

A l'époque où le « P_____ » était une association, et non pas une fondation, elle avait organisé un programme de distribution de peluches dans des hôpitaux romands. Ce programme avait été financé directement par l'I_____. Par souci de transparence, l'association avait estimé opportun de signaler l'origine du financement de cette action, et c'est ainsi qu'ils avaient accroché au bras de la peluche un message de bons vœux de Noël signalant qu'elle était offerte par l'I_____. Ces cadeaux avaient été distribués dans tous les hôpitaux pédiatriques de Suisse romande. L'hôpital de Fribourg avait refusé de distribuer ces peluches avec la référence à l'I_____. A l'époque, H_____ S_____ n'existait pas encore. Il était alors membre du comité de l'association du « P_____ ». Il avait eu des contacts avec l'E_____ par M. D_____ B_____. Par la suite, lorsqu'avait été créée l'association H_____, c'est directement avec celle-ci que « P_____ », devenue fondation, avait traité, et non avec la fondation. La référence à l'I_____ n'avait plus jamais figuré sur la moindre distribution de cadeaux, en particulier depuis la création de H_____.

d. Il a été procédé à l'audition de Madame D_____, directrice du centre intercantonal d'information sur les croyances et sur les activités des

groupements à caractère spirituel, religieux ou ésotérique (ci- après : CIC ou le centre).

Le CIC est une fondation de droit privé, issue des travaux de la commission intercantonale sur les dérives sectaires (voir à ce sujet le rapport RD 318-A et proposition de résolution R 419 du 17 février 2000 de la commission judiciaire du Grand Conseil du canton de Genève chargée d'étudier le rapport du Conseil d'Etat relatif à la création d'un centre intercantonal sur les croyances). Il a été conçu de manière à remplir la condition de l'indépendance stipulée dans la recommandation 1412 (1999) de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe sur les activités illégales des sectes.

Mme D_____ a déclaré que le centre s'occupait de l'information et de la diffusion à toute personne intéressée de renseignements au sujet des croyances et des activités de groupements à caractère spirituel, religieux ou ésotérique. Il répondait sous forme de dossiers qu'il était amené à constituer sur certains groupements et sur leurs activités. Le CIC était également sollicité par des personnes qui cherchaient des conseils notamment juridiques, voire les coordonnées des associations de défenses de victimes. Il n'assurait aucune prise en charge. Dans le courant 2003, le CIC avait été interpellé par l'AFC au sujet de l'E_____. Un rapport avait été établi suite à cette demande, selon la méthodologie usuellement utilisée.

Elle n'était pas l'auteur de ce rapport. Elle avait néanmoins expliqué que dans une première partie, ledit rapport se référait à la présentation du mouvement religieux par lui-même ; une seconde partie présentait des articles et des ouvrages scientifiques ; une troisième recensait des articles de presse, et une quatrième présentait les rapports parlementaires français et la position des associations de défenses des victimes. Le CIC ne rendait pas un avis d'autorité, mais proposait une documentation qu'il s'efforçait de réunir de la manière la plus complète et objective, chacun étant amené à se forger sa propre opinion. L'AFC avait interpellé le centre au sujet de l'E_____, mais pas sur H_____ spécifiquement, ni sur les relations qui pourraient exister entre H_____ et l'E_____ ; en revanche, les annexes au rapport et la référence aux sites Internet auxquels il renvoyait mentionnaient le réseau H_____ et ses relations avec l'E_____. Au moment de la rédaction du rapport de 2003, le centre n'avait pas interrogé de responsables du réseau H_____ ou de l'E_____.

15. L'intimée a déposé à l'audience le rapport précité du 22 juillet 2003 dont une copie a été remise à la recourante.
16. A l'issue de l'audience, le tribunal a imparti aux parties un délai au 23 octobre 2006 pour solliciter d'éventuels actes d'instruction complémentaires, en indiquant en quoi l'audition d'autres témoins,

notamment de Monsieur A_____, membre du conseil d'administration de H_____, serait utile.

17. Par courrier du 18 octobre 2006 la recourante s'est déterminée sur le rapport produit par l'intimée à l'audience du 13 octobre 2006.

Selon elle, ce rapport ne contiendrait aucun élément faisant allusion au réseau H_____, aux associations H_____ en Suisse et dans les pays concernés par les projets que la fondation avait soutenus. Il ne consacrait pas non plus la moindre ligne à la recourante en tant que telle.

S'agissant de l'audition de M. A_____, la recourante considérait que les seuls faits pertinents étaient ceux qui avaient trait aux activités soutenues par la fondation. Dans cette perspective et dans la mesure où les dons de la recourante avaient systématiquement été attribués - s'agissant des programmes à l'étranger - à des projets relevant du réseau H_____, M. A_____, membre du conseil d'administration de H_____ au niveau international, pourrait confirmer les éléments du dossier et les dépositions de M. L_____.

18. Par courrier du 23 octobre 2006, l'intimée a sollicité l'audition de Madame Y_____, sans autre précision que son adresse à la paroisse catholique à d'Onex.
19. Par courrier du 8 novembre 2006, la recourante s'est opposée à l'audition du témoin complémentaire sollicitée par l'intimée, en considérant d'une part que la liste de témoins avait été présentée hors délai, et d'autre part, que l'intimée n'indiquait pas en quoi ce témoignage était utile à l'issue du litige.
20. Le 1^{er} octobre 2007, le tribunal a informé les parties que la cause était gardée à juger.

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 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de

preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant 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 pourraient l'amener à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.200/2003 du 7 octobre 2003, consid. 3.1 ; 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/172/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/39/2004 du 13 janvier 2004 consid. 2). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui lui paraissent pertinents (Arrêts du Tribunal fédéral 1P.32/2004 du 12 février 2004 consid. 6 ; 1P.24/2001 du 30 janvier 2001 consid. 3a et les arrêts cités ; ATA/292/2004 du 6 avril 2004).

Le tribunal ne donnera pas suite à la demande d'audition des deux témoins que les parties souhaitaient faire entendre, car une telle mesure ne lui aurait pas permis d'aboutir à une solution différente.

3. L'objet du recours porte sur la question de savoir si la recourante poursuit des buts de service public ou d'utilité publique qui lui permettraient de bénéficier d'une exonération fiscale en application de l'article 9 alinéa 1 lettre f LIPM.

Au terme de cette disposition, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. En principe, des buts économiques ne peuvent être considérés comme étant d'intérêt public.

Selon le Mémorial du Grand Conseil, les conditions permettant de conclure à l'existence d'un but d'utilité publique sont la poursuite, de manière désintéressée, d'un but d'intérêt général, l'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, l'utilisation des fonds de manière exclusive et irrévocable à la poursuite du but d'intérêt général, ainsi que l'exercice d'une activité effective, par opposition à une activité limitée, par exemple, à la thésaurisation du produit de placements effectués. L'existence de buts économiques et de fondations holding ne sera toutefois pas prohibé de manière absolue, dans la mesure où il s'agira toujours d'une subordination au but d'utilité publique, sans intervention active dans la conduite des affaires auxquelles l'institution est intéressée (MGC 1994 34/IV 3867).

Le texte légal cantonal étant pratiquement identique à la disposition correspondante en droit fédéral, soit l'article 56 lettre g LIFD, il y a lieu de se référer à la jurisprudence et à la doctrine relative à ce dernier.

4. a. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d’autres termes, les ordonnances administratives – n’ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l’article 49 lettre a PA (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 121 IV 64 consid. 3 p. 66 ; ATA/763/2002 du 3 décembre 2002, consid. 5 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l’administration ne peuvent contenir de 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 121 II 473 consid. 2b).

Emise par l’autorité chargée de l’application concrète, l’ordonnance administrative est un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, elle permet d’unifier et de rationaliser la pratique, elle assure ce faisant aussi l’égalité de traitement et la prévisibilité administrative et elle facilite le contrôle juridictionnel, puisqu’elle dote le juge de l’instrument nécessaire pour vérifier que l’administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (ATA /763/2002 du 3 décembre 2002 consid. 5 et les références citées).

- b. Selon la circulaire n° 12 de l’administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994, pour bénéficier de l’exonération, les personnes morales doivent remplir des conditions cumulatives générales, d’une part, et spécifiques, d’autre part.

S’agissant des conditions générales, l’activité exonérée de l’impôt doit s’exercer effectivement et exclusivement au profit de l’utilité du bien commun. Les fonds consacrés à la poursuite de ces buts doivent être irrévocablement affectés à ceux-ci.

Le but d’utilité publique doit être d’intérêt général selon les conceptions générales de la population. Ce sera généralement le cas des activités caritatives, humanitaires, culturelles, écologiques, éducatives, scientifiques et sanitaires. Ces activités ne doivent pas forcément être exercées en Suisse, mais il importe que le cercle des destinataires soit ouvert, c’est-à-dire non limité à des personnes définies.

Les conditions spécifiques portent d’une part sur un aspect objectif, savoir l’intérêt général, et d’autre part sur un élément subjectif, le désintéressement.

Le désintéressement exige de la part des membres de la personne morale ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. Ce but désintéressé fait défaut pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisirs.

5. En matière fiscale, et en particulier lorsqu'il s'agit de déterminer si un justiciable peut bénéficier d'une exonération, l'autorité d'application de la loi jouit d'un pouvoir d'appréciation relativement étendu en raison du caractère indéterminé de certains des motifs d'exonération, par exemple: but de service public ou de pure utilité publique (ATF 128 II 56).
6. Il appartient à la personne morale qui veut bénéficier de l'exonération de l'impôt de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies (ATF 92 I 253 ss).

L'article 5 alinéa 1 des statuts de la recourante stipule que la fondation a pour but philanthropique d'apporter l'espoir aux plus démunis. Sa mission est de venir en aide à ceux qui sont dans le besoin, en Suisse ou ailleurs dans le monde ; à savoir par exemple : nourrir les affamés, loger les sans-abris, soigner les malades, aider les personnes âgées et les orphelins.

L'alinéa 2 de cette disposition précise que la fondation pourra utiliser sa fortune pour apporter le soutien financier qu'elle jugera approprié à tout projet humanitaire dont les objectifs lui paraissent conformes à ce but, et en particulier des projets patronnés par l'organisation non-gouvernementale sans but lucratif H_____, dont le siège est à ce jour aux Etats-Unis, ainsi qu'à toutes les organisations nationales associées à celle-ci.

7. S'il n'est pas contestable que les buts que la fondation recourante entend poursuivre, tels qu'énumérés dans ses statuts, sont de nature philanthropique à caractère humanitaire notamment, il n'en demeure pas moins que statutairement la fondation recourante apporte son soutien financier « en particulier » - et dans les faits, intégralement - à des projets patronnés par H_____, via H_____ S_____, et c'est précisément cet aspect qui met en cause la seconde condition requise pour qu'une personne morale puisse bénéficier de l'exonération fiscale: le désintéressement.

Il est établi que la recourante a versé, durant l'exercice du 13 juillet 2000 au 31 décembre 2001, un don de CHF 20'000.- à H_____ S_____ pour des projets en Suisse (à concurrence de CHF 7'000.-) et à l'étranger pour des actions patronnées par d'autres entités nationales de H_____, pour le solde (CHF 13'000.-). Or, il ressort du rapport financier 2002 de H_____ S_____, produit par la recourante, que le don de la fondation représente 45 % des recettes de l'organisation suisse de H_____, que 21,7 % de la totalité des dons de cette dernière ont été attribués à des associations suisses, contre 78 % répartis entre les

projets H_____ en Europe et dans le monde entier. Ainsi, plus des trois-quarts des dons ont directement été versés à diverses organisations nationales H_____.

Il ressort du rapport n° 1687 fait au nom de la commission d'enquête sur la situation financière, patrimoniale et fiscale des sectes à l'attention de l'Assemblée nationale française, que l'organisation non-gouvernementale H_____ est contrôlée par I_____.

Ledit rapport mentionne en outre que l'organisation H_____ « sert de vitrine humanitaire à la secte (I_____) » et qu'elle verse chaque année à cette dernière un pourcentage de ses recettes, l'essentiel de celles-ci provenant de dons. Ces dons sont assimilables à une véritable dîme prélevée auprès des membres en fonction d'un pourcentage de leurs revenus. Le rapport relève encore que I_____ comprend deux-cent quatre vingt implantations présentes dans plus de cent-vingt pays différents, et que la branche française, l'E_____ P_____ - dont dépend l'E_____ - verse chaque année des soutiens financiers aux missions installées à travers le monde et finance également H_____.

I_____ a fait l'objet de divers articles de presse ou publiés sur Internet, dont quelques-uns ont été visés par la décision entreprise, décrivant ses méthodes, notamment son prosélytisme agressif et sa pratique de chaperonnage à l'égard de ses membres. Ces derniers sont en effet encadrés par des « formateurs », membres plus anciens qui les guident dans tous leurs faits et gestes, contrôlent leur vie et exigent qu'ils participent financièrement et personnellement aux activités de la secte.

D'autres documents, notamment référencés dans le rapport du CIC du 22 juillet 2003, corroborent et développent ces informations et décrivent les liens étroits et institutionnels existants entre l'I_____ et H_____, lesquelles ressortent d'ailleurs explicitement des sites web officiels respectifs de ces organisations.

Contrairement à ce que prétend la recourante, certains documents produits ou référencés concernent précisément l'E_____ et confirment les dérives relevées ci-dessus. Il en va ainsi de la lettre du 28 mars 2003 de M. T_____, dirigeant de l'E_____, et d'un extrait des publications de l'E_____, intitulé « Etude sur la dîme », produit par l'intimé.

L'audition des membres du conseil de la recourante a confirmé les liens personnels de M. D_____ B_____ en particulier avec l'I_____ et H_____ et certains de leurs dirigeants, la plupart du temps impliqués dans l'une et dans l'autre. Il en va de même de l'audition de M. L_____, dont les déclarations, s'agissant en particulier de son appréciation sur les programmes H_____ que l'organisation suisse - qu'il a présidée pendant plusieurs années - soutient, doivent être prises avec réserve.

Les autres témoins n'ont pas apporté d'éléments susceptibles de donner un éclairage différent aux constatations ayant conduit à bon droit la CCRMI à la conclusion que l'on ne saurait, dans ces circonstances, considérer que la recourante exerce réellement une activité désintéressée lui permettant de bénéficier d'une exonération fiscale.

Ainsi en refusant, pour les motifs développés ci-dessus, l'exonération fiscale sollicitée, l'AFC n'a pas outrepassé le large pouvoir d'appréciation dont elle dispose en pareille matière.

8. Mal fondé, le recours sera donc rejeté et la décision attaquée confirmée.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante (87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 avril 2006 par la Fondation L _____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'500.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Pierre Louis Manfrini, avocat de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :