

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3137/2020-ICCIFD

ATA/375/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 mars 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représenté par Me Jean-Blaise ECKERT, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
2 octobre 2023 (JTAPI/1052/2023)**

EN FAIT

- A. a.** Constituée en 1921, la A_____ (ci-après : la fondation), dont le siège est à B_____, a pour but « l'exploitation et l'entretien d'une maison de convalescence ou pour séjours de longue durée ».

Selon l'art. 11 de ses statuts, « dans le cas où, pour un motif quelconque, elle ne pourrait plus remplir son but, elle devra être dissoute, l'immeuble et ses dépendances [...] devront alors être remis gratuitement à l'Hospice général de Genève pour l'affecter de préférence à une maison de convalescence ou de retraite pour femmes, le surplus de l'actif sera réalisé et affecté par décision du comité à une institution de bienfaisance poursuivant un but analogue ».

b. La fondation est propriétaire d'un bâtiment que l'C_____ (ci-après : l'association) loue afin d'y exploiter la résidence « D_____ » (ci-après : la résidence).

c. Initialement, le but de l'association consistait en l'« exploitation dans le canton de Genève d'un établissement médico-social (EMS) ».

Le 19 mars 2014, ses statuts ont été modifiés en raison de la transformation de l'EMS en résidence privée à partir du 1^{er} juillet 2014. Depuis le 16 janvier 2015, elle a ainsi pour but l'« exploitation dans le canton de Genève d'une résidence pour personnes âgées et d'un foyer de jour, notamment, au sens des dispositions légales cantonales » (art. 2 al. 1 des statuts de l'association).

Selon l'art. 2 al. 3 de ses statuts, elle ne poursuit aucun but lucratif et n'a aucun caractère politique ni confessionnel.

En cas de dissolution, la dernière assemblée générale attribue, dans la mesure du possible, les biens de l'association à la fondation, subsidiairement à une autre institution poursuivant des buts analogues et bénéficiant de l'exonération fiscale (art. 18 al. 4 des statuts de l'association).

Ses ressources sont les pensions, produits de l'activité, revenus des avoirs, cotisations, dons, legs et autres attributions (art. 15 des statuts de l'association).

d. Par arrêté du 24 juin 2014, le département de l'emploi, des affaires sociales et de la santé (devenu depuis lors le département de la santé et des mobilités ; ci-après : le département) a révoqué avec effet au 30 juin 2014 l'autorisation d'exploitation de l'EMS « D_____ », qui lui avait été accordée le 7 novembre 2011 et a retiré celui-ci de la liste des établissements accueillant des personnes âgées.

e. Par un deuxième arrêté du 27 octobre 2014, le département a autorisé l'association à exploiter la résidence, sans lui conférer le droit de figurer sur la liste des EMS.

- B. a.** Par arrêté du 29 mai 1974, le Conseil d'État a exonéré fiscalement la fondation pour une durée de cinq ans.

Dite exonération fiscale a été renouvelée le 28 mars 2002, 29 juillet 2009, avant de l'être pour une durée indéterminée le 12 juillet 2017.

b. Par décision du 31 mai 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a révoqué l'exonération fiscale dont bénéficiait la fondation dès la période fiscale 2017.

L'association ne figurait plus sur la liste des EMS, mais était désormais considérée comme une résidence privée, qui n'était pas un home ou établissement médico-social. La résidence soutenue ne remplissait pas les critères de l'utilité publique, notamment la condition du désintéressement. Le cercle des bénéficiaires de la fondation n'était pas ouvert, mais se réduisait à une seule personne, à savoir la résidence. La condition de l'intérêt général n'était pas remplie.

c. La fondation a élevé réclamation contre cette décision.

Depuis la réorganisation de l'exploitation de la résidence par l'association, son but consistait à la soutenir en lui procurant des locaux à prix raisonnable et en assurant leur entretien. Ainsi, le loyer annuel avait été réduit de CHF 348'000.- à CHF 200'000.- à partir de l'exercice 2014. Elle effectuait également des travaux d'entretien du bâtiment et procédait à l'achat de mobilier en faveur de l'association. Il s'agissait de son propre but idéal, lequel devait être qualifié d'utilité publique.

d. Par décision du 28 août 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

À la lecture des buts statutaires de la fondation, son activité, qui consistait en l'exploitation et l'entretien d'un immeuble, n'était pas exercée dans l'intérêt général. Elle n'avait qu'un seul bénéficiaire direct.

e. Le même jour, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de l'association, qui contestait également la révocation de son exonération fiscale.

C. a. Par acte du 30 septembre 2020, l'association a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en contestant la révocation de son exonération fiscale (cause A/3136/2020).

b. Par acte du même jour, la fondation a également recouru auprès du TAPI en concluant, préalablement, à la jonction de son recours avec celui déposé par l'association et, principalement, à l'annulation de la décision du 28 août 2020 et à l'octroi de son exonération fiscale (cause A/3137/2020).

Étaient joints ses comptes 2014 à 2019, ainsi que ceux de l'association pour la même période. Les comptes de l'association présentaient des pertes à hauteur de CHF 166'117.01 en 2013, CHF 398'771.53 en 2014, CHF 229'338.06 en 2015 et CHF 42'879.74 en 2018, ainsi que des profits en CHF 105'212.46 en 2016, CHF 141'240.56 en 2017 et CHF 84'102.42 en 2019. Pour sa part, la fondation présentait des pertes en CHF 46'393.39 en 2014, CHF 131'737.93 en 2015, CHF 101'849.02 en 2016, CHF 33'070.95 en 2017, CHF 82'729.87 en 2018 et CHF 40'579.48 en 2019, ainsi que des profits en CHF 17'542.93 en 2013.

Elle produisait également les documents suivants :

- un avenant au contrat de bail à loyer du bâtiment de la résidence indiquant une réduction du loyer annuel de CHF 348'000.- à CHF 200'000.- du 1^{er} juillet 2014 au 30 juin 2019 ;

- une convention de postposition du 11 mai 2017 entre l'association et elle-même, par laquelle elle acceptait de postposer ses créances de CHF 704'963.10 derrière toutes les autres créances actuelles et futures de la seconde.

c. Par décisions des 1^{er} février 2021 (DITAI/51/2021) et 22 février 2022 (DITAI/94/2022), le TAPI a suspendu l'instruction de la cause d'entente entre les parties jusqu'au 27 février 2023.

d. L'AFC-GE a sollicité la jonction des causes A/3136/2020 et A/3137/2020 et conclu au rejet du recours.

e. Les parties ont respectivement répliqué et dupliqué en persistant dans leurs développements et conclusions.

La fondation a produit les comptes annuels de l'association pour les années 2019 à 2022, mentionnant notamment :

- sa créance postposée de CHF 704'963.10 en 2020 ;

- des pertes à hauteur de CHF 122'318.88 en 2020, CHF 78'081.84 en 2021 et CHF 33'318.31 en 2022 ;

- des loyers pour un montant total de CHF 200'000.- en 2019, CHF 50'000.- en 2020, 2021 et 2022.

Étaient également joints ses bilans et comptes annuels pour les années 2020 à 2022, indiquant des pertes de CHF 559'331.96 en 2020, CHF 323'297.73 en 2021 et CHF 294'767.28 en 2022.

f. Par jugement du 2 octobre 2023, le TAPI a admis le recours interjeté par l'association (A/3136/2020).

g. Par jugement du même jour, le TAPI a rejeté le recours interjeté par la fondation.

Les procédures A/3136/2020 et A/3137/2020 concernant des contribuables distinctes ne seraient pas jointes afin de préserver le secret fiscal.

L'AFC-GE admettait que la fondation remplissait les trois conditions générales pour bénéficier d'une exonération, mais contestait que tel était le cas pour les conditions spéciales.

La situation de dépendance financière réciproque entre l'association et la fondation impliquait que l'intérêt de la seconde à la préservation de la première ne pouvait pas être qualifié de subalterne par rapport à son but d'utilité publique (exploitation et entretien d'une maison de convalescence ou pour séjour de longue durée) et que la gestion patrimoniale de la fondation ne pouvait, partant, être qualifiée de désintéressée. La condition du désintéressement n'étant pas remplie, il n'y avait pas

lieu d'examiner si la fondation exerçait une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires. La fondation ne poursuivait ainsi pas une activité de pure utilité publique et ne prétendait pas exercer une activité de service public. En toute hypothèse, les conditions légales ne seraient pas remplies parce qu'elle n'accomplissait pas des tâches étroitement liées à celles de l'État et n'était pas soumise à la surveillance de la collectivité publique.

Quant à l'application du principe de l'égalité de traitement en comparaison de trois fondations genevoises exonérées citées, soit les fondations E_____, F_____ et G_____, dès lors que la condition du désintéressement n'était pas donnée, il n'y avait pas lieu de trancher celle de l'intérêt général.

- D. a.** Par acte posté le 2 novembre 2023, la fondation a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant, principalement, à son annulation et à l'octroi de son exonération fiscale et, subsidiairement, au renvoi de la cause au TAPI pour nouvelle décision.

Le TAPI retenait à tort qu'elle ne remplissait pas la condition du désintéressement, et l'AFC-GE qu'elle ne réaliserait pas la condition de l'activité d'intérêt général. Elle ne soutenait pas une société à but lucratif, mais louait des locaux à une association reconnue d'utilité publique, pour laquelle le TAPI admettait qu'elle n'avait pas agi dans un but lucratif. Il ne pouvait être retenu, sans arbitraire, que l'association n'avait pas de but lucratif, mais qu'elle-même poursuivait un intérêt lucratif du seul fait qu'elle fût dépendante des loyers versés par ladite association. La notion de dépendance telle que définie par la jurisprudence n'avait pas un sens aussi large que celui que donné par le TAPI. Si elle agissait certes de façon conjointe avec l'association et leur fonctionnement était interdépendant en ceci qu'elles poursuivaient ensemble un but commun, il s'agissait néanmoins de deux personnes morales indépendantes. La valeur de ses actifs n'était pas déterminée par l'activité de l'association et, en cas de dissolution de l'association, elle pourrait toujours réaliser son but, moyennant une certaine réorganisation, soit avec un autre partenaire, soit elle-même directement, comme elle l'avait fait jusqu'à la constitution de l'association en 1999.

Sa capacité à poursuivre son but idéal n'était pas dépendante du versement des loyers par l'association. Elle mettait en location le bâtiment de l'association mais n'obtenait pas de bénéfice et demandait une rétribution très en-deçà des loyers qui seraient pratiqués sur le marché si elle poursuivait un but lucratif. Ce n'était donc pas parce que sa survie dépendrait du versement des loyers qu'elle acceptait des diminutions des loyers et la postposition d'une créance, mais bien parce que celle de l'association en dépendait. En agissant de la sorte, elle concédait un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant sur ses propres intérêts et agissait donc de façon désintéressée.

Les membres de son comité de direction exerçaient tous leur activité de manière bénévole, alors que le volume de travail était important. Depuis 2014, elle ne

réalisait que des pertes d'exploitation, qui avaient augmenté ces dernières années. Des entités similaires, soit des fondations détenant une propriété dans laquelle un EMS était exploité par une autre entité, bénéficiaient d'une exonération fiscale. L'entretien de la propriété constituait un but d'intérêt général, puisque c'était la condition de l'exploitation de la résidence par l'association, qui constituait une tâche sociale. Quand bien même la seule bénéficiaire directe de la fondation était l'association, qui en était locataire, les destinataires de ses prestations concernaient aussi tous les résidents actuels et futurs de l'établissement. Au même titre que pour l'association, son activité profitait à l'ensemble de la population en désengorgeant les EMS genevois surchargés. Cette approche visant à prendre en compte ses destinataires indirects de ses prestations était conforme à la pratique genevoise. Comme pour l'association, les montants fixés ne découlaient pas de son choix mais de la décision du département de ne plus soutenir des établissements de petite taille.

Le principe de l'égalité de traitement exigeait de la faire bénéficier de la pratique appliquée aux autres fondations propriétaires d'un immeuble, dans lequel une entité distincte exploitait un EMS, bénéficiant d'une exonération fiscale, et de reconnaître que son cercle de destinataires était ouvert, qu'elle poursuivait donc un but d'intérêt général et qu'elle pouvait par conséquent bénéficier d'une exonération pour but d'utilité publique. Ceci s'imposait *a fortiori* dans la mesure où il était désormais établi que l'association poursuivait un but reconnu de service public.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle renvoyait à ses déterminations dans la cause A/3136/2020, dans la mesure où la révocation de l'exonération fiscale de l'association constituait l'élément justificatif pour la révocation de l'exonération fiscale de la recourante.

c. Sur quoi, la cause a été gardée à juger, la recourante n'ayant pas répliqué dans le délai imparti à cet effet.

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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur la révocation de l'exonération fiscale dont a bénéficié la recourante à partir de 2017.
 - 2.1 La recourante conteste qu'elle ne remplirait pas les conditions d'une exonération pour cause de but d'utilité publique, en particulier les conditions du désintéressement et de l'activité d'intérêt général.
 - 2.1.1 Selon l'art. 56 let. g de la loi fédérale sur l'IFD 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 (1^{re} phr.). Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public (2^e phr.). L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées (3^e phr.).

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. Dans ces conditions, l'interprétation de l'art. 9 al. 1 let. f LIPM peut s'appuyer sur celle du droit fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 1).

2.1.2 L'exonération d'une personne morale, sur la base des dispositions précitées, suppose la réalisation de trois conditions générales : l'exclusivité de l'utilisation des fonds, l'irrévocabilité de l'affectation des fonds et l'activité effective de l'institution conformément à ses statuts (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; 127 II 113 consid. 6b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.3 ; 2C_484/2015, 2C_485/2015 précités consid. 5.3).

Hormis ces trois conditions générales, le but de la personne morale doit évidemment encore pouvoir être qualifié « de service public » ou « de pure utilité publique », conformément au texte de l'art. 56 let. g LIFD, étant précisé que des conditions spécifiques distinctes doivent être remplies à cet égard selon que l'exonération requise est fondée sur l'une ou l'autre de ces hypothèses. L'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose en particulier la réalisation des deux conditions spécifiques suivantes : l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (ATF 147 II 287 consid. 5.2).

2.1.3 La notion d'intérêt général ne doit pas être comprise dans un sens large, qui inclurait toute activité au service de la collectivité et qui comprendrait également tous les efforts visant à favoriser les intérêts économiques ou sociaux de certaines catégories de la population. Les buts de pure utilité publique sont ceux qui, du point de vue de la collectivité considérée dans son ensemble, valent particulièrement la peine d'être poursuivis. L'intérêt général n'est en principe présumé que si le cercle des bénéficiaires auxquels la promotion ou le soutien sont dus est ouvert. Un cercle trop étroit de bénéficiaires (par exemple limité à la famille ou aux membres d'une association) exclut l'exonération (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2019 du 20 août 2019 consid. 5.1).

Il est vrai que le cercle des destinataires varie nécessairement en fonction de la précision avec laquelle est décrit le but d'utilité publique. En ce sens, le nombre des destinataires peut être limité. Il faut toutefois que le cercle des destinataires potentiels soit illimité et que la limitation résulte de critères objectifs et non subjectifs. Il s'agit d'éviter que l'on ne favorise des groupes d'intérêts, ces derniers ne pouvant prétendre servir à eux seuls l'intérêt général. Ainsi, les buts généraux

mentionnés dans les statuts d'une fondation, qui constituent des activités à caractère caritatif et humanitaire, ne suffisent cependant pas encore à lui octroyer une exonération fiscale. Une fondation n'ayant qu'un seul bénéficiaire direct, soit une association qui se chargerait elle-même de répartir sous son nom les fonds ainsi reçus, implique que le cercle des bénéficiaires de ladite fondation est restreint (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3).

2.1.4 La condition du désintéressement suppose que l'activité de l'institution se fonde sur l'altruisme. En ce sens, il est exigé que la personne morale qui requiert le bénéfice de l'art. 56 let. g LIFD agisse sans but lucratif. De plus, elle ne doit pas poursuivre ses propres intérêts, ce qui exclut l'exonération pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisir. Les membres dirigeants de la personne morale sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs. Le désintéressement exige un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Ce sacrifice doit revêtir une certaine importance par rapport aux moyens dont dispose la personne morale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précités consid. 5.5.1).

Le fait de poursuivre des objectifs entrepreneuriaux n'est généralement pas d'utilité publique, pas plus que le fait de soutenir une entreprise orientée, dans son principe, vers le profit. C'est au demeurant ce que rappelle expressément l'art. 56 let. g 2^e phr. LIFD qui dispose que des buts économiques - ou « entrepreneuriaux » - ne peuvent en principe pas être considérés comme étant d'intérêt public, ni d'« utilité publique ». Pour être compatibles avec une exonération, de tels buts doivent être secondaires par rapport à l'objectif principal de pure utilité publique de la personne morale. Ainsi, une exonération, même partielle, est exclue lorsque la personne morale poursuit des buts lucratifs qui excèdent une certaine mesure. Il s'agit en effet de respecter le principe de neutralité concurrentielle en évitant d'offrir aux personnes morales qui exercent une activité lucrative ou poursuivent un but économique un avantage fiscal par rapport à leurs concurrents (ATF 147 II 287 consid. 6.1 et les références citées).

Une personne morale peut en revanche satisfaire à la condition du désintéressement et bénéficier d'une exonération pour but de pure utilité publique même après avoir investi son patrimoine dans une ou plusieurs entreprises. L'art. 56 let. g LIFD prévoit en ce sens, à sa troisième phrase, que l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque deux conditions cumulatives sont réunies : il faut que l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et qu'aucune activité dirigeante ne soit exercée. Cette norme spécifique - qui ne figurait à l'origine pas dans le projet de LIFD du Conseil fédéral - a été ajoutée par les Chambres à l'art. 56 let. g LIFD (et également à l'art. 23 al. 1 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID ; RS 642.14]) afin de régler plus spécifiquement

le traitement fiscal des fondations d'entreprises et de holdings détenant des participations dans des sociétés commerciales. Il s'agissait de corriger la jurisprudence qui n'admettait d'exonération qu'à condition que la fondation ne contrôle pas plus de 20% du capital d'une entreprise. Les parlementaires n'ont pas abordé la question de l'interprétation exacte qu'il convenait de donner à cette précision légale, quand bien même certains d'entre eux ont relevé « le danger qu'il y aurait à autoriser des fondations à prendre des participations dans des entreprises qui pourraient aller jusqu'au cent pour cent du contrôle de ces entreprises ». Lors des débats, il a cependant été fait référence à un avis de droit que venait de publier le Prof. MARKUS REICH en mars 1990 dans la revue « Archives de droit fiscal suisse ». L'auteur en question y soutenait, en substance, que la détention de participations dans une entreprise allant au-delà de 20% ne constituait pas forcément une activité économique, mais pouvait représenter une simple décision relevant de la gestion patrimoniale d'une fondation. Une exonération fiscale devait donc rester possible tant que les objectifs de bienfaisance de la fondation n'étaient d'aucune manière altérés par un intérêt à la préservation de l'entreprise détenue, y compris par les intérêts économiques de son personnel et de ses créanciers, et que la détention desdites participations ne représentait réellement qu'un moyen d'atteindre ces objectifs (ATF 147 II 287 consid. 6.2 et les références citées).

Dans un sens similaire, le Tribunal fédéral a également retenu qu'une fondation n'exerçait pas une activité entrepreneuriale au sens de l'art. 56 let. g LIFD lorsqu'elle gérait son patrimoine, une telle gestion pouvant généralement être qualifiée de désintéressée. Il s'ensuivait qu'une fondation reconnue comme étant d'utilité publique pouvait en principe bénéficier d'une exonération fiscale même si elle avait investi une partie de ses actifs sous forme de prêts à des tiers selon les modalités du marché. La jurisprudence a précisé que ce type de placements financiers ne devait toutefois pas engendrer des conflits d'intérêts susceptibles de mettre en péril la réalisation à long terme de l'objectif d'intérêt public poursuivi par la fondation. De tels conflits pouvaient notamment résulter de la personne des emprunteurs et de l'importance des prêts octroyés. Un risque de conflit d'intérêts a été admis dans ce cas, car environ 57% des actifs de la fondation recourante étaient immobilisés à long terme sous forme de prêts octroyés à deux membres de son conseil d'administration (ATF 147 II 287 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précités consid. 5.3 et 5.4).

2.1.5 La circulaire n° 12 de l'administration fiscale fédérale (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 à l'attention des administrations cantonales de l'IFD (ci-après : circulaire n° 12) détaille à l'intention des administrations cantonales la jurisprudence en la matière. Elle ne lie pas le juge, mais celui-ci peut s'en inspirer et la prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; 133 II 305 consid. 8.1).

S'agissant des conditions pour les personnes morales à buts de pure utilité publique, la circulaire n° 12 indique que la poursuite d'un but d'intérêt général est fondamentale. Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. On jugera l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions générales de la population. Les principes d'éthique juridique qu'on trouve dans la constitution fédérale, mais aussi dans la législation et la jurisprudence suisses, constituent d'autres points de repère très importants (circulaire n° 12, II/3/a). Une activité est exercée dans un but d'intérêt général lorsqu'elle mérite d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Cela ne signifie pas qu'une telle activité doive être poursuivie au bénéfice de la majorité. Il peut être dans l'intérêt général qu'une activité soit exercée au profit d'une minorité (Nicolas URECH, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, ad. art. 56 let. g LIFD n. 60).

Outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité. La notion de pure utilité publique suppose donc non seulement que l'activité de la personne morale est exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle est désintéressée. Si l'activité accomplie excède l'activité ordinaire d'un membre du conseil de fondation ou du comité d'association, une rétribution appropriée, conforme au tarif du marché, ne remet pas en cause l'exonération, en particulier lorsque l'institution aurait de toute manière dû recourir au service d'un tiers rémunéré. Le sacrifice doit être important et permettre de disposer de fonds suffisants pour atteindre les buts statutaires, même si un certain temps doit être laissé aux nouvelles institutions pour constituer un patrimoine suffisant. L'exonération sera refusée si les moyens mis à disposition d'une institution sont manifestement insuffisants par rapport à son but. Ce but désintéressé (altruiste) fait défaut pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisirs (circulaire n° 12, II/3/b ; Nicolas URECH, *op. cit.*, ad art. 56 let. g LIFD nos 67 et 68 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précités consid. 5.5.1 et la doctrine citée).

Il y a but lucratif lorsqu'une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique (circulaire n° 12, II/3/b). Une activité lucrative exercée dans le cadre d'un monopole ne devient pas pour autant d'intérêt public. L'exonération d'une entreprise commerciale serait au demeurant contraire au principe de la neutralité économique, quand bien même elle se consacrerait exclusivement à un but exonéré ou qu'elle affecterait l'entier du bénéfice à ce but, de telles entreprises devant être traitées fiscalement comme celles qui ne poursuivent pas un but désintéressé (Nicolas URECH, *op. cit.*, ad art. 56 let. g LIFD n. 74 et les références citées).

L'exercice d'une activité lucrative n'exclut pas d'office l'exonération de l'art. 56 let. g LIFD, pour autant qu'elle reste annexe ou que les buts de pure utilité publique soient placés au premier plan. Si elle n'est qu'un moyen d'atteindre le but exonéré de l'institution et non son but final, l'exonération peut être accordée selon les circonstances (circulaire n. 12 p. 3 ch. 3b ; Nicolas URECH, *op. cit.*, ad art. 56 let. g LIFD n. 75 et les références citées). Ainsi, un centre de méditation voué à la pratique et la méditation bouddhiste peut héberger les participants et leur dispenser des cours en facturant ses prestations, y compris une part de frais administratifs, à prix coûtant, sans remettre en cause son exonération. L'activité peut soit être subalterne, soit permettre à la personne morale de disposer de moyens à affecter au but exonéré. Dans cette dernière hypothèse, l'activité exercée ne doit pas être en réalité son but principal. Il peut même arriver qu'une activité lucrative soit indispensable à la réalisation du but exonéré. Ainsi, un atelier d'apprentissage ou une exploitation agricole peuvent se révéler indispensables dans une maison d'éducation. Tel est également le cas de l'atelier d'un home pour handicapés et d'un magasin vendant les produits qu'ils auront fabriqués (Nicolas URECH, *op. cit.*, ad art. 56 let. g LIFD n. 75 et les références citées).

2.2 De manière générale, le principe de la neutralité concurrentielle interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin. Pour éviter toutes inégalités, l'exonération devrait même être refusée dans l'hypothèse d'une concurrence virtuelle ; on pensera notamment à l'installation d'un jeune boulanger qui pourra être rendue impossible compte tenu de l'existence d'une institution, en faveur de la promotion du pain, exploitant un tel commerce de manière ponctuelle ou régulière et ayant bénéficié d'avantages fiscaux. En d'autres termes, le but statutaire d'une personne morale n'est pas déterminant de ce point de vue. L'octroi de l'exonération fiscale ne dépend pas seulement du contenu des statuts de la personne morale, mais encore de son comportement et de ses activités effectives, étant rappelé que le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (ATA/1635/2019 du 5 novembre 2019 consid. 7c et les références citées).

Le principe de la neutralité concurrentielle ne saurait conduire à refuser le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes morales de service public ou d'utilité publique dès qu'elles ne relèvent pas des monopoles étatiques (arrêt du Tribunal fédéral consid. 5.3).

2.3 **2.3.1** Dans la mesure où les conditions précitées sont cumulatives (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2016 précité consid. 2.1 ; 2C_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.3), l'absence d'une seule d'entre elles suffit à exclure l'exonération fiscale. Il appartient toujours à la personne qui en fait la demande de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; circulaire n° 12, II/1). Les conditions donnant droit à une

exonération peuvent être examinées à nouveau à chaque période de taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précités consid. 5.5.3).

2.3.2 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, but culturel, etc. ; ATF 128 II 56 consid. 5c).

En effet, le point de savoir à partir de quand un but peut être considéré comme étant de pure utilité publique au sens de l'art. 56 let. g LIFD est souvent délicat. C'est la raison pour laquelle le Tribunal fédéral reconnaît que les autorités cantonales, qui sont plus proches de l'affaire et connaissent mieux les circonstances locales, disposent d'un certain pouvoir d'appréciation, et qu'il s'abstient dès lors de toute intervention dans les cas limites (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2019 du 20 août 2019 consid. 5.2).

2.4 **2.4.1** En l'espèce, il est admis que la recourante remplit les trois conditions générales susmentionnées. Demeure seule litigieuse la question de savoir si elle poursuit un but d'utilité publique.

D'une part, le TAPI a retenu que la condition du désintéressement n'était pas remplie car la dépendance financière réciproque entre l'association et la recourante indiquait que l'intérêt de celle-ci au maintien de celle-là ne pouvait être qualifié de subalterne par rapport à son but d'utilité publique et que sa gestion patrimoniale ne pouvait être qualifiée de désintéressée. D'autre part, depuis sa décision querellée de révocation de l'exonération fiscale de la recourante, l'intimée n'a cessé de la justifier par la révocation de l'exonération fiscale de l'association, de sorte que les deux apparaissent comme interdépendantes.

2.4.2 L'approche des premiers juges quant au lien d'interdépendance entre l'association et la recourante révèle que ceux-ci ont examiné la situation de la seconde sous l'angle de l'art. 56 let. g 3^e phr. LIFD. Or, tel que rappelé précédemment par la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette disposition vise l'acquisition de participations dans des entreprises. In casu, la recourante ne dispose d'aucune participation dans l'association, laquelle n'est d'ailleurs pas créée sur la base d'un capital-actions. Il était ainsi erroné d'y faire référence et d'appliquer à la recourante les conditions relatives à cette hypothèse.

En revanche, la situation de la recourante s'apparente davantage à celle d'une fondation reconnue comme n'exerçant pas d'activité entrepreneuriale lorsqu'elle gère son propre patrimoine et investit une partie de ses actifs sous forme de prêts à des tiers, pour autant qu'il n'y ait pas de conflits d'intérêts susceptibles de mettre en péril la réalisation à long terme de l'objet d'intérêt public poursuivi par la fondation. En l'occurrence, l'association et la recourante poursuivent toutes deux un but similaire, à savoir respectivement l'exploitation d'une résidence pour personnes âgées et d'un foyer de jour, et l'exploitation d'une maison de convalescence ou pour séjours de longue durée. En d'autres termes, toutes deux

visent l'exploitation de la résidence. La recourante rappelle d'ailleurs à juste titre, qu'avant la création de l'association, elle assurait elle-même l'exploitation de l'EMS qui se trouvait déjà dans ses locaux. En tant que propriétaire du bâtiment hébergeant la résidence, la recourante reste donc concrètement libre d'exploiter celui-ci comme elle l'entend dans l'hypothèse où l'association ne serait plus en mesure de le faire. À cet égard, les statuts de cette dernière prévoient qu'en cas de dissolution, ses biens seraient attribués, dans la mesure du possible, à la recourante.

À cela s'ajoute que la réduction de loyer consentie par la recourante à l'association tend à lui permettre d'accomplir son but de service public, lequel a été reconnu tant par le TAPI que par la chambre de céans par arrêt séparé de ce jour. Quant aux créances postposées par la recourante au bénéfice de l'association, la convention signée à cette fin n'établit pas que la recourante y ait renoncées ni qu'elles seront utilisées pour libérer le capital-actions ou capital-participations.

2.4.3 Les premiers juges ont également dénié à la recourante le critère du désintéressement.

Toutefois, il n'est, tout d'abord, pas contesté que ses membres exercent tous leur activité à titre bénévole, sans percevoir aucune rémunération, ne serait-ce que sous forme de défraiement des frais encourus ou de modestes jetons de présence.

Ensuite, il est également admis, tel que susrappelé, qu'en réduisant notablement le loyer perçu auprès de l'association pour la location du bâtiment de la résidence, la recourante a consenti un réel sacrifice en sa faveur afin qu'elle puisse poursuivre son but de service public auprès des personnes âgées, fût-ce au risque d'engendrer des pertes pour elle-même. La recourante déploie donc une activité altruiste en faveur du but de service public de l'association.

Quant au cercle des destinataires, si celui-ci peut *a priori* sembler limité à l'association, force est de constater que tel n'est en réalité par le cas. En effet, au-delà de la mise à disposition du bâtiment pour l'exploitation de la résidence, ainsi que de ses arrangements de paiement permettant à l'association de poursuivre sa mission au profit de l'ensemble des résidents, la recourante gère l'entretien du bâtiment dans lequel ceux-ci logent. Ainsi, contrairement au cas d'une fondation dont l'activité se limite à verser des fonds en laissant le soin à l'association de les répartir, les activités de la recourante dénotent d'un véritable engagement en faveur des résidents.

Il résulte de ce qui précède que la recourante doit être reconnue comme poursuivant un but d'utilité publique, dès lors qu'elle réalise une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires de manière désintéressée. Il s'ensuit que tant la condition de l'intérêt général que celle du désintéressement doivent être considérées comme remplies.

2.4.4 Dans la mesure où l'intimée conditionnait la révocation de l'exonération fiscale de la recourante à celle de l'association, cette position ne saurait désormais être suivie. En effet, il sera rappelé pour mémoire que les juridictions

administratives ont toutes deux annulé ledit refus, reconnaissant à l'association le droit d'être exonérée fiscalement.

3. La recourante se plaint d'une violation du principe de l'égalité de traitement en droit fiscal, en comparaison à la situation de trois autres fondations, propriétaires de bâtiments utilisés pour l'exploitation d'EMS.

En l'occurrence, il convient de reconnaître à la recourante qu'elle poursuit un but d'utilité publique, ce qui rend sans objet ce grief de l'application du principe de l'égalité de traitement par rapport aux autres fondations mentionnées.

Au vu des considérants qui précède, le recours sera admis en ce sens que l'exonération fiscale doit être octroyée à la recourante.

4. Vu la qualité de l'intimée et l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 2^e phr. LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à la recourante, qui y a conclu et a exposé des frais pour sa défense, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 novembre 2023 par la A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 octobre 2023 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement précité ainsi que les décisions de l'administration fiscale cantonale des 31 mai 2018 et 28 août 2020 en tant qu'elles révoquent l'exonération fiscale de la A_____ pour l'année fiscale 2017 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à la A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Jean-Blaise ECKERT, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :