

F1 24 72 (CCR 2023/39)

ARRÊT DU 26 FÉVRIER 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

ASSOCIATION « X _____ », recourante, représentée par Y _____ SA,

contre

**COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité
attaquée**

(Exonération fiscale d'une personne morale)

Recours contre la décision sur réclamation du 29 mars 2023

Faits

A. L'association « X _____ » (ci-après : l'Association), de siège à A _____, a été constituée en 2021. Aux termes de ses statuts du 7 janvier 2021, elle a pour but de saisir la mémoire collective subjective en récoltant des textes au sein d'un périmètre donné (notamment des villes) et d'entreprendre toute action lui permettant de contribuer à la sauvegarde de cette mémoire en participant à des travaux, en publiant des ouvrages, numériques ou papiers, en organisant des événements, seule ou en collaboration avec des institutions, des partenaires, des villes ou autres entités en Suisse et à l'étranger (art. 3). Son but n'est pas lucratif (art. 1). Ses ressources proviennent des cotisations versées par ses membres, de dons et legs, du parrainage, de subventions publiques et privées et de toute autre ressource autorisée par la loi (art. 4). Le comité se compose lui-même. Il est constitué au minimum de 3 membres élus par l'Assemblée générale, c'est-à-dire d'un président, d'un secrétaire et d'un trésorier. (...) Il nomme un administrateur qui est en charge de la gestion courante de l'Association (art. 14). Les membres du comité agissent bénévolement et ne peuvent prétendre qu'au remboursement de leurs frais effectifs et de leurs frais de déplacement. Pour les activités qui excèdent le cadre usuel de la fonction, chaque membre du comité peut recevoir un dédommagement approprié. Les membres rémunérés de l'Association (tels que l'administrateur) ne peuvent siéger au comité qu'avec une voix consultative (art. 15). En cas de dissolution de l'Association, l'actif disponible sera entièrement distribué à une institution poursuivant un but d'intérêt public analogue à celui de l'Association. En aucun cas les biens ne pourront retourner aux fondateurs physiques ou aux membres, ni être utilisés à leur profit en tout ou partie et de quelque manière que ce soit (art. 20).

B _____, écrivaine valaisanne et auteure de plusieurs ouvrages, a été désignée administratrice de l'Association.

B. Le 27 juillet 2021, l'Association a déposé une demande d'exonération fiscale au sens des art. 56 let. g et h LIFD et 79 al. 1 let. f et g LF auprès du Service cantonal des contributions (SCC).

Le 11 août 2021, le SCC l'a informée que l'octroi de l'exonération nécessitait que son activité effective soit conforme aux buts statutaires. Or, au vu de sa récente constitution, cette exigence ne pouvait pas être contrôlée. L'Association était ainsi invitée à faire parvenir ultérieurement les comptes de son premier exercice comptable, le procès-verbal de sa dernière assemblée générale et un rapport d'activité.

C. Le 18 mai 2022, l'Association a réitéré sa demande d'exonération en produisant les comptes 2021. Il ressortait de ceux-ci que, durant l'exercice écoulé, elle avait mené des projets de livres dans les villes de C _____, de D _____ et de E _____. Les revenus provenant de subventions s'étaient montés à 32'500 fr. (soit 11'500 fr. pour le projet de D _____ et 21'000 fr. pour celui de E _____) et ceux tirés de la vente de livres à 2955 fr. 19. L'exercice s'est soldé sur un bénéfice de 4203 francs.

Par courriel du 6 juin 2022, l'Association a fourni au SCC les précisions suivantes au sujet de ses activités :

- Son projet, culturel, « X _____ » avait pour but de rassembler la mémoire d'un lieu et de désacraliser l'écriture par le biais d'un projet d'écriture participative. Il avait informellement débuté en 2018, à C _____. Au vu des demandes provenant d'autres villes, les organisateurs du projet avaient décidé de fonder une association.
- Chaque projet était mené en deux temps. La première phase, qui durait environ six mois, était consacrée à la récolte des textes. La seconde consistait à éditer un livre rassemblant ces différents textes. La recherche de fonds concernait les deux étapes du projet, lequel durait au total entre 12 et 15 mois. Ainsi, si un projet était à cheval sur deux périodes fiscales – ce qui était le cas des projets en cours à E _____ et à F _____ –, une réserve de fonds pouvait subsister en fin d'année civile afin de financer les livres à venir durant l'année suivante.
- Des comités locaux œuvraient à la mise en place des projets s'agissant de la recherche des participants et de l'aide à la rédaction des textes. Ils étaient entièrement bénévoles, à l'instar du comité de l'Association. Les seules personnes rémunérées de manière accessoire étaient deux personnes chargées d'accompagner les projets sur toute leur durée. Elles recevaient environ 12'000 fr. pour un temps de travail de 15 à 20%, sur la base d'un mandat. Les participants au projet recevaient quant à eux gratuitement un livre et aucun droit d'auteur ne leur était versé.
- Les montants générés par la vente des livres étaient réinvestis dans des projets pour d'autres villes. La question de la vente des livres était d'ailleurs « délicate ». A D _____, 1500 exemplaires avaient été tirés, dont 980 n'avaient pas encore trouvé preneur. Près de 500 exemplaires figuraient encore au bilan de l'Association et devaient être amortis progressivement. Depuis le mois de mars 2022, seuls un à deux livres par mois étaient encore vendus et leur prix avait déjà baissé de 20%. Il

était même possible que ces livres doivent être détruits dans plusieurs années, afin d'éviter des frais de stockage trop élevés.

- L'impossibilité de connaître à l'avance le nombre de livres vendus conduisait l'Association à chercher des subventions, afin de financer les ouvrages avant leur parution. Il était en effet très difficile d'anticiper l'intérêt du public à cet égard. Les livres étaient uniquement des supports pour la mémoire rassemblée et n'étaient disponibles que dans des librairies situées sur place.
- L'Association travaillait avec un éditeur « à compte d'auteur ». Tous les ouvrages vendus l'étaient avec un rabais-libraire de 30 à 40%.
- La démarche ne poursuivait aucun but commercial et les différents donateurs (la Fondation G _____, la Fondation H _____, la I _____, l'Etat du Valais pour Art en partage et les villes concernées) avaient acté l'activité comme étant au service de la mémoire et de l'écrit. L'intérêt public poursuivi consistait à sauvegarder une mémoire pas suffisamment importante pour intéresser les historiens mais qui, selon l'Association et les pouvoirs publics qui lui faisaient confiance, était constitutive d'un patrimoine qui, sans ce travail, serait perdu.
- L'Association a également remis au SCC le procès-verbal de son assemblée générale du 29 mars 2022. Il en ressortait que l'expérience D _____ des ventes avait conforté l'administratrice dans le choix de ne pas compter sur les ventes de livres dans le budget, celles-ci pouvant plutôt être source de coûts que de revenus. Le comité avait donc décidé d'opter pour une grande prudence et de réaliser une solide étude avant de lancer tout nouveau projet.

Le 18 août 2022, le SCC a indiqué à l'Association que l'exonération requise ne pouvait pas lui être octroyée. En présence d'institutions qui se mouvaient dans un environnement de marché marqué par la concurrence, l'exonération ne devait pas porter atteinte au principe de neutralité concurrentielle. Or, tel serait le cas la concernant compte tenu du fait qu'elle vendait ses livres avec un rabais-libraire de 30 à 40% et qu'elle avait procédé à une baisse de prix de 20%.

Le 22 août 2022, l'Association a contesté ce refus. Elle a explicité la notion de rabais-libraire précédemment évoquée : il s'agissait de la marge du libraire sur le prix du livre, lequel était fixé librement. Elle a aussi expliqué qu'elle pratiquait aux mêmes conditions qu'un éditeur ou qu'un auteur qui mettait en vente un livre dans une librairie. Ses livres étaient vendus à un prix de 25 fr. en moyenne. Quant aux baisses de prix, elles relevaient

d'une pratique commerciale usuelle. L'Association a encore précisé qu'elle avait toujours tenu à s'inscrire dans la chaîne du livre dans le parfait respect de tous les partenaires, sans traitement particulier, consciente de la fragilité de l'ensemble des actrices et acteurs du livre. Le projet n'avait d'autre but que de sauvegarder la mémoire, permettre une culture participative en incitant le grand public à écrire (plus de 700 textes ayant déjà été écrits par 800 personnes) et mettre à disposition cette mémoire dans des ouvrages vendus au prix du marché.

Le 14 octobre 2022, le SCC a confirmé à l'Association qu'elle ne pouvait pas être mise au bénéfice d'une exonération fiscale, faute de remplir les conditions liées au caractère d'intérêt général de l'activité déployée et au désintéressement. Au vu du nombre de livres qui n'avaient pas trouvé preneur à D _____, il n'était pas possible d'admettre que l'activité présentait un intérêt général suffisant en ce sens que, d'après la conception d'une partie importante de la population, elle mériterait d'être encouragée. Le SCC a également maintenu que l'octroi de l'exonération porterait atteinte au principe de neutralité concurrentielle.

Le 6 décembre 2022, l'Association a précisé que ses ventes de livres étaient accessoires au projet, qu'elles généraient des revenus très faibles (soit moins de 3000 fr. en 2021) et constituaient uniquement un support assimilable à un catalogue d'exposition. En outre, les produits des ventes étaient réinvestis dans les projets en cours ou futurs et ne profitaient qu'aux buts statutaires. Le nombre de livres édités était décidé au préalable, en principe sans réédition ultérieure. Les exemplaires définis étaient distribués prioritairement et gratuitement aux auteurs de textes et, ensuite, au public intéressé. Le refus du fisc d'octroyer une exonération était difficilement compréhensible, compte tenu du fait que plusieurs autorités bourgeoises, communales ou cantonales, ainsi que des fondations privées, avaient soutenu et subventionné les projets, ce qui représentait la quasi-majorité de ses revenus.

D. Par décision préjudicielle du 19 décembre 2022, la Commission cantonale d'impôts des personnes morales (CIPM) a rejeté la demande d'exonération. Elle a considéré que l'activité de l'Association ne présentait pas un intérêt général, au vu notamment des difficultés rencontrées pour vendre une partie des livres édités. La condition du désintéressement n'était pas non plus remplie, dans la mesure où les bénévoles auteurs des textes recevaient gratuitement et prioritairement un ouvrage en contrepartie de leur contribution. Ils n'effectuaient donc pas un sacrifice dans l'intérêt de la communauté. En outre, une exonération serait contraire au principe de neutralité concurrentielle. Par ailleurs, nombre d'auteurs publiaient des ouvrages traitant de sujets qui pouvaient sans

doute être qualifiés d'intérêt général ou d'utilité publique ; ils ne bénéficiaient pas pour autant d'une exonération d'impôt pour leur activité. La CIPM a également relevé que la visibilité des projets de l'Association permettait de mettre en avant l'activité lucrative de son administratrice. Or, l'exonération fiscale ne pouvait pas être accordée aux personnes morales dont l'activité consistait à promouvoir ou assurer les intérêts économiques de leurs membres.

Le 20 janvier 2023, l'Association a formé réclamation contre cette décision, en réitérant essentiellement les motifs précédemment avancés. Elle a également développé les arguments supplémentaires suivants :

- Le projet « X _____ » était un projet d'écriture participative visant à faire raconter, en petits textes courts, une ville par ses habitants. Son but originel était de rassembler des anecdotes sur la ville de C _____ en vue de faire des balades autour des textes récoltés durant le festival J _____, en novembre 2018. Au vu de la grande affluence lors des balades et de la demande des participants de découvrir l'ensemble des textes récoltés, l'idée de regrouper ceux-ci dans un ouvrage papier avait émergé, afin de rendre accessible et de garder une trace pérenne de l'ensemble des chroniques écrites, qui constituaient un patrimoine immatériel. L'ouvrage édité en lien avec la ville de C _____ avait notamment été financé par la commune avant sa parution, de même que celui lié à la ville de K _____. Ainsi, ayant constaté un intérêt croissant pour le projet et au vu des sollicitations d'un certain nombre de villes, les protagonistes de départ avaient décidé de constituer une association.
- La demande d'exonération déposée par la suite avait pour unique but d'obtenir des subventions de la part des institutions qui exigeaient l'exonération des associations qu'elles soutenaient. Sans cette exonération, les projets de l'Association pourraient être mis en péril, et donc son existence même. Une telle conséquence engendrerait ainsi une perte de la mémoire collective.
- Les bénévoles n'étaient pas les auteurs des textes, mais les membres des comités locaux qui s'engageaient durant 12 à 14 mois à raison d'une dizaine de séances et de rencontres avec les participants.
- Au début du projet, il avait été question de mettre à disposition les textes recueillis sur un site internet. Toutefois, en raison du caractère éphémère du numérique, le comité avait, sur demande des participants, opté pour le choix d'un livre papier qui semblait mieux pérenniser la mémoire sauvegardée.

- La sauvegarde d'une mémoire personnelle et historique, en tant que patrimoine immatériel, constituait l'intérêt général poursuivi. La notion d'intérêt public correspondait au fait de rassembler la mémoire d'un lieu et de la mettre à disposition du public, soit à plusieurs centaines de personnes par lieu. Le but de l'Association permettait l'accès à l'écriture pour un grand nombre de personnes, tout en les accompagnant et en leur permettant de faire entendre leur voix. Certaines villes avaient souhaité soutenir le projet dans le but de tisser des liens entre les habitants et de garder une trace de l'évolution de leur ville au cours du temps. Le livre n'était qu'un vecteur tangible pour préserver les mémoires collectives. En outre, le cercle des bénéficiaires était ouvert car toute personne pouvait accéder aux ouvrages. Le fait que ces personnes soient ou non intéressées par ces mémoires collectives subjectives n'était pas déterminant. Par ailleurs, les participants ou bénéficiaires n'étaient pas nécessairement des habitants des villes concernées. Au début de chaque projet, l'appel à textes était effectué de manière totalement ouverte par différents biais de communication.
- La collectivité était représentée tant par les villes visées par les projets que par les participants aux textes, ou encore par les subventionneurs privés ou publics ayant adhéré aux buts de l'Association.
- La fondation G _____, la I _____ et le dispositif Art en Partage ne soutenaient que des projets ayant un intérêt culturel et une portée large. Il ressortait notamment du site internet d'Art en partage que son soutien avait pour ambition de favoriser la rencontre des artistes avec la population valaisanne au travers de projets de création partagée. Quant à la Fondation G _____, elle indiquait sur son site internet qu'elle soutenait des projets à caractère littéraire.
- La condition du désintéressement était remplie car la contreprestation reçue par les participants (soit un livre d'une valeur de 25 fr.) était dérisoire face au nombre d'heures passées à la rédaction d'un ou plusieurs textes. La rémunération versée aux accompagnateurs du projet était également largement en-dessous du marché. Les revenus des livres étaient d'ailleurs anecdotiques en relation avec les autres subventions reçues, soit de 4,6% (*recte* : 9%) en 2021.
- Il n'y avait aucune distorsion de concurrence car les livres vendus par l'Association étaient inédits et spécifiques. En outre, ils étaient imprimés une seule fois, sans réédition, car l'Association ne cherchait pas le profit. L'Association prenait par ailleurs à sa charge l'ensemble des coûts d'édition. En comparaison avec les autres

auteurs qui agissaient de manière identique, rares étaient ceux qui vendaient leurs livres à travers les librairies, en raison du rabais-libraire qui impactait la marge dégagée par les ventes.

- L'activité économique de l'Association était clairement secondaire. En outre, sans subvention ou donation, son résultat annuel serait fortement déficitaire. La vente des livres était d'ailleurs indissociable du but poursuivi, tel que décrit plus haut. Le critère lié à la distorsion de concurrence était de toute manière secondaire s'agissant d'associations évoluant dans le domaine culturel.
- Il était incorrect de considérer que B _____ tirait un avantage financier du projet. Au contraire, la publicité liée aux activités de l'Association la desservait, car elle empêchait les médias l'ayant interviewée à ce propos de la convier à nouveau au sujet de ses propres livres. En outre, les revenus provenant de ses droits d'auteur ne représentaient qu'un gain accessoire (soit par exemple 889 fr. 40 en 2021).
- L'Association a également produit des lettres de recommandation des communes qui avaient collaboré à ses projets, soit celles de K _____ du 15 mai 2020, de E _____ du 17 novembre 2022 et de F _____ du 17 janvier 2023. La commune de K _____ y déclarait que le projet de livre, qui avait récolté plus de 100 textes, avait eu pour but de construire un « patchwork littéraire » qui permettait de donner une image polyphonique de la commune. Engagée dans un processus d'urbanisation, celle-ci avait souhaité nouer un dialogue vivant avec ses habitants et « faire raconter » son territoire par celles et ceux qui y vivaient ou y avaient vécu. La commune de E _____ avait pour sa part souhaité mettre sur pied des événements participatifs permettant de créer ou de réaffirmer les liens existants entre les habitants, dans le cadre d'une fusion de communes. Le livre édité avait permis de marquer de manière durable la naissance de la nouvelle commune fusionnée. Composé de 135 textes aux genres littéraires variés, il avait fait écho aux démarches de la commune tendant à la participation culturelle et à l'inclusion. S'agissant de la commune de F _____, le livre composé de plus de 150 textes avait donné un visage tangible à la politique de vivre ensemble menée par la municipalité. Le conseil municipal de F _____ estimait que l'intérêt public de l'Association ne saurait être mis en doute, car celle-ci jouait un rôle important dans la sauvegarde du patrimoine immatériel du pays. Les récits collectés auprès des habitants de la ville constituaient un précieux travail de mémoire qui ne pourrait être réalisé sans cet engagement.

E. Par décision du 29 mars 2023, expédiée le 6 avril 2023, la CIPM a rejeté la réclamation en développant essentiellement les mêmes motifs que dans sa première décision. Elle a également considéré que la condition liée à l'intérêt général suffisant n'était pas remplie puisqu'il n'était pas possible pour l'Association de déterminer si ses livres allaient trouver preneur. Concernant la condition liée au désintéressement, la CIPM a retenu que les activités s'exerçaient principalement et prioritairement en faveur des participants au projet. Elle a également rappelé que l'exonération serait contraire au principe de neutralité concurrentielle et que les projets de l'Association permettaient de mettre en avant l'activité lucrative de B _____, ce qui faisait également obstacle à l'exonération.

F. Par mémoire du 10 mai 2023, complété le 16 juin 2023, l'Association a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à ce que l'exonération fiscale lui soit octroyée. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation des art. 56 let. g LIFD et 79 al. 1 let. f LF. A titre des moyens de preuve, elle a notamment produit le procès-verbal de sa séance du 8 mai 2023, duquel il ressortait que le comité avait pris la décision de distribuer gratuitement le surplus de livres stockés s'agissant des projets de C _____ (500 exemplaires), D _____ (500 exemplaires) et F _____ (520 exemplaires), afin de faire circuler la mémoire collectée. La distribution devait avoir lieu par différents canaux (bibliothèques, médiathèques, EMS, écoles, etc) et se faire dans un délai de 12 à 18 mois après la sortie des ouvrages, afin de ne pas pénaliser les librairies qui les vendaient. La recourante a également produit une lettre de recommandation du 15 mars 2023 de la commune de L _____. Celle-ci y déclarait s'être engagée à soutenir l'Association à hauteur de 10'000 fr. dans le cadre du projet la concernant. Celui-ci représentait, selon elle, une contribution intéressante à la réalisation d'actions visant la participation de la population et l'inclusion. Il permettait une valorisation de la ville autant pour les habitants que pour ses lecteurs extérieurs et incarnait de manière originale son patrimoine culturel et social.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 25 septembre 2023, le SCC a conclu au rejet du recours. Il a maintenu que l'activité de la recourante ne présentait pas un intérêt général suffisant, au vu notamment du fait que les ventes de livres n'avaient pas rencontré le succès escompté s'agissant du projet D _____ et que le surplus de livres avait généré des frais de stockage. En outre, la décision de la recourante de distribuer gratuitement les livres invendus confirmait que son activité ne présentait pas un intérêt général suffisant. Ses principaux bénéficiaires

étaient d'ailleurs les participants aux projets. Leur intérêt à s'essayer à l'écriture, respectivement à pérenniser leurs récits, apparaissait ainsi prépondérant. Le cercle des bénéficiaires était donc trop restreint et la condition du désintéressement n'était pas réalisée.

La recourante a répliqué le 27 octobre 2023, confirmant ses conclusions. Elle a rappelé que les ventes de livres représentaient le support permettant de véhiculer la mémoire sauvegardée. Au vu des coûts liés à leur impression, elle n'avait pas pu se limiter à les distribuer gratuitement, car les subventions, contributions et dons reçus n'étaient pas suffisants. Le procédé de transmission de la mémoire sauvegardée, que ce soit par des ventes ou des distributions gratuites de livres, ne revêtait aucune importance. La recourante ne poursuivait d'ailleurs aucune activité lucrative principale ou significative et, en 2023, aucun de ses projets n'avait été retenu ou n'avait abouti. D'ailleurs, l'exercice d'une activité lucrative subalterne dans le but de disposer des moyens nécessaires au but exonéré ne s'opposait pas à l'octroi de l'exonération. S'agissant du cercle de ses bénéficiaires, il n'était ni restreint ni limité à une catégorie de la population. Les textes contenus dans les livres provenaient tant d'auteurs régionaux, cantonaux, nationaux ou internationaux. La recourante estimait ainsi remplir toutes les conditions légales à l'octroi d'une exonération fiscale.

Le 13 novembre 2023, le SCC a déclaré ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler, maintenant que le recours devait être rejeté.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé la recourante de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

Le 30 novembre 2023, elle a prononcé la clôture de l'instruction.

G. Par ordonnance du 5 janvier 2024, la recourante a été informée que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Elle a été avisée que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

I. Procédure

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

II. Impôt fédéral direct

2. La recourante invoque une violation de l'art. 56 let. g LIFD, faisant valoir qu'elle poursuit un but de pure utilité publique au sens de cette disposition.

2.1 Aux termes de l'art. 56 let. g, 1^{ère} phrase LIFD, les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

Selon la jurisprudence, l'exonération fiscale fondée sur cette disposition suppose en tous les cas la réalisation de trois conditions minimales : l'activité pour laquelle une exonération est demandée doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun (condition de l'exclusivité de l'utilisation des fonds), les fonds consacrés par la personne morale à la poursuite du but justifiant l'exonération doivent l'être pour toujours (condition de l'irrévocabilité de l'affectation des fonds) et, enfin, l'institution doit mener une activité effectivement respectueuse de ses statuts (condition de l'activité effective ; ATF 147 II 287 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 du 28 octobre 2024 destiné à la publication consid. 5.2). 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 ; le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.1). Outre ces trois conditions générales, l'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose, en plus, la réalisation de deux conditions spécifiques – litigieuses en l'espèce – : 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).

2.2

2.2.1 S'agissant de l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires, il est admis que 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. Selon la jurisprudence, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2019 du 20 août 2019 consid. 5.1 et les références ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 2^{ème} éd. 2022, n° 101 ad art. 56 LIFD). Cet intérêt général ne se limite pas aux seules tâches que l'État aurait pu faire siennes (URECH, in : AUBRY GIRDARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 60 ad art. 56 LIFD). Constituent des buts d'intérêt général notamment des buts de bienfaisance, d'assistance, scientifiques, culturels, de protection du patrimoine ou d'écologie (URECH, *op. cit.*, n° 61 ad art. 56 LIFD ; AFC, Circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles [ci-après : Circulaire n° 12], p. 2).

Toutes les activités culturelles ou artistiques qui enrichissent la collectivité ne sont pas exclusivement d'utilité publique, même si elles s'adressent à un large public. Ainsi, les manifestations à caractère purement récréatif ne peuvent pas être considérées comme étant d'utilité publique (ATF 113 Ib 7 consid. 3a ; GRETER/GRETER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 29b ad art. 56 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, *op. cit.*, n° 100 ad art. 56 LIFD). La délimitation entre les buts purement récréatifs et les buts culturels servant l'intérêt général est délicate et il n'appartient pas à l'autorité fiscale de se prononcer sur la valeur ou la non-valeur des manifestations culturelles. Ce qui est essentiel, c'est que seules les activités culturelles qui ne poursuivent pas les intérêts propres de l'association et de ses membres soient reconnues comme étant d'utilité publique (ATF 113 Ib 7 consid. 3b ; GANI, Social entrepreneurship, in : PETER/LIDEIKYTE HUBER [édit.], The Routledge Handbook of Taxation and Philanthropy, 2021, p. 536 ss, p. 539 ; CASANOVA, Zur Steuerbefreiung

privater Kulturorganisationen, in : AMSTUTZ ET AL. [édit.], Festschrift für Walter A. Stoffel : mit Betonung auf die einfache Gesellschaft, 2014, p. 297 ss, p. 304).

2.2.2 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 précité consid. 5.1 et les références). Il en va de même lorsque le cercle des bénéficiaires est certes défini de manière large dans les statuts, mais que, dans les faits, très peu de personnes sont bénéficiaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.2.2 et les références). L'activité doit être menée au bénéfice d'une partie indéterminée de la population. Une personne morale peut toutefois être exonérée alors même que son activité ne favorise qu'un groupe limité de personnes, pour autant qu'elle ne cherche pas à réaliser un besoin égoïste (URECH, *op. cit.*, n° 64 ad art. 56 LIFD). La limitation du cercle des destinataires potentiels peut découler *de facto* de la nature même de l'activité (*ibidem*, n° 65 ad art. 56 LIFD). Le cercle des bénéficiaires effectifs peut également être restreint par les moyens limités de l'institution : une limitation géographique ne mettra par exemple pas en péril la qualification de pure utilité publique (*ibidem*, n° 66 ad art. 56 LIFD). Dans tous les cas, la limitation doit résulter de critères objectifs et non subjectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3.2).

Pour qu'une activité en matière culturelle puisse être reconnue comme étant d'utilité publique, la manifestation culturelle doit en principe être accessible à chacun. Dans l'hypothèse où elle s'adresse à un cercle prédéterminé et restreint de personnes, elle ne satisfait pas à la condition du cercle ouvert des destinataires. Ainsi, l'association d'un musée qui contribue à la diffusion des connaissances se rapportant à l'histoire d'une localité et d'une région, tout en collectionnant des documents dignes d'être conservés et qui entend les rendre accessibles au public, poursuit un but d'utilité publique (Conférence suisse des impôts [CSI], Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales au sujet de l'exonération des institutions poursuivant des buts culturels, 2010, p. 2).

2.2.3 En l'occurrence, le but statutaire de la recourante consiste à saisir la mémoire collective subjective d'un lieu et de contribuer à sa sauvegarde. L'autorité intimée a considéré que ce but ne représentait pas un intérêt général, dès lors que la recourante n'est pas parvenue à écouler la totalité des livres imprimés et que l'intérêt des participants à s'essayer à l'écriture apparaissait prépondérant. A teneur du dossier, cette appréciation ne peut toutefois pas être confirmée. D'une part, l'existence d'un stock de

livres invendus ne peut être considérée comme déterminante. En effet, cet élément fait fi des livres qui parviennent effectivement à être vendus, ce critère étant naturellement plus à même de déterminer l'existence ou non d'une activité d'intérêt général. Or, la recourante a indiqué avoir écoulé 4000 livres depuis sa constitution, chiffre non contesté par le fisc et comprenant les livres remis aux 700 auteurs de textes (p. 6 et 8 du mémoire de recours) et ceux distribués par certaines villes à leur population. C'est dire qu'elle est tout de même parvenue à distribuer plus de 3000 livres à des personnes n'ayant pas directement participé aux projets. Durant l'exercice ici litigieux, les ventes effectuées par la recourante se sont montées à au moins 120 exemplaires au vu des revenus réalisés à ce titre. Or, le fisc n'a avancé aucun élément permettant de retenir que ces quantités seraient insuffisantes au regard de la condition liée à l'existence d'un intérêt général. En outre, dans la mesure où le but de la recourante consiste à sauvegarder un patrimoine immatériel, il n'est pas exclu que l'intérêt de la collectivité à accéder aux ouvrages se manifeste de manière plus importante à l'avenir qu'à la période où les textes sont récoltés. L'on ne saurait ainsi reprocher à la recourante de concentrer ses efforts actuels sur la sauvegarde du patrimoine collecté plutôt que sur la diffusion des ouvrages édités. D'autre part, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, aucun élément au dossier ne permet d'affirmer que les participants au projet étaient exclusivement mus par le désir de s'essayer à l'écriture et qu'ils n'étaient pas intéressés par l'idée d'accéder à un patrimoine immatériel, en y participant directement.

L'existence d'un intérêt général est également attestée par le fait que la recourante a déjà mené à terme six projets de livres dans les villes de C _____, K _____, D _____, E _____, F _____ et L _____ (cf. son site internet <https://decriremaville.ch>), et par les déclarations de quatre communes ayant participé aux projets. Ces autorités ont fait part à la fois des avantages qu'elles avaient tiré de la réalisation de l'activité en tant que telle – eu égard à leurs objectifs de cohésion sociale et d'inclusion – et de leur intérêt à garder une trace pérenne de leur évolution au cours du temps. L'existence effective d'un intérêt général découle également des demandes supplémentaires formulées à la recourante par d'autres villes (M _____, N _____, O _____), conformément à ses allégations non contestées par le fisc (p. 5 du mémoire de recours). Cet intérêt est également attesté par les sacrifices financiers déjà consentis à cette fin par diverses communes et fondations privées, lesquels ont permis de réaliser les six projets précités. Le cercle des destinataires de l'activité déployée par la recourante est par ailleurs ouvert, puisque celle-ci ne se limite pas à certaines localités et qu'elle rend ses projets accessibles à toute personne souhaitant y contribuer. L'on précisera à cet égard que, contrairement à ce qu'a retenu

l'autorité intimée, les auteurs des textes comptent parmi les bénéficiaires du projet, puisqu'ils ne sont pas membres de l'Association. Leur intérêt à s'essayer à l'écriture ne saurait donc remettre en cause l'existence d'un cercle ouvert de destinataires.

Partant, il doit être admis que le but statutaire de la recourante constitue une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires.

2.3

2.3.1 La condition du désintéressement, deuxième condition spécifique d'exonération, suppose que l'activité de l'institution se fonde sur l'altruisme. En ce sens, il est exigé que la personne morale 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 loisirs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1.1). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.1 et les références). Le sacrifice peut être consenti par l'institution, son fondateur, ses membres ou même des tiers. Il s'agit de contributions financières ou d'un travail qui sortent de l'ordinaire (MERKT, Droit des fondations d'utilité publique, 2021, nos 627 et 646 ; URECH, *op. cit.*, n° 67 ad art. 56 LIFD). Il peut également s'agir d'un « sacrifice collectif », c'est-à-dire que l'activité n'est exercée que grâce à une subvention publique ou parapublique, ou même par un mélange de ces différents moyens (GANI, *op. cit.*, p. 540).

Lorsqu'un membre du comité d'une association accomplit des tâches qui excèdent l'activité ordinaire, une rétribution appropriée conforme au tarif du marché ne remet pas en cause l'exonération de l'institution, ce en particulier lorsque celle-ci aurait de toute manière dû recourir aux services d'un tiers rémunéré (URECH, *op. cit.*, n° 67 ad art. 56 LIFD ; CSI, Informations pratiques du 18 janvier 2008 sur l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, p. 35). L'exigence du désintéressement n'exclut pas non plus que l'institution ait du personnel rémunéré aux conditions du marché (arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 précité consid. 3.1.1 ; MERKT, *op. cit.*, n° 648). De même, l'existence de motivations sous-jacentes non altruistes chez le fondateur n'affecte pas le caractère d'utilité publique de l'institution, lorsque les éléments altruistes prévalent sur les intérêts propres (MERKT, *op. cit.*, n° 651 ; KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, in : RIEMER [édit.], *Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis*, p. 39 ss, p. 79 s. ; CSI, Informations pratiques 2010 précitées, p. 3).

2.3.2 Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public (art. 56 let. g, 2^{ème} phrase LIFD). Ainsi, selon la jurisprudence, 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. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 7.1). L'exemption d'une telle entité serait contraire au principe de neutralité économique, même si l'institution se consacrerait exclusivement à un but exonéré ou y affecterait l'intégralité de son bénéfice (GANI, *op. cit.*, p. 542 ; URECH, *op. cit.* n° 74 ad art. 56 LIFD)

Une exception au principe selon lequel une institution qui, outre la poursuite d'un but d'intérêt général, exploite également une entreprise gérée selon des critères économiques, n'est pas exonérée d'impôt peut notamment se justifier lorsque l'activité économique est indispensable pour atteindre le but d'intérêt général. Le but lucratif doit toutefois être proportionnel à la poursuite du but idéal, en ce sens que l'entreprise commerciale ne doit revêtir qu'une importance secondaire (arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 7.2 ; 2C_251/2012 précité consid. 3.1.1). Si, dans le cadre d'une telle « activité annexe », seuls les coûts de revient sont couverts (sans supplément de bénéfice), cela constitue un indice supplémentaire d'une activité qui ne porte pas atteinte à l'utilité publique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 précité consid. 3.1.1 ; MERKT, *op. cit.*, n° 699). Ainsi, l'activité lucrative peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but d'intérêt public et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (AFC, Circulaire n° 12, p. 4 ; GANI, *op. cit.*, p. 542 ; GRETER/GRETER, n° 32 ad art. 56 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, n° 105 ad art. 56 LIFD ; MERKT, *op. cit.*, n° 696 ; URECH, *op. cit.* n° 75 ad art. 56 LIFD). En outre, un rôle secondaire est accordé au critère de la neutralité concurrentielle lorsqu'il est question d'institutions culturelles sans but lucratif œuvrant dans l'intérêt général et jugées dignes par l'Etat d'être favorisées (URECH, *op. cit.* n° 74 ad art. 56 LIFD ; arrêt du 15 juin 2012 de la Cour fiscale du Tribunal cantonal fribourgeois consid. 5, in RDAF 2012 II 569).

2.3.3 En l'occurrence, les éléments au dossier conduisent à retenir que la condition du désintéressement est réalisée. La recourante a en effet démontré que ses activités n'étaient pas déployées dans l'intérêt de ses membres et que son comité exerçait à titre bénévole, ce qui n'a d'ailleurs pas été remis en cause par l'autorité intimée. Elle a également établi l'existence de sacrifices financiers consentis par des tiers, ayant obtenu

32'500 fr. de subsides en 2021 et 60'852 fr. 18 au total depuis sa constitution, conformément à ses explications non remises en cause par le fisc (p. 11 du mémoire de recours). Par ailleurs, le fait qu'elle rémunère deux personnes externes pour mener à bien ses différents projets ne s'oppose pas à ce que l'activité soit considérée comme désintéressée, comme on l'a vu plus haut.

L'autorité intimée a considéré que la vente de livres au prix du marché s'opposait à ce que la condition du désintéressement soit considérée comme réalisée. Cette appréciation ne peut pas être suivie. En effet, les revenus réalisés à ce titre sont minimes en proportion avec les autres revenus de la recourante, qui proviennent de subsides. En 2021, ils représentaient 9% des revenus totaux. Ces produits ne constituent donc qu'un gain accessoire concourant à couvrir les frais de l'activité déployée. Les comptes 2021 montrent également que, sans les revenus provenant de subsides, l'activité de la recourante serait largement déficitaire. La vente des livres apparaît ainsi comme un moyen permettant à l'Association de réaliser le but poursuivi – la récolte et la sauvegarde de la mémoire collective d'une ville – et non comme une activité visant principalement la réalisation d'un bénéfice. Cela est d'ailleurs attesté par le fait que l'Association a délibérément limité ses canaux de distribution et le nombre d'exemplaires de livres mis en vente, et par le fait qu'elle a finalement pris la décision de distribuer gratuitement les livres invendus. Sa position sur le marché permet ainsi de relativiser son influence effective sur la concurrence (dans le même sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 précité consid. 3.2).

La CIPM s'est également fondée sur les avantages que l'administratrice de la recourante pouvait tirer des activités déployées par celle-ci pour refuser l'exonération. Cet aspect ne saurait toutefois faire obstacle au critère du désintéressement. D'une part, aucun élément au dossier ne permet de retenir que l'intéressée aurait effectivement obtenu des avantages économiques grâce aux activités de la recourante. D'autre part, le fait que les projets de la recourante puissent potentiellement augmenter la notoriété de cette auteure ne s'oppose de toute manière pas à l'exonération, comme exposé ci-dessus, puisque les activités de l'Association ne sont pas déployées directement en faveur des intérêts de son administratrice, mais en faveur de tiers intéressés par la sauvegarde d'un patrimoine immatériel constitué d'une mémoire collective. Pour le reste, la CIPM n'a formulé aucune objection relative aux tâches effectuées par B _____ en tant qu'administratrice de la recourante. Quant à la remise à titre gratuit d'un livre aux auteurs des textes, elle ne fait pas non plus obstacle au critère du désintéressement, puisque

ceux-ci comptent au nombre des bénéficiaires de l'activité déployée et ne font pas partie des personnes censées consentir un sacrifice à cette fin.

Partant, il doit être admis que la condition du désintéressement est, elle aussi, réalisée.

2.4 En définitive, la recourante a établi avoir exercé en 2021 une activité de pure utilité publique conforme à ses buts statutaires, de sorte que l'exonération fiscale en application de l'art. 56 let. g LIFD doit lui être octroyée. Le grief tiré de la violation de cette disposition doit donc être admis.

III. Impôts cantonaux et communaux

3. Les conditions de l'exonération fiscale pour les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique sont les mêmes pour l'impôt communal et cantonal que pour l'impôt fédéral, sous réserve de l'extension à l'impôt sur le capital, qui n'est pas prélevé au niveau fédéral (art. 23 al. 1 let. f LHID ; art. 79 al. 1 let. f LF). Il s'ensuit que les considérations développées pour l'impôt fédéral valent également pour l'impôt communal et cantonal.

IV. Conclusion, frais et dépens

4.

4.1 Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt communal et cantonal. La décision sur réclamation est annulée et le dossier renvoyé à la CIPM pour nouvelle décision préjudicielle d'exonération au sens des considérants (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

4.2 L'arrêt est rendu sans frais (art. 89 al. 4 LPJA).

4.3 La recourante, qui a obtenu gain de cause, a droit à des dépens à la charge du fisc (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_846/2013 du 28 avril 2014 consid. 3.3 ; CASANOVA/DUBEY, in : AUBRY GIRDARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 9 ad art. 144 LIFD). Cette indemnité sera fixée à 1500 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par la représentante de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 14 pages et d'une détermination complémentaire de deux pages (art. 150 al. 3 LF ; art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. La décision sur réclamation est annulée et le dossier renvoyé à la CIPM pour nouvelle décision préjudicielle d'exonération au sens des considérants.
4. L'arrêt est rendu sans frais.
5. Le fisc versera à la recourante 1500 fr. à titre de dépens.
6. Le présent arrêt est communiqué à Y _____ SA, pour la recourante, à la Commission d'impôts des personnes morales, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 26 février 2025