

F1 24 19 (CCR 2021/72)

ARRÊT DU 9 DÉCEMBRE 2024

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Laurent Tschopp, juge assesseur ;

en la cause

ASSOCIATION X _____, recourante, représentée par Y _____ SA, 1951 Sion

contre

COMMISSION D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée

(Exonération fiscale d'une personne morale ; périodes fiscales 2017 et 2018)

recours contre la décision sur réclamation du 18 octobre 2021

Faits

A. L'Association X _____ (ci-après : l'Association) a été constituée le xx.xx1 1927 et inscrite au registre du commerce le xx.xx2 de la même année. Son siège est à A _____. Selon l'art. 2 de ses statuts révisés le 29 août 1994 (ci-après : les statuts 1994), en vigueur lors de la période fiscale 2017, l'Association avait pour but de procurer des ressources aux étudiants religieux de A _____ pour poursuivre leurs études en théologie, philosophie, lettres, art et sciences. Elle pouvait également venir en aide aux religieux de A _____, âgés ou malades et dont les ressources étaient insuffisantes. Son actif était constitué par les dons reçus et à recevoir et par les contributions des étudiants eux-mêmes (art. 8 des statuts 1994).

L'Association allègue être exonérée depuis sa constitution. Ni elle ni le Service cantonal des contributions (SCC), tous deux requis ceans de déposer de telles pièces si elles existent (cf. let. G ci-après), n'ont été en mesure de produire une éventuelle décision écrite d'exonération ou un quelconque autre acte en définissant les termes. Figure toutefois au dossier une attestation établie le 30 mai 2016 par le SCC à l'intention de l'Association, selon laquelle cette dernière est une association à but non lucratif et d'utilité publique exonérée d'impôt selon l'art. 79 al. 1 let. f LF et l'art. 56 let. g LIFD. En outre, dans le cadre de la procédure de recours, le fisc a, après consultation de ses archives, expressément admis avoir accordé une exonération à l'Association, cela « au plus tôt lors de la période fiscale 2007 » (cf. let. let. G ci-après).

B. Au 31 décembre 2017, le bilan de l'Association totalisait 6'702'293 fr. 70 d'actifs, composés uniquement d'actifs circulants (portefeuille titres pour 6'564'581 fr. 79 et liquidités pour 137'711 fr. 91). Les passifs étaient constitués uniquement de fonds propres. L'Association a réalisé un bénéfice de 679'735 fr. 70 sur l'exercice 2017. Elle a comptabilisé 899'321 fr. 96 de produits, issus essentiellement de revenus de titres, et 219'586 fr. 26 de charges, à savoir :

Dons et soutiens accordés	25'000 fr.
Soutien à A _____ – Confrères aux études et confrères malades	182'398 fr. 95
Frais bancaires	12'187 fr. 31

Le procès-verbal de l'assemblée générale du 3 novembre 2017 et le journal des comptes montrent que les soutiens octroyés à A _____ pour l'année 2017 ont consisté en des aides de 60'000 fr. aux « confrères aux études », des aides de 100'000 fr. aux « confrères malades ou en EMS » et une aide de 22'398 fr. 95 pour les frais dentaires

d'un chanoine. Le don de 25'000 fr. consistait en un soutien exceptionnel accordé à B _____, à C _____, pour la transformation de ses locaux.

L'exercice 2018 s'est soldé par une perte de 566'643 fr. 70, essentiellement en raison de pertes sur titres. Les aides octroyées se sont élevées à 165'892 fr. 30, dont 160'000 fr. versés au bénéfice de confrères « aux études » et de confrères « malades ».

C. Le 5 mars 2018, l'Association a accusé réception de la formule de déclaration d'impôts 2017 et l'a retournée vierge au SCC, expliquant « qu'en vertu de la décision du 30 mai 2016, [elle] [était] exonérée d'impôt ».

Le 25 septembre 2018, le SCC a requis l'Association de lui remettre les comptes 2017 et le rapport d'activité 2017 « en vue de poursuivre la procédure de taxation ». L'Association s'est exécutée le 12 octobre 2018.

L'Association a révisé ses statuts le 22 novembre 2018. Aux termes de ceux-ci (art. 2), son but est de soutenir A _____ et ses entités affiliées, de procurer des ressources aux étudiants religieux de A _____ et d'autres institutions pour poursuivre leurs études en théologie, philosophie, lettres, art et sciences et de venir en aide aux religieux de A _____.

Le 5 mars 2019, l'Association a retourné la déclaration d'impôt 2018 vierge en se prévalant de son statut d'association exonérée.

Déférant le 13 septembre 2019 à la demande du SCC du 5 précédent, elle a déposé les comptes et le rapport d'activité de l'exercice 2018.

Le jour même, le SCC a procédé à la taxation provisoire de l'Association pour la période fiscale 2017, retenant un bénéfice et un capital de 0 fr.

Ne remplissant pas les conditions de l'art. 61 al. 2 CC et n'étant dès lors pas assujettie à inscription, l'Association a été radiée du registre commerce le 4 décembre 2019.

Le 20 novembre 2020, la Commission d'impôt des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation ordinaire définitive de l'Association pour la période 2018, retenant également un bénéfice et un capital de 0 fr.

D. Dans un courrier du 26 mars 2021 faisant suite au dépôt de la déclaration 2019 de l'Association, le SCC l'a invitée à lui transmettre les comptes de l'exercice 2019. Il l'a simultanément informée qu'après analyse des périodes 2017 et 2018, il était parvenu à

la conclusion que les conditions d'une exonération fiscale n'étaient plus remplies. La condition liée à l'irrévocabilité des fonds n'était pas réalisée, des charges qui ne relevaient pas d'un but d'utilité publique, tels des frais de dentiste, étaient comptabilisées et le cercle des bénéficiaires était trop restreint. Le SCC lui a signifié que son exonération était révoquée à compter de la période fiscale 2017 et que des bordereaux de taxation 2017 et 2018 lui parviendraient prochainement.

Le 6 avril 2021, la CIPM a procédé à la taxation définitive de l'Association pour la période fiscale 2017, sans l'exonérer. Elle lui a simultanément notifié une nouvelle décision de taxation ordinaire pour la période fiscale 2018 qui ne l'exonérait pas.

E. Le 4 mai 2021, l'Association a formé réclamation contre ces décisions en faisant valoir qu'elle était exonérée depuis sa constitution et qu'elle poursuivait un but cultuel au sens des art. 56 let. h LIFD et 79 al. 1 let. g LF.

La CIPM a rejeté la réclamation par décision du 6 octobre 2021, expédiée le 18 suivant. Elle a retenu, en se référant (uniquement) aux statuts 2018, que les buts poursuivis par l'Association n'étaient pas des buts culturels au sens de l'art. 56 let. h LIFD et qu'une exonération fondée sur la poursuite d'un but d'utilité publique au sens de l'art. 56 let. g LIFD n'était pas non plus envisageable. En effet, le cercle des bénéficiaires n'était pas suffisamment ouvert et l'Association thésaurisait ses moyens financiers de manière incompatible avec une exonération.

F. Le 19 novembre 2021, l'Association a déféré cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son exonération et à l'annulation des décisions de taxation 2017 et 2018. Faisant elle aussi référence aux statuts 2018, elle prétend poursuivre statutairement et de fait des buts d'utilité publique et culturels privilégiés fiscalement au sens du droit fédéral et cantonal. En outre, elle fait valoir que la taxation relative à la période fiscale 2018 avait été rendue de manière définitive en novembre 2020 et que les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas réalisées. Dans une argumentation subsidiaire, elle soutient qu'une taxation ne saurait intervenir qu'à compter de la période fiscale 2021 dès lors que le fisc avait révoqué l'exonération en 2021 : sa décision ne pouvait rétroagir.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) n'a pas formulé d'observations.

Le 10 mars 2022, le SCC a conclu au rejet du recours. Il a cependant reconnu que les conditions d'un rappel d'impôt pour la période fiscale 2018 n'étaient pas remplies. La décision de taxation ordinaire du 20 novembre 2020 résultait d'une erreur de sa part.

Les derniers bordereaux émis allaient être en conséquence annulés. Concernant la période fiscale 2017, il a maintenu qu'une exonération fondée sur la poursuite d'un but d'utilité publique n'était pas envisageable dans la mesure où le cercle des bénéficiaires de la recourante n'était pas suffisamment ouvert et que celle-ci thésaurisait les moyens dont elle disposait. Quant au fait de soutenir financièrement les D _____, en prenant par exemple en charge des frais de dentiste, il ne répondait pas non plus à un but culturel au sens de l'art. 56 let. h LIFD. Le SCC a simultanément déposé son dossier, comprenant notamment des décisions de taxation définitives rendues le 29 octobre 2021 concernant les périodes 2017 et 2018 (dossier du SCC, p. 14 à 20).

Le 12 avril 2022, la recourante a maintenu ses conclusions tout en prenant note de l'erreur concédée par le SCC s'agissant de la taxation de la période 2018 et de l'annulation à venir des bordereaux concernés.

Le 11 mai 2022, le SCC a précisé que la renonciation au rappel d'impôt pour la période 2018 ne devait pas être comprise comme signifiant que les conditions d'une exonération étaient remplies durant cette période. Ces conditions n'étaient données ni en 2017 ni en 2018.

Le 9 juin 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Le 23 novembre 2023, elle 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.

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.

Le 23 mai 2024, la recourante a été requise de produire des pièces complémentaires (éventuelle décision d'exonération ou toute autre pièce définissant les termes éventuels de l'exonération ; statuts d'origine et en vigueur lors de la période fiscale 2017, comptes 2015, 2016 et comptes 2020 approuvés). Le SCC a également été invité à produire les éventuelles décisions d'exonération en sa possession, à confirmer que l'Association

avait toujours été exonérée depuis sa constitution et à préciser par ailleurs le statut fiscal de A _____.

Les 11 et 13 juin 2024, la recourante a déposé les comptes demandés ainsi que ses statuts de 1994.

Le 11 juin 2024, le SCC a indiqué que les archives en sa possession ne lui permettaient pas de confirmer que la recourante avait toujours bénéficié d'une exonération fiscale depuis sa constitution. Il a expliqué qu'il n'existait d'ailleurs aucune décision permettant d'établir depuis quand elle bénéficiait d'une exonération. En tout état de cause, sous l'angle du principe de la bonne foi, le fait qu'une société ait bénéficié d'un statut privilégié avant la période litigieuse ne pouvait remplacer une prise de position expresse de l'autorité, condition nécessaire pour que ce principe prenne le pas sur celui de la légalité. En outre, en vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, l'autorité n'était pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une année fiscale déterminée. En l'occurrence, le fisc n'avait pas assuré expressément à la recourante qu'elle serait mise au bénéfice d'une exonération fiscale pour la période 2017. Il pouvait donc entièrement réexaminer si les conditions y relatives étaient réalisées durant cette période. Le SCC a finalement précisé que A _____ était exonérée sur la base des art. 56 let. c LIFD et 79 al. 1 let. c LF.

Le 18 juin 2024, les parties ont été avisées que, sauf avis contraire de leur part, les statuts révisés le 29 août 1994 seraient considérés comme ceux en vigueur lors de la période fiscale 2017. Le SCC a en outre été invité à confirmer que la recourante était à tout le moins exonérée depuis la période fiscale 1994.

Le 21 juin 2024, le SCC a confirmé que les statuts de la recourante révisés en 1994 étaient ceux en vigueur lors de la période fiscale 2017. Il a complété ses explications conformément à ce qui a été exposé sous lettre A de l'arrêt.

Le 25 juin 2024, cette écriture a été communiquée à la recourante, qui n'a pas émis d'observations complémentaires.

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 du 19 novembre 2021, 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. Objet du litige

2.

Le SCC a, à juste titre, reconnu que les conditions d'un rappel d'impôt pour la période fiscale 2018 n'étaient pas réunies (cf. art. 151 LIFD et 158 LF). Il convient donc de réformer la décision sur réclamation en ce sens que la décision de taxation 2018 notifiée le 6 avril 2021 est purement et simplement annulée. Le litige subsiste sur le point de savoir si la recourante a été à bon droit imposée sans être exonérée pour la période fiscale 2017, respectivement si son exonération a été retirée à bon droit avec effet au 1^{er} janvier 2017.

III. Impôt fédéral direct

3. La recourante prétend poursuivre un but cultuel (*infra* consid. 4) et de pure utilité publique (*infra* consid. 5) et conteste l'appréciation contraire retenue par la CIPM.

4.

4.1 Aux termes de l'art. 56 let. h LIFD, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

Une personne morale poursuit des buts culturels privilégiés fiscalement au sens de cette disposition si elle professe et diffuse une croyance (foi) commune, un dogme ou assure des services religieux sur le plan national, quelle que soit la confession ou la religion.

Seules les personnes morales qui se consacrent à une croyance importante au niveau national ont droit à l'exonération d'impôts (Circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions 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, p. 6 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd. 2021, p. 256). La poursuite de buts lucratifs exclut en revanche l'exonération (*ibidem*). Les personnes morales qui ne remplissent pas des buts culturels, mais certaines tâches semblables, économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux, ne bénéficient pas non plus de l'exonération fiscale au sens de l'art. 56 let. h LIFD (Circulaire précitée, p. 6).

La Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) a, le 18 janvier 2008, formulé des informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales au sujet de l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique et des buts culturels (ci-après : Informations pratiques ; disponibles sur le site de la CSI : <https://www.steuerkonferenz.ch>). Les autorités judiciaires ne sont pas liées par ces informations, qui ne font pas partie du droit fédéral. Toutefois, il y a lieu d'en tenir compte dans la mesure où elles permettent une application correcte des dispositions légales dans le cas d'espèce (ATF 146 II 359 consid. 5.3). D'après les informations pratiques, une personne morale poursuit une activité culturelle lorsqu'elle favorise et pratique une confession de foi, en doctrine et par des services religieux. Les activités culturelles pratiquées peuvent prendre la forme de services religieux ou d'actes similaires aux services religieux (p. 20 s.). S'agissant des actes similaires aux services religieux, il est exigé qu'il existe une référence ou du moins une similitude par rapport à un service religieux. La tenue de conférences, par exemple, est considérée comme activité culturelle, dans la mesure où elle vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse et non pas avant tout la simple évocation objective d'un thème (politique) précis (*ibidem*, p. 21). L'édition d'écrits, les émissions diffusées par la radio ou la télévision etc. doivent être également considérées comme activités culturelles lorsque leur contenu vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse (*ibidem*).

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 (ATF 128 II 56 consid. 5c).

4.2 En l'occurrence, la CIPM a jugé que les buts de la recourante, tels que formulés dans ses statuts, n'étaient pas culturels. Cette opinion n'apparaît pas critiquable et ne procède

à tout le moins pas d'un abus ou d'un excès du pouvoir d'appréciation. Force est en effet de constater que la recourante ne propose pas de services religieux et n'exerce pas non plus d'activités culturelles susceptibles d'être assimilées à de tels services. Selon ses buts statutaires de 1994, la recourante se proposait de procurer des ressources aux étudiants religieux de A _____ pour poursuivre leurs études en théologie, philosophie, lettres, art et sciences et de venir en aide aux religieux de A _____, âgés ou malades et dont les ressources étaient insuffisantes. La recourante excipe du fait que ces aides visent indirectement à favoriser la pratique de la foi et donc à promouvoir et renouveler une croyance religieuse. Toutefois, en l'absence de quelconques services religieux ou d'actes similaires relevant des exemples précités (édition d'écrits, diffusion d'émissions,...), l'octroi de soutiens financiers ne permet pas, à lui seul, de retenir que la recourante poursuivait un but culturel privilégié fiscalement. Cette conclusion s'impose d'autant plus que les aides étaient destinées à financer des études ne présentant pas nécessairement un caractère religieux – les statuts évoquent expressément des études en philosophie, lettres, art et sciences – et que, par ailleurs, le soutien accordé aux religieux était destiné à ceux d'entre eux « âgés ou malades et dont les ressources [étaient] insuffisantes ». Le but poursuivi ne tend donc pas, intrinsèquement, à la diffusion d'une croyance ou à offrir des services religieux ou apparentés, mais relève de la pure assistance.

L'on ne saurait dès lors admettre que la recourante poursuivait, en 2017, un but culturel au sens de l'art. 56 let. h LIFD. Ce premier pan du recours tombe ainsi à faux.

5.

5.1 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'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose, en plus, la réalisation de deux

conditions spécifiques : l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (*ibidem*). A teneur de la décision attaquée et de ses écritures devant la CCR, puis céans, l'autorité intimée conteste que ces deux conditions spécifiques soient réalisées.

5.2

5.2.1 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). Cela ne signifie toutefois pas que l'activité exercée doit être poursuivie au bénéfice de la majorité. Il peut être dans l'intérêt général qu'une activité soit exercée au profit d'une minorité. Cet intérêt général ne se limite pas aux seules tâches que l'État aurait pu faire siennes (URECH, in : AUBRY GIRDARDIN/NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e 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 (*ibidem*, n° 61 ad art. 56 LIFD).

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. L'assistance aux pauvres et aux malades, par exemple, est une activité qui ne vise pas l'ensemble de la population, mais qui répond à un intérêt public et peut être exonérée de ce chef (*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 par 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).

5.2.2 En l'espèce, l'autorité intimée a retenu que la condition tenant à l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires n'était pas remplie dès lors que la recourante se limitait à venir en aide aux religieux et étudiants religieux de A _____. A l'examen du dossier, l'on constate qu'en 2017, sous réserve d'un don exceptionnel de 25'000 fr. effectué en faveur de B _____, dont la conformité aux statuts de 1994 paraît douteuse, la recourante a – conformément à son but statutaire – alloué quelque 180'000 fr. de soutiens financiers aux étudiants de A _____ (60'000 fr.) ou religieux de cette même congrégation âgés ou malades dans le besoin (120'000 fr.). Au regard de la jurisprudence exposée précédemment, l'activité déployée en 2017 par la recourante, qui affirme elle-même être « étroitement liée à A _____ (cf. allégué 3 du recours) et dont le siège est justement à A _____, n'apparaît cependant pas suffisamment ouverte pour admettre qu'elle l'aurait été en faveur d'une partie indéterminée de la population (dans ce sens également, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2016 du 21 mars 2017 consid. 3.3.1 et 2C_220/2008 du 9 septembre 2008 consid. 3). Par ailleurs, comme l'a relevé l'autorité intimée, la recourante dispose de moyens que l'on ne saurait qualifier de limités à la lecture de ses états financiers. Une activité profitant à un cercle restreint de bénéficiaires ne saurait dès lors entrer en considération. Pour le reste, la recourante fonde son argumentaire sur le fait qu'elle « poursuit indirectement un but d'utilité publique » par le soutien apporté à diverses activités réalisées par A _____ (E _____, F _____, G _____), elle-même exonérée. Tel n'a cependant pas été le cas en 2017. Au demeurant, ce n'est qu'à la faveur de la révision statutaire intervenue le 22 novembre 2018 que la recourante a élargi ses buts en se proposant également de soutenir financièrement A _____ et ses entités affiliées. Il n'y a dès lors pas lieu d'approfondir la question.

Cela étant, il apparaît, que la recourante ne remplissait statutairement pas, lors de la période fiscale 2017, la condition d'un cercle ouvert de destinataires requise pour bénéficier d'une exonération fondée sur l'art. 56 let. g LIFD, ce qui s'est traduit dans des distributions effectives limitées aux étudiants et aux religieux malades ou dans le besoin de A _____.

5.3

5.3.1 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 loisir (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). N'ont pas droit à l'exonération les fondations qui ont pour but principal de constituer des capitaux en accumulant le produit de leurs placements (« fondation de thésaurisation ») sans commune mesure avec la réalisation de tâches futures (Circulaire de l'AFC n° 12 précitée ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précité consid. 5.5.1 et les références de doctrine). L'examen de la proportion entre les attributions et le bénéfice annuel ne doit cependant pas être effectué de manière trop stricte, l'institution n'étant pas en mesure de déterminer à l'avance le montant de ses attributions, faute de pouvoir prévoir l'évolution de son patrimoine, composé en principe essentiellement de titres (URECH, op. cit., n° 59 ad art. 56 LIFD). Le Tribunal fédéral a par exemple jugé que la condition du désintéressement était réalisée s'agissant d'une fondation qui avait distribué des aides à hauteur d'environ un tiers de son bénéfice annuel, ce qui ne pouvait être considéré comme hors de proportion avec ses moyens. Son patrimoine, de plus de 7 millions de francs, était composé essentiellement de titres, de sorte qu'il ne lui était pas possible d'octroyer chaque année des dons correspondant exactement à son bénéfice pour la période en question, faute de pouvoir prévoir à l'avance son évolution (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précité consid. 5.5.3).

5.3.2 En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que l'octroi d'aides financières pour un montant inférieur à 25% des recettes était insuffisant et devait conduire à admettre que la recourante thésaurisait les moyens financiers dont elle disposait. La recourante soutient quant à elle que ce n'est pas à des fins de thésaurisation que le bénéfice annuel n'est pas entièrement distribué, mais dans le but de planifier de futures distributions en cas de perte ; la distribution de l'intégralité du bénéfice durant une année bénéficiaire l'empêcherait de procéder aux mêmes dons et soutiens durant une année déficitaire. Cette argumentation emporte la conviction. En effet, les soutiens accordés durant la période 2017, soit 207'398 fr. 95, correspondent à environ 30% de son bénéfice (679'735 fr.). Eu égard à la perte de 509'908 fr. essuyée en 2016 après un exercice 2015

clôturé avec un bénéfice de 166'507 fr., une prudence légitime pouvait expliquer que l'Association s'abstienne, en 2017, de procéder à des attributions plus importantes. Du reste, l'exercice 2018 s'est soldé par une perte de 566'643 fr. A cela s'ajoute le fait que les liquidités de la recourante ne représentaient, à la fin de l'exercice 2017, qu'environ 2% de son patrimoine, composé essentiellement de titres. Dans ces circonstances, il ne saurait être valablement reproché à la recourante d'avoir consacré quelque 30 % de son bénéfice annuel à la distribution d'aides financières en 2017. Les soutiens alloués n'étaient, en effet, pas hors de proportion avec ses moyens, au vu de l'état de ses actifs et de l'impossibilité de prévoir à l'avance le résultat de l'exercice annuel, comme on l'a vu plus haut.

Il suit de là qu'un refus ou retrait d'exonération ne saurait être motivé par l'argument d'une thésaurisation lors de l'exercice 2017.

6. Les considérants qui précèdent conduisent à retenir, en guise de conclusion intermédiaire, que la recourante ne poursuivait pas, lors de la période fiscale 2017, des buts culturels au sens de l'art. 56 let. h LIFD. Elle ne pouvait pas non plus être exonérée en application de l'art. 57 let. g LIFD faute de satisfaire – statutairement déjà – à la condition tenant à l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires. C'est donc à tort que la recourante soutient qu'elle remplissait, en 2017, les exigences permettant d'être exonérée en raison de la poursuite d'un but culturel et d'un but de pure utilité publique.

7. Dans une argumentation subsidiaire, la recourante estime que son exonération ne devrait prendre fin qu'en 2021, respectivement que la première imposition devrait intervenir en 2021. Elle motive ce point de vue en faisant d'abord référence au « fardeau de la preuve ». L'on ne voit cependant pas ce que la recourante, qui ne l'explique pas, entend tirer des règles en la matière, de sorte que l'on ne s'attardera pas sur l'argument. La recourante fait ensuite valoir que le fisc a révoqué l'exonération en 2021 seulement et estime que sa décision ne peut pas rétroagir.

7.1 Une décision de taxation n'a d'effet que pour la période fiscale en cause, de sorte que l'autorité fiscale peut apprécier différemment l'état de fait ou la situation juridique lors des périodes ultérieures (ATF 140 II 157 consid. 8 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 9.3). Une décision en matière d'exonération ne constitue pas non plus une décision assortie d'effets durables (« *Dauerverfügung* »). L'autorité est ainsi en droit d'examiner à nouveau les conditions donnant droit à une exonération à chaque période de taxation (*ibidem* et les références). Il n'est à cet égard pas nécessaire

que des faits ou des moyens de preuve nouveaux existent, d'où suit que l'exonération peut être supprimée même en cas de circonstances demeurées inchangées (Archives 55 214 consid. 3b et RDAF 1988 p. 183 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4^e éd. 2023, n° 96 ad art. 56 LIFD ; BLUM/CAMINADA in : Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5^e éd. 2023, n° 14 ad § 217). Toutefois, en pratique, une fois l'exonération fiscale accordée, celle-ci est acceptée tacitement pour les périodes suivantes (arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 9.3 ; cf. GRETER/GRETER in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkten Steuer Bundessteuer [DBG], n° 2a ad. art. 56 LIFD et les références). Pour le reste, l'on rappellera que ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période fiscale subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 9.4 *in initio*, 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1, 2C_95/2013 2C_96/2013 du 21 août 2013 consid. 3.9 *in fine*, 2C_596/2007 du 24 juin 2008 consid. 5).

7.2 Comme mentionné sous lettre A de l'arrêt, ni le fisc ni la recourante n'ont été en mesure de produire une éventuelle décision écrite d'exonération ou un quelconque autre acte en définissant, le cas échéant, les termes. Personne ne conteste cependant que la recourante a bénéficié d'une exonération durant les périodes fiscales précédant celles litigieuses. L'on relève que, interpellé céans à ce propos, le fisc a expressément reconnu qu'une exonération avait été accordée à la recourante. En 2016, il lui a par ailleurs délivré une attestation écrite confirmant qu'elle était une association à but non lucratif et d'utilité publique exonérée d'impôt selon l'art. 79 al. 1 let. f LF et l'art. 56 let. g LIFD. Au surplus, le SCC a formellement signifié à la recourante la révocation de son exonération (à compter de la période 2017). Ces circonstances forcent à retenir que le fisc a effectivement mis la recourante au bénéfice d'une exonération par le passé et que ce statut a été tacitement accepté pour les périodes fiscales subséquentes.

7.3 La pratique veut que le retrait de l'exonération prenne effet au début de la période fiscale lors de laquelle la procédure d'examen des conditions donnant droit à une exonération a été ouverte (« *ab dem Jahr gelten zu lassen, in welchem das Verfahren zur Überprüfung der Voraussetzungen eingeleitet worden ist* » ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 9.5 et les références mentionnées à cet égard, à savoir RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., n° 97 ad art. 56 LIFD ; FREI, Die Steuerbefreiung in der Zürcherpraxis, ZStP 1993 p. 16 ; dans le même sens cf. ég. BLUM/CAMINADA, op. cit., n° 16 ad § 217). Ce retrait n'est pas jugé rétroactif (arrêt du Tribunal fédéral 9C_165/2024 précité consid. 9.4). Par ailleurs, si les conditions

fiscalement pertinentes ont changé ou que les hypothèses prises en comptes lors de l'octroi de l'exonération, notamment en ce qui concerne les activités déployées, ne se vérifient pas, l'autorité fiscale est habilitée à taxer le contribuable moyennant révocation préalable de son exonération (GRETER/GRETER, op. cit., n° 2a ad. art. 56 LIFD). Une révocation de l'exonération après la clôture de l'exercice, mais avec effet au début de celui-ci, ne viole pas non plus l'interdiction de la rétroactivité (ni le principe de la bonne foi) dans la mesure où l'institution exonérée sait que l'examen des conditions effectives de son exonération pour une période donnée ne peut être mené uniquement sur le vu des comptes annuels s'y rapportant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2016 du 21 mars 2017 consid. 3.5.3, publié in : StE 2017 B 71.63 n° 29 et StR 2017, 590). Hormis cela, le fisc n'est en droit de revenir sur des périodes antérieures à celle de l'ouverture de la procédure d'examen que lorsqu'il apparaît, au regard de moyens de preuve ou de faits nouveaux, que l'exonération a été accordée indûment, respectivement qu'elle n'a, à tort, pas été retirée. La correction s'effectue alors dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (art. 151 ss LIFD ; cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., n° 98 ad art. 56 LIFD et BLUM/CAMINADA, op. cit., n° 16 ad § 217).

7.4

7.4.1 En l'occurrence, le fisc a révoqué l'exonération à compter de la période fiscale 2017, respectivement taxé la recourante, par décision du 6 avril 2021, sans l'exonérer pour cette période fiscale. A teneur du dossier, il n'a cependant, en 2017, ouvert aucune procédure visant à réexaminer les conditions d'exonération de la recourante ni procédé à aucune démarche dans ce sens. En 2018, il a transmis à la recourante une déclaration d'impôt 2017 que celle-ci a retournée vierge en se référant à son statut d'association exonérée. Par lettre du 25 septembre 2018, il l'a ensuite invitée à déposer ses comptes 2017 ainsi que son rapport d'activités 2017. Comme indiqué précédemment (consid. 5.2.2), le non-respect de la condition relative au cercle ouvert des destinataires découle, ici, de la définition même du but de la recourante, tel qu'il ressort de ses statuts dans leur teneur révisée en 1994. Pour vérifier cette condition, le fisc ne devait pas nécessairement attendre d'être en possession des comptes de l'exercice 2017. Le même raisonnement vaut s'agissant de la condition liée à l'irrévocabilité des fonds que le SCC avait avancé dans un premier temps pour justifier la révocation de l'exonération. Partant et conformément à ce qui a été exposé au considérants précédent, le SCC ne pouvait valablement révoquer l'exonération avec effet au 1^{er} janvier 2017, à moins que les conditions d'un rappel d'impôts fussent réalisées. Or, le fisc n'a à aucun moment prétendu que tel était le cas et rien au dossier ne l'indique. Il s'ensuit que la décision de

taxation 2017 du 6 avril 2021 confirmée sur réclamation doit être annulée, la recourante demeurant exonérée pour cette période fiscale.

7.4.2 La période fiscale 2018 n'est, pour sa part, plus litigieuse. Comme déjà relevé (*supra* consid. 2), le SCC a reconnu, à bon droit, qu'il n'existait pas de motif de rappel d'impôt permettant de revenir sur la décision de taxation définitive du 20 novembre 2020 relative à cette période fiscale. Or, ce prononcé avait retenu un bénéfice et un capital de 0 fr., exonérant ainsi la recourante pour 2018.

7.4.3 Pour le reste, l'on relève que le dossier déposé par le fisc concerne les « Impositions 2017-2018 » et que la contestation s'est, de fait et dès le départ, circonscrite à ces deux seules périodes fiscales, ainsi qu'il en ressort de la décision sur réclamation. Il n'y a dès lors pas lieu de se prononcer sur les périodes postérieures à 2018, qui apparaissent ainsi exorbitantes à l'objet du litige, y compris sous l'angle d'un éventuel retrait ou d'une éventuelle révocation de l'exonération accordée à la recourante. Il reviendra le cas échéant au fisc de se prononcer à ce propos à la lumière des règles exposées ci-dessus. Par voie de corollaire, le Tribunal ne saurait non plus fixer, dans le cadre de la présente procédure, un retrait de l'exonération au 1^{er} janvier 2021 (seulement), comme le demande la recourante dans une argumentation subsidiaire au demeurant dépourvue de conclusion formelle correspondante.

IV. Impôts cantonaux et communaux

8. Les conditions de l'exonération fiscale pour les personnes morales qui poursuivent des buts culturels ou 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 et g LHID ; art. 79 al. 1 let. f et g LF). Il s'ensuit que les considérations développées pour l'impôt fédéral valent également pour l'impôt communal et cantonal.

V. Conclusion, frais et dépens

9

9.1 Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt communal et cantonal. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que l'Association est (à tout le moins) exonérée pour les périodes fiscales 2017 et 2018, ce qui conduit à l'annulation des décisions de taxation du 6 avril 2021 y relatives (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

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

9.3. La recourante, qui a pris une conclusion dans ce sens et a gain de cause, a droit à des dépens à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité sera fixée à 1400 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le mandataire de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de six pages et d'une détermination complémentaire d'une page (art. 150 al. 3 LF ; art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. La décision sur réclamation du 6 octobre 2021 est réformée en ce sens que la recourante est exonérée pour les périodes fiscales 2017 et 2018. Les décisions de taxation du 6 avril 2021 sont en conséquence annulées.
4. L'arrêt est rendu sans frais.
5. Le fisc versera à la recourante 1400 fr. à titre de dépens.
6. Le présent arrêt est communiqué à Y _____ SA, pour la recourante, à Sion, 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 9 décembre 2024