

II. Impôts cantonaux et communaux

7. Les conditions de l'exonération fiscale pour les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique sont les mêmes pour les impôts cantonaux et communaux que pour l'impôt fédéral (cf. art. 23 al. 1^{er} let. f LHID ; art. 9 al. 1^{er} let. f de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales [LIPM ; RS/GE D 3 15] ; cf. arrêt 2C_147/2019 du 20 août 2019 c. 6).

Partant, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct valent mutatis mutandis pour les impôts cantonaux et communaux. L'arrêt entrepris sera donc confirmé en tant qu'il rejette l'exonération totale de l'école pour lesdits impôts et le recours est rejeté pour les mêmes motifs.

8. Il découle de ce qui précède que le recours est rejeté tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1^{er} LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

(Tribunal fédéral, 22 juillet 2020, Ecole internationale A. c. Administration fiscale cantonale du canton de Genève et Cour de justice de la République et canton de Genève, 2C_1050/2019 publié aux ATF 146 II 351).

Note :

L'octroi de l'exonération fiscale d'une personne morale en vertu de l'art. 56 let. g LIFD et l'art. 23 let. g LHID par les autorités compétentes est une décision qui a une portée double. D'une part, la personne morale est exonérée purement et simplement de l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral, cantonal et fédéral et de l'impôt sur le capital au niveau de l'impôt cantonal et communal. D'autre part, l'exonération permet aux personnes physiques et aux personnes morales d'effectuer des dons en espèces ou sous la forme d'autres valeurs patrimoniales qui sont pleinement déductibles jusqu'à concurrence de 20% du revenu net pour les personnes physiques (art. 33a LIFD) ou 20% du bénéfice net pour les personnes morales (art. 59 let. c LIFD). C'est pourquoi le bénéfice de l'exonération fiscale en faveur d'une personne morale en raison de ses buts de service public ou d'utilité publique n'est pas une question anodine

et l'octroi est toujours examinée avec circonspection par les autorités compétentes et les tribunaux.

Dans l'arrêt du 20 juillet 2020 (2C_1050/2019), le TF s'est prononcé sur les conditions d'exonération d'une école privée organisée sous la forme d'une association située dans le canton de Genève, exonération fondée sur un motif de service public. Il s'agit d'un cas d'exonération relativement rare qui mérite qu'on s'y arrête un instant.

Dans cet arrêt, notre Haute Cour se veut clairement didactique et pose de manière très structurée les conditions permettant à une personne morale de solliciter d'une exonération en matière fiscale en application des dispositions légales précitées. Ainsi, le TF rappelle que toute exonération fiscale pour un but de service public ou de pure utilité publique suppose la réalisation de trois conditions générales, soit (i) l'exclusivité de l'utilisation des fonds en ce sens que l'activité exonérée s'exerce exclusivement au profit du but de l'utilité publique ou du service du bien commun, (ii) l'irrévocabilité de l'affectation des fonds, c'est-à-dire les fonds consacrés à la poursuite des buts justifiant l'exonération le sont pour toujours et (iii) l'activité effective de l'institution doit être poursuivi conformément à ses statuts.

Outre ses trois conditions générales, une personne morale doit réaliser des conditions spécifiques si elle poursuit un but de service public. Ainsi, elle doit accomplir des tâches étroitement liées aux prérogatives généralement exercés par l'État.

Le TF rappelle qu'une exonération en raison de la poursuite du but du service public est exceptionnellement admissible lorsque personne morale exerce de manière concomitante des buts d'intérêts publics et des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle si ces derniers sont secondaires et n'excèdent pas une certaine mesure. Une exonération en raison de la poursuite d'un but de service public suppose que la personne morale soit chargée d'une tâche de service public par un acte de droit public ou par une collectivité publique. En outre, la personne morale doit être soumise à une surveillance de l'activité publique pour s'assurer qu'elle réalise effectivement cette tâche. Il faut enfin que les fonds propres de la personne morale soient affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable assez but d'intérêt public

Par la suite et cela mérite d'être souligné, le TF s'inspire très largement de la pratique développée par la Conférence Suisse des Impôts (ci-après « CSI ») dans une information du 18 janvier 2008. Bien que le TF ne soit pas lié par ces informations – rappelle-t-il – elles peuvent être prises en considération dans la mesure où elles permettent une application correcte dispositions légale applicable Dans le cas présent, il est étonnant de constater que le TF reprend quasi in extenso les éléments et critères édictés par la CSI sans retenue et sans aucune analyse critique.

S'agissant du cas particulier, le TF estime que les conditions générales de l'exonération fiscale sont toutes réunies. Il convient cependant d'examiner si l'école poursuit un but de service public, le but d'utilité publique étend rapidement exclu par notre Haute Cour puisque la

rémunération est basée sur les écolages qui couvrent et dépassent les frais de l'école. Or une activité lucrative et la poursuite d'un but d'utilité publique sont incompatibles.

Ainsi, un certain nombre d'indices doivent être réunis afin qu'une école privée puisse solliciter et bénéficier d'une exonération fiscale en vertu d'un but de service public. Outre le fait que toute la formation scolaire obligatoire doit être en principe proposée, le plan d'enseignement cantonal doit être régulièrement suivi. Par ailleurs, certains aspects typiques d'une école publique doivent être présents qui tiennent notamment à la gestion organisationnelle de l'établissement ou encore aux divers types de locaux. Le TF considère que ces aspects – tirés tous de l'information de la CSI – ne sont pas contraires au droit fédéral et la jurisprudence de sorte que ces aspects peuvent être prise en considération. Comme évoqué, le TF donne une importance décisive à la pratique administrative publiée par la CSI.

Dans le cas examiné, le TF note que l'école n'offre pas une formation scolaire complète dès lors que le niveau secondaire n'est pas prévu et que le plan d'enseignement ne suit pas strictement le plan d'études romand, l'école poursuivant son propre programme inspiré des programmes suédois.

En outre, le TF relève qu'il n'y a d'appui particulier pour les enfants difficile. Plus important encore, il est mentionné que les frais d'écolages sont très élevés et s'élève à CHF 22 280.– par année de sorte que seuls les enfants provenant de milieux sociaux privilégiés peuvent accéder à l'école. Il semble qu'il n'y ait pas de soutien particulier pour ceux qui n'auraient pas les moyens financiers pour s'acquitter des écolages. S'il est vrai que l'école doit poursuivre une rentabilité minimale, la présence de bénéfices reportés est un élément qui va l'encontre d'une exonération fiscale et illustre plutôt la présence d'activité lucrative. Pour le reste, les autres éléments plaidant pour une exonération sont présents (notamment dans le domaine de l'organisation, de la gestion et des locaux à disposition de l'enseignement.). Après une pesée des intérêts de l'ensemble des éléments, le TF nie que l'école poursuit un but de service public et n'admet pas l'exonération fiscale.

Sans se prononcer sur le bien-fondé de cette jurisprudence, force est néanmoins de constater, au regard de cette jurisprudence, qu'une exonération fiscale en faveur d'une école privée semble pour ainsi dire impossible à obtenir si on se limite à un bref examen des exigences financières. Ces dernières évoquées dans l'arrêt semblent irréalistes.

Le TF estime que le montant des écolages « est très élevé ». Rappelons que l'école est une association et, qu'en tant que structure juridique orpheline, elle ne peut pas rémunérer d'ayants droit. Le montant des écolages n'est donc pas fixé en tenant compte de cette éventuelle contrainte. Même s'il est très difficile de comparer le montant des écolages, car les écoles peuvent offrir des services très différents en sus de la formation de base (appuis, activités parascolaires, matières supplémentaires, sports spécifiques, etc.), le montant des écolages dans le cas présent correspond à la moyenne que l'on observe en Suisse si l'on tient compte en outre de

son lieu de situation (voir le supplément du journal Le Temps intitulé « Les écoles privées à l'épreuve du coronavirus » du 27 mars 2020 faisant un panorama des écoles privées et des tarifs). Une comparaison entre des dizaines d'établissements démontre que le montant des écolages (en l'absence de subventions) peut difficilement être inférieur au montant évoqué dans l'arrêt et reflète le coût réel d'un élève. On peut s'étonner que le TF ne se soit pas penché sur une telle comparaison plutôt que d'affirmer, de manière péremptoire, que le montant est élevé. S'il s'agit d'une appréciation dans l'absolue (sur quelle base?), aucune école ne pourra jamais prétendre à une exonération fiscale.

Ensuite, le montant des écolages ne couvre pas uniquement les frais courants annuels. Une école se doit également d'investir constamment dans l'outil de travail (outil pédagogique, mobilier et immobilier). Lorsque l'école doit s'adapter en passant de l'enseignement présentiel à l'enseignement à distance, cela nécessite des investissements immédiats et importants afin de poursuivre la mission de formation. Il est vital que l'école puisse puiser dans des réserves pour ce faire.

Dans ce contexte, le TF précise à ce sujet que « en conclusion, l'existence de bénéfices reportés va à l'encontre d'une exonération fiscale » (c. 6.2 in fine). Sans vouloir entrer dans une discussion économique, cette remarque ne manque pas de surprendre sur le plan comptable. Si une école est propriétaire d'actifs mobiliers et immobiliers (ce qui est pour ainsi dire toujours le cas), il est tout simplement irréaliste de financer ces actifs uniquement par des dettes ou des engagements financiers. Un créancier ne pourra octroyer un emprunt que si l'école – qu'elle soit organisée sous la forme d'une association, d'une fondation ou d'une société de capitaux – présente un bilan solide donnant des garanties quant à sa capacité de faire face à ses engagements. La présence de fonds propres composés de bénéfices reportés est non seulement inévitable, mais nécessaire.

Sur la question des bénéfices reportés, le TF semble perdre de vue en tout cas trois aspects. Les bénéfices reportés peuvent être composés du montant des écolages dévolu à assurer les investissements, mais également de dons ou legs qui ne sont du reste pas imposables (art. 60 let. c LIFD). De plus, les bénéfices reportés ne sont pas uniquement contrebalancés à l'actif par des liquidités, mais également par des actifs immobilisés (équipements, mobiliers, immeubles, etc.). Les bénéfices reportés font partie des réserves d'une personne morale. Ces dernières ont un rôle primordial pour faire face aux aléas de l'activité, pour améliorer l'autofinancement ou encore pour permettre d'absorber les pertes lors d'un exercice déficitaire.

Le TF admet qu'une école doit poursuivre une « rentabilité suffisante ». Or, cette rentabilité doit servir non seulement à couvrir les frais de fonctionnement mais également l'autofinancement des investissements. Or le montant des écolages et la présence de bénéfices reportés sont le reflet de cette dernière exigence.

Pour conclure, si le résultat de cet arrêt ne surprend pas outre mesure, il peut laisser le lecteur sur sa faim. En effet, on peut être étonné – au regard du principe de légalité – que le TF ait repris sans autre forme d'analyse les critères d'exonération fiscale de la CSI relevant de la stricte pratique administrative. Sous l'angle financier, il est regrettable que le TF se laisse aller à des considérations toutes générales sans prendre en compte ni même esquisser une analyse de la réalité économique d'une activité comme celle d'une école. Les questions du financement de l'investissement qui justifie le montant des écolages et la présence de bénéficiaires reportés ne sont tout simplement pas envisagées. On peut craindre que cet arrêt sonne le glas de toute exonération fiscale pour service public d'une école privée.

Thierry De Mitri

Impôt anticipé

Réglementation des délais – Féries judiciaires du droit cantonal – Réclamation tardive

Art. 55 LIA

1. Dans une procédure régie en principe par des règles de droit fédéral, il n'y a de place pour prendre en compte les fêtes judiciaires cantonales que lorsque la norme fédérale n'a pas prévu de réglementation exhaustive relative au cours des délais (c. 3.1).

2. Au sens littéral du texte de l'art. 55 LIA, auquel il importe de partir en premier lieu dans l'interprétation des lois, l'application des dispositions de procédure du droit cantonal n'est possible que lorsque la décision sur le droit au remboursement a été liée à la décision de taxation. Si – comme en l'espèce – ce n'est pas le cas, la réserve contenue à l'art. 54 al. 1^{er} n'entre pas en considération et seule est déterminante la dernière disposition mentionnée.

Faits :

A. Sur les comptes n° xxx auprès de la Banque Raiffeisen d'Olten et n° xxx auprès de la Nouvelle Banque d'Argovie, tous deux libellés au nom de «A.A.», des rendements d'intérêts de CHF 325.25 respectivement CHF 221.61 soumis à l'impôt anticipé sont échus en 2012. A.A. et B.A. n'ont indiqué dans leur déclaration d'impôts 2012 ni les comptes, ni les intérêts soumis à l'impôt anticipé.

B. Le 31 mars 2014, l'office cantonal des impôts U. a invité A.A. et son épouse à produire les attestations d'intérêts et de solde au 31 décembre 2012. Les contribuables ont donné suite à cette demande. Par décision du 18 juin 2015, l'office cantonal des impôts a refusé le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les intérêts précités, à cause de l'omission de déclaration. Il a rejeté le 4 août 2015 la réclamation formée contre cette décision.

C. A.A. a porté la décision sur réclamation du 4 août 2015 (notifiée le 12 août 2015) devant le tribunal administratif spécial, division impôts, par recours du 14 septembre 2015 (remis à l'office de poste le jour même). Par arrêt du 28 janvier 2016, le tribunal administratif fiscal n'est pas entré