

FR_GERICHTE 604 2017 100 vom 10. September 2018

FR Kantonsgericht, 2018-09-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_100

FR: FR_GERICHTE 604 2017 100 du 10 septembre 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 100 del 10 settembre 2018

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 23

janvier 2017, la recourante a conclu pour l'essentiel à ce que cette décision soit annulée et à ce qu'elle soit exonérée de l'impôt. A l'appui de sa position, elle a reproché en particulier à la décision attaquée de ne pas tenir compte du fait que son activité ne se bornait pas à soutenir D. _____ comme plate-forme scientifique, mais qu'elle était au contraire en train de lancer et de contribuer à des mouvements civiques et régionaux, activités dont D. _____ allait devenir le porte-voix en premier lieu, en plus de son rôle de revue spécialisée et scientifique en matière d'écologie.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 16 Dans la même ligne, la recourante a par ailleurs rappelé que l'exonération fiscale d'une personne morale poursuivant des buts lucratifs subsidiaires par rapport à l'activité principale n'était pas exclue, que les membres de son comité travaillaient bénévolement et que ses employés étaient rémunérés modestement. Ses activités sur le terrain remplissaient par ailleurs non seulement la condition de l'intérêt public à un développement durable, à l'utilisation durable des ressources et à la lutte contre le changement climatique, mais également celle du désintéressement puisqu'elles s'adressaient au public en général et pas uniquement à ses membres. Enfin, la recourante a invoqué une violation du principe d'égalité en donnant des exemples d'associations dont les activités poursuivent des buts similaires et qui bénéficient quant à elles d'une exonération fiscale. D. Par décision du 28 août 2017, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 24 février 2017. Il a d'abord confirmé que les activités lucratives de la recourante ne pouvaient pas être qualifiées de subsidiaires. A cet égard, il a relevé en particulier que l'activité de publication de D. _____ conservait un but lucratif, que plusieurs projets mentionnés dans la réclamation constituaient des mandats financés par des collectivités publiques ou des tiers et que la recourante louait un espace dans l'appartement de ses deux codirecteurs pour un loyer de CHF 1'000.- par mois. Il a ensuite maintenu sa position selon laquelle l'activité de la recourante était essentiellement politique, de telle sorte que les conditions de l'intérêt public et du désintéressement n'étaient pas remplies. Enfin, s'agissant du grief de violation du principe d'égalité, il s'est limité à constater que les associations citées en exemple n'avaient pas de siège dans le canton de Fribourg et que le secret fiscal empêchait la divulgation d'une liste des associations bénéficiant d'une exonération fiscale. E. Par recours de droit administratif déposé auprès du Tribunal cantonal par son nouveau mandataire le 26 septembre 2017, la recourante conclut principalement, sous suite de dépens, à ce que la décision sur réclamation du 28 août 2017 soit annulée et à

ce qu'elle soit mise au bénéfice de l'exonération des impôts directs fédéral, cantonal, communal et ecclésiastique. Reprenant partiellement l'argumentation développée dans sa réclamation, elle soutient d'abord que la reprise de l'activité de sensibilisation à l'écologie d'une autre association – par ailleurs exonérée en raison de son but d'intérêt public – de même que la reprise à titre accessoire de l'activité de publication d'articles relatifs au développement durable exercée jusqu'alors par une société à responsabilité limitée doivent conduire sur la base du simple bon sens à octroyer l'exonération à la nouvelle entité constituée. Se référant ensuite à la législation, à la circulaire éditée sur le sujet par l'Administration fédérale des contributions et à la jurisprudence, elle maintient qu'elle remplit toutes les conditions d'une exonération fiscale, soit la qualité de personne morale, l'exclusivité de l'utilisation des fonds au profit du bien commun, l'irrévocabilité de l'affectation des fonds, la poursuite de buts de pure utilité publique et le caractère effectif d'activités conformes aux buts visés. L'avance de frais fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 3 octobre 2017 a été payée dans le délai imparti. Dans ses observations du 7 novembre 2017, le Service cantonal des contributions conclut implicitement au rejet du recours et se réfère pour l'essentiel aux considérants de sa décision sur réclamation. Il ajoute que la société à responsabilité limitée qui éditait D._____ poursuivait un

Tribunal cantonal TC Page 4 de 16 but lucratif, que le fait qu'elle ait été déficitaire au cours des dix dernières années ne suffit pas pour lui reconnaître un but d'intérêt public et que sa décision de refus d'exonération se fonde sur la législation et la jurisprudence. Il rappelle encore que la décision attaquée mentionne que les activités poursuivies sont indéniablement dignes d'intérêt. Enfin, il précise que la rémunération des membres de la direction pour leur engagement n'est pas remise en question. Invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit Procédure 1. Déposé le 26 septembre 2017 contre une décision sur réclamation du 28 août 2017, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux. Impôt fédéral direct (604 2017 100) 2. Conformément à l'art. 56 let. g LIFD, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées. 2.1. Selon la Circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 12 du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des but de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles (Circulaire AFC n° 12, Archives 63 p. 130ss, www.estv.admin.ch sous rubriques Impôt fédéral direct/Documentation/Circulaires), pour bénéficier de l'exonération, il faut en premier lieu remplir les conditions suivantes:

Tribunal cantonal TC Page 5 de 16 a) Personne morale Il doit s'agir d'une personne morale, le plus souvent de fondations ou d'associations. Les sociétés anonymes qui poursuivent des buts de pure utilité publique doivent renoncer dans leurs statuts à distribuer des dividendes et des tantièmes. b) Exclusivité de l'utilisation des fonds L'activité exonérée de l'impôt doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun. Le but de la personne morale ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de la personne morale, de ses membres ou de ses associés. La personne morale qui poursuit d'autres buts à côté de ses buts de service public ou de pure utilité publique peut éventuellement bénéficier d'une exonération partielle. c) Irrévocabilité de l'affectation des fonds Les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire pour toujours, à ces buts. Un retour au(x) donateur(s) ou fondateur(s) doit être absolument exclu. En cas de dissolution de la personne morale, sa fortune doit revenir à une autre personne morale bénéficiant de l'exonération de l'impôt et poursuivant des buts semblables, ce qui doit figurer dans une clause intangible de l'acte de fondation. d) Activité effective En plus des conditions précédentes, il faut poursuivre effectivement les buts visés. Le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant. 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, n'ont aucun droit à l'exonération selon le nouveau droit. 2.2. S'agissant plus spécifiquement de l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique, la Circulaire AFC n° 12 la soumet pour l'essentiel à deux conditions supplémentaires, à savoir la poursuite d'un but d'intérêt général et le caractère désintéressé de l'activité exercée, cette seconde condition supposant entre autres l'absence de but lucratif ou d'assistance mutuelle. 2.2.1. Elles-mêmes reprises de la jurisprudence et de la doctrine, les conditions posées par la Circulaire AFC n° 12 pour l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique ont également été largement confirmées par celles-ci, avec certaines précisions et développements (voir par ex. ATF 127 II 113 consid. 6b; arrêt TF 2C_484/2015 du 10 décembre 2015, consid. 5.3; arrêt TC FR 604 2011 36 publié in RFJ 2012 303, traduit in RDAF 2012 II 569, consid. 3; URECH in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 56 n. 52 ss; GRETER in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 3ème éd., 2017, art.

E. 26

n. 28 ss). Plus particulièrement, le Tribunal fédéral a considéré que cette circulaire ne le liait pas, mais qu'il pouvait cependant s'en inspirer (voir arrêts TF 2C_484/2015 du 10 décembre 2015, consid. 5.2, 2C_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.3 et 4.2). 2.2.2. Par ailleurs, la Conférence suisse des impôts a formulé à l'attention des administrations fiscales cantonales des Indications pratiques du 18 janvier 2008 au sujet de l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, ainsi que des Indications pratiques d'août 2010 spécifiques à l'exonération des institutions poursuivant des buts culturels (Indications pratiques CSI 2008 et CSI 2010, www.steuerkonferenz.ch sous rubriques Documents/Notices et Pratiques/Exonération).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 Celles-ci contiennent des explications et illustrations relatives aux conditions d'exonération ressortant de la Circulaire AFC n° 12. Elles ont pour but de faciliter la prise de décision en matière d'exonération. Elles contribuent dans le même temps à une application cohérente des conditions posées par la législation

harmonisée et au développement de standards communs dans ce domaine (arrêt TC FR 604 2011 36 précité consid. 3a). 2.3. En ce qui concerne la première condition spécifique à l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique, à savoir la poursuite d'un but d'intérêt général, la Circulaire AFC n° 12 mentionne à son chiffre 3a que les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Par exemple, l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de l'homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement sont de nature à promouvoir l'intérêt général. On jugera l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions générales de la population. Les principes d'éthique juridique qu'on trouve dans la constitution fédérale, mais aussi dans la législation et la jurisprudence suisses, constituent d'autres points de repère très importants. [...]. Il résulte de ce qui précède qu'une activité est exercée dans un but d'intérêt général lorsqu'elle mérite d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Cela ne signifie toutefois pas qu'une telle activité 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. En aucun cas, on ne doit avoir une conception de l'intérêt général qui se limiterait aux seules tâches que l'Etat aurait pu faire siennes. Par ailleurs, la conception de l'intérêt général n'est pas immuable. Les activités qu'une minorité encourage peuvent être ultérieurement soutenues par la majorité (URECH, art. 56 n. 60). 2.3.1. Sont d'intérêt général pour la Suisse les intérêts que la Confédération, les cantons et les communes ont intégrés à leur domaine de promotion (AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 11 ad. art. 56). A cet égard, le fait qu'une personne morale bénéficie de subventions d'une collectivité publique n'est pas encore suffisant pour en conclure qu'elle poursuit nécessairement un but d'utilité publique et peut donc bénéficier d'une exonération fiscale. Cela étant, l'octroi de subventions par une collectivité publique est un indice de l'existence d'intérêt public (PFISTER, La fondation, Guide pratique des personnes morales et des sociétés, 2017, p. 240 n. 945). 2.3.2. Enfin, l'intérêt général n'est d'ordinaire admis que si le cercle des destinataires des prestations est ouvert. Il n'y a pas d'intérêt général lorsque ce cercle est trop étroitement limité (par ex. limitation à un cercle familial, aux membres d'une association ou aux personnes exerçant une profession déterminée) (Circulaire AFC n° 12 chiffre 3a in fine). 2.3.3. A titre d'exemple, une personne morale encourageant les efforts de la Ville de Bâle pour promouvoir la musique remplit ainsi la condition du but d'intérêt général (ATF 63 I 316). C'est également le cas d'une association organisant des manifestations publiques à caractère artistique en vue de promouvoir, de façon désintéressée, des artistes ayant besoin d'un tel soutien (Informations pratiques CSI 2010 ch. III.B). Il en va de même de l'administration d'un musée d'art (Revue fiscale 1992 p. 323), de la participation au financement des représentations publiques de chœurs ou troupes de théâtre et du versement de subsides pour renouveler les instruments d'un groupe musical de jeunes (StE 1996 B 27.4 n. 13), de l'encouragement à des échanges culturels entre artistes du tiers monde et de la Suisse (StE 1986 B 71.63 n. 1).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 Dans cette ligne, la Cour fiscale du Tribunal cantonal fribourgeois a jugé dans son arrêt précité 604 2011 36 que l'association « Festival d'été de Morat » organisant le festival « Murten Classics » stimulait culturellement la région de Morat par l'offre accessible à tous de productions de très haute tenue artistique et poursuivait à ce titre un but de promotion de la musique qui remplissait la condition de l'intérêt général. 2.4. Outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique

comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité. La notion de pure utilité publique suppose donc non seulement que l'activité de la personne morale est exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle est désintéressée, c'est-à-dire qu'elle exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b). Le désintéressement exige ainsi un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Il doit s'agir de sacrifices personnels importants consentis dans l'intérêt public et réalisés par l'institution, son fondateur, ses membres ou même des tiers. Ils peuvent être effectués sous forme de contributions financières ou en travail qui sortent de l'ordinaire. Le sacrifice peut ainsi également revêtir la forme d'une renonciation partielle ou totale au salaire de la part des travailleurs. De manière générale, il doit s'agir de sacrifices financiers, au sens où ils sont appréciables en argent. Les personnes doivent s'investir sans rechercher d'avantages matériels personnels et faire primer l'intérêt général et la collectivité sur leurs propres intérêts personnels. L'engagement d'une personne en faveur de l'intérêt général et le sacrifice financier qu'il consent dans ce cadre peut tout naturellement satisfaire un idéal personnel. Ce qui est proscrit est la recherche d'avantages personnels dérivant de l'activité. N'est ainsi pas désintéressé le travail dans le cadre d'un festival de jazz de bénévoles intéressés par la musique et bénéficiant d'avantages en nature dont celui d'assister gratuitement aux concerts (URECH, art. 56 n. 67 et 67a et les références citées; PFISTER, p. 242 n. 950; METTRAU, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, 1992, p. 148 s.). Le sacrifice doit en outre revêtir une certaine importance par rapport aux moyens dont dispose la personne morale. Concernant le rapport entre les moyens de l'institution et son activité, 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, n'ont aucun droit à l'exonération (voir arrêt TF 2C_484/2015 précité, consid. 5.3 et les références citées).

2.4.1. Pour que l'activité d'une personne morale puisse être qualifiée de désintéressée, les membres dirigeants de celle-ci sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs (voir arrêt TF 2C_484/2015 précité, consid. 5.3 et les références citées) et d'éventuels modestes jetons de présence (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.II.A). Toutefois, lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association assume des tâches qui excèdent l'activité ordinaire lui échéant d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, une indemnité appropriée peut lui être versée. Cela est en particulier le cas lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association exerce cette activité professionnelle à titre principal et qu'il est rétribué conformément au tarif du marché. En pareil cas, une indemnisation ne s'oppose pas à la notion du

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 désintéressement, dès lors que l'institution devrait recourir aux services d'un tiers rémunéré (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.II.B). Il n'est pas non plus absolument exclu qu'un membre d'un conseil de fondation ou du comité d'une association puisse, simultanément à sa fonction, être engagé à titre onéreux sur la base d'un contrat de mandat ou de travail par l'institution. Selon la CSI, cette éventualité n'est toutefois admissible que pour autant que ce membre n'assume pas simultanément des fonctions au sein de la direction administrative de l'institution et il convient en outre de s'assurer que le contrat aura bien été attribué dans l'intérêt de l'institution et non dudit membre (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.IV). Cela étant, selon PFISTER (p. 243

n. 956), la participation d'une personne salariée dans les organes dirigeants de la fondation, le cas échéant sans disposer de voix décisionnelle, devrait être admise selon les circonstances du cas concret. 2.4.2. Pour accorder l'exonération, il faut donc toujours exiger que la personne morale ne poursuive pas ses propres intérêts ou ceux de ses membres. Ce but désintéressé fait notamment défaut en cas de poursuite d'un but lucratif (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b). Il y a but lucratif lorsqu'une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique. Toute activité lucrative ne conduit cependant pas au refus de l'exonération d'impôt, pour autant que cette activité ne constitue pas le but final de l'institution. Elle peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (Archives 19 p. 328). Suivant les circonstances, l'exercice d'une activité lucrative est même indispensable pour atteindre le but d'intérêt général: par exemple, une maison d'éducation peut avoir besoin d'une exploitation agricole et d'un atelier d'apprentissage. L'activité lucrative qui reste subsidiaire par rapport à l'activité altruiste n'exclut pas une exonération fondée sur l'utilité publique (Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b). Lorsqu'une personne morale exerçant une activité commerciale au service d'un but de pure utilité publique se trouve sur le marché en situation de concurrence avec d'autres agents économiques, l'exonération doit respecter le principe de la neutralité concurrentielle ou de l'égalité de traitement des concurrents. De manière générale, ce principe interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin (ATF 121 I 279 consid. 4a et les références). En matière fiscale, ce principe veut que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable (voir art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, Cst., RS 101), afin d'éviter des distorsions de la concurrence. Il faut ainsi qu'au plan fiscal la personne morale intervenant sur le marché soit placée sur la même base concurrentielle que les autres agents économiques (arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b et les références citées). Le fait d'exonérer une personne morale qui exploite une entreprise commerciale constituant un moyen nécessaire à la poursuite de son but de pure utilité publique ne contrevient pas à ce principe - auquel le Tribunal fédéral accorde d'ailleurs une grande importance. En effet, dans ce cas, la poursuite du but de pure utilité publique prime les intérêts économiques, la recherche d'un bénéfice, ce qui empêche partiellement ou totalement la personne morale d'être compétitive, notamment au niveau de l'offre (production de biens ou fourniture de services). On ne saurait dès lors dire qu'elle se trouve dans une situation de concurrence par rapport aux autres agents économiques (REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in Archives 58 p. 465 ss,

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 489 s.) De plus, exiger une neutralité concurrentielle absolue reviendrait à refuser le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes morales d'utilité publique, à l'exception des monopoles de l'état (arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b et 5). 2.4.3. Enfin, le but désintéressé n'est pas non plus rempli par les associations de loisirs et les institutions d'assistance mutuelle (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b). Ces dernières comprennent notamment les organisations économiques ou professionnelles qui doivent promouvoir les intérêts d'une branche économique ou d'un groupe professionnel. Il en va de même des institutions d'entraide ou d'assistance mutuelle, telles que les assurances, les coopératives d'habitation ou de cautionnement, les fondations

de famille, car elles servent en premier lieu les intérêts de leurs membres (voir arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b). 3. En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante – qui est une personne morale – remplit les conditions générales d'exonération que sont l'irrévocabilité et l'effectivité de l'affectation des fonds. Sont par contre litigieuses la condition générale de l'exclusivité, en lien avec la qualification de la publication de D._____ en tant qu'activité lucrative, et les deux conditions spécifiques d'une exonération fondée sur la poursuite de buts d'utilité publique, à savoir l'intérêt général et le caractère désintéressé de l'activité exercée. 3.1. Il convient d'abord d'examiner si les buts poursuivis et les activités exercées par la recourante correspondent à l'intérêt général au sens de ce qui a été vu ci-dessus. 3.1.1. Selon la première phrase de l'énoncé de son but statutaire, la recourante a pour but la promotion de la transition vers une société en phase avec les limites physiques de la biosphère, notamment les équilibres du climat et de la biodiversité. Ces termes qui n'ont rien d'obscur s'inscrivent dans le concept de développement durable tel qu'il a été défini en 1987 par la Commission des Nations Unies sur l'environnement et le développement (Commission Brundtland: « le développement durable est un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la possibilité, pour les générations à venir, de répondre à leurs propres besoins ») et qui, depuis le sommet de Rio en 1992, a rencontré un large écho. En effet, ce concept s'appuie sur deux idées fondamentales: la notion de besoins élémentaires de tous les êtres humains et celle de capacité de l'écosystème global (voir entre autres le document « la Suisse sur la voie du développement durable, points de repères », publié par l'Office fédéral du développement territorial, p. 8). Il peut ainsi être retenu que, selon ses statuts, la recourante a pour objectif de promouvoir une société orientée sur le développement durable, en publiant une revue semestrielle ainsi que d'autres informations, en organisant des formations et des expositions, en assurant un travail de veille et d'expertise, en initiant et en contribuant à des projets de terrains et en coopérant avec d'autres organisations. 3.1.2. La favorisation du développement durable est un des buts de la Confédération suisse, ancré à l'art. 2 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd., RS 101; voir également art. 73 et 74 Cst. féd.). Le développement durable est également un but de l'Etat inscrit à l'art. 3 let. h de la Constitution du canton de Fribourg (Cst.; RSF 10.1).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 Au niveau international, dans le cadre de l'Organisation des nations unies, les chefs d'Etat et de gouvernement ont adopté le 25 septembre 2015, à l'unanimité, la résolution « transformer notre monde: le Programme de développement durable à l'horizon 2030 » (agenda 2030 pour le développement durable). Ce programme transformatif identifie les défis globaux les plus importants et fixe les lignes directrices ainsi que les priorités en matière de développement durable pour quinze ans. Ses points forts sont les 17 objectifs du développement durable (ODD) avec les 169 cibles. Ils doivent être atteints jusqu'en 2030 et sont valables pour tous les états-membres, qui peuvent les adapter à leurs besoins (voir www.are.admin.ch, rubriques développement durable/coopération internationale). Au niveau national, il peut entre autres être relevé que depuis 1997, le Conseil fédéral fixe dans une stratégie ses intentions politiques pour la mise en œuvre du développement durable en Suisse. L'Etat de Fribourg a également mis en place une stratégie cantonale développement durable, qui comprend un état des lieux illustratif, des objectifs, de nombreuses actions, un outil d'évaluation de la durabilité des projets de lois et de décrets, ainsi qu'un monitoring développement durable du canton. Sans plus ample développement, il apparaît ainsi d'emblée évident que l'objectif de promouvoir une société orientée sur le développement durable, poursuivi par la recourante, mérite d'être

encouragé d'après la conception d'une partie importante de la population et correspond en conséquence à l'intérêt général. Il en va de même des différentes activités concrètes de celle-ci qui, orientées dans ce but, entrent dans le cadre des actions proposées par les programmes mis en place au niveau international, national et cantonal et peuvent se voir reconnaître un caractère tant écologique qu'éducatif ou encore scientifique au sens de la circulaire AFC n° 12. 3.1.3. Par ailleurs, contrairement à ce que semble soutenir le Service cantonal des contributions (voir décision sur réclamation, p. 6, 3ème paragraphe), la conclusion qui précède est encore renforcée par le fait que la recourante a repris certaines tâches qui avaient auparavant été confiées par le Canton de Fribourg à une association qui était elle-même exonérée et dont elle a pris la suite. En effet, à l'image de ce qui prévaut en cas d'octroi de subventions (voir ci-dessus ch. 2.3.1), le fait qu'une collectivité publique confie un mandat à une association pour la réalisation d'un projet à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique ou culturel constitue plutôt un indice que l'activité en question est d'intérêt général. 3.1.4. Enfin, il convient d'examiner la position ressortant de la décision sur réclamation (voir p. 5, dernier paragraphe) selon laquelle la recourante développerait pour l'essentiel une activité politique qui ne viserait en tant que telle pas l'intérêt général, mais serait un moyen d'influencer la formation de la volonté de la population à travers la publication d'articles et d'études, la création de réseaux, la sensibilisation de groupes ciblés et la formation d'activistes. Dans le sens admis par la jurisprudence et la doctrine en matière d'exonération, l'activité politique vise en premier lieu la réalisation, notamment par le biais de la prise d'influence sur la formation de la volonté des autorités législatives et exécutives, d'une idée prédéfinie de l'intérêt général que partage un groupe plus ou moins étendu de personnes. Dans cette configuration, l'intérêt général supposé paraît ainsi uniquement comme résultat de la poursuite des intérêts particuliers de

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 l'organisation qui mène l'action politique et de ses membres. Une telle activité ne peut pas être considérée comme désintéressée (StE 1993 B 71.63 n. 11; URECH, art. 56 n. 83a). Or, dans le cas particulier, l'activité de la recourante doit être distinguée de celle d'un parti ou d'une autre organisation à caractère politique au sens de ce qui précède. Elle ne se limite pas non plus à un simple appel à mener une vie écologique et à s'engager en devenant membre (voir StE 1987 B 71.63 Nr.3). Au contraire, comme il a été vu ci-dessus (consid. 3.1.2), elle a pour but de mener des activités concrètes et de soutenir des initiatives citoyennes qui entrent dans le cadre des actions proposées par des programmes mis en place au niveau international, national et cantonal et qui sont ainsi réalisées dans un but d'intérêt général. Le fait que ses membres, y compris les membres de son comité et de sa direction, trouvent dans l'organisation de ces activités la satisfaction d'un idéal personnel n'y change rien. Ce qui est déterminant, c'est que ces activités ne s'adressent pas uniquement à ses membres ou à des personnes appelées à le devenir, mais visent un nombre indéterminé de personnes, quelle que soit leur éventuelle appartenance politique. Tel est notamment le cas de la publication de D. _____ destinée à un cercle ouvert de lecteurs abonnés ou non, du travail de traduction dans la réalisation de la plateforme bilingue du site internet www.leclimatentrenosmains.org (financé par le Canton de Fribourg) et, plus généralement, des conférences, des publications et des autres formes de soutien à des initiatives citoyennes décisives pour la transition vers une économie durable (voir www.A.org). 3.1.5. Il résulte de ce qui précède que la condition de l'intérêt général est remplie. 3.2. Il s'agit ensuite d'examiner si les buts poursuivis et les activités exercées par la recourante peuvent être qualifiés de désintéressés au sens de ce qui

a été vu ci-dessus. 3.2.1. Il ressort des éléments du dossier et d'autres informations figurant sur les sites internet de la recourante – et de la revue qu'elle publie – que l'activité de celle-ci comporte sous plusieurs aspects une forme de sacrifice de la part de ses membres en faveur de l'intérêt général. Premièrement, les membres s'acquittent d'une cotisation annuelle de CHF 50.-, sans recevoir d'autre avantage que la satisfaction idéale de participer à la poursuite du but et à la réalisation des activités d'intérêt général de la recourante (voir bulletin d'adhésion en ligne portant la mention suivante: « Pour mener toutes nos actions, nous avons besoin du soutien d'un maximum de personnes: plus nous aurons de membres, plus l'élan sera fort et plus nous pourrons continuer d'identifier vite et en toute indépendance les actions les plus pertinentes à entreprendre »; www.A._____.html, consulté à la date de l'arrêt). Deuxièmement, la recourante fait également appel à des dons de tiers, ce qui constitue également une prestation financière désintéressée. Troisièmement, les membres du comité sont bénévoles (voir arrêt TF 2C_484/2015 consid. 5.5.1). 3.2.2. En lien avec les Indications pratiques CSI 2008 citées ci-dessus, la situation des deux codirecteurs de la recourante mérite plus ample examen. Selon les réponses adressées par courriel du 1er mars 2016 au Service cantonal des contributions suite à une demande de celui-ci, les deux codirecteurs (ou « secrétaires exécutifs ») sont engagés au taux d'activité de 160% au total, pour une rémunération mensuelle nette de CHF 3'000.- chacun, avec pour tâches d'avoir des idées, d'organiser la collecte de fonds, de rédiger des articles, d'animer des ateliers et d'intervenir en public.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 Sur la base de ces indications, il est d'abord évident qu'en tant que codirecteurs bénéficiant d'une rémunération, les intéressés exercent une fonction de direction à tout le moins administrative au sein de la recourante. Cette situation formelle est encore renforcée par le rôle central qu'ils avaient déjà dans la précédente association dont la recourante paraît avoir repris l'ensemble des activités et par le fait qu'ils sont les associés gérants de la société à responsabilité limitée qui publiait la revue désormais éditée par la recourante. Elle est encore confirmée tant par le constat que celle-ci a son adresse et ses locaux administratifs au domicile de ses codirecteurs que par la récurrence de leurs noms respectifs notamment dans les sites internet de la recourante et de la revue qu'elle publie (www.A._____.org, www.D._____.com, consultés à la date de l'arrêt). Dans une telle configuration où des personnes ayant une fonction de direction au sein d'une association à but d'intérêt général sont également salariées de celle-ci, il y a lieu d'être attentif notamment au risque que cette association puisse être en réalité une structure purement formelle couvrant des activités exercées par ces seules personnes. C'est dans ce sens que doivent être compris tant la condition posée par les Indications pratiques de la CSI excluant qu'un membre du comité exerce également une fonction au sein de la direction administrative que l'avis de PFISTER selon lequel la participation d'une personne salariée dans les organes dirigeants de la fondation, le cas échéant sans disposer de voix décisionnelle, devrait être admise selon les circonstances du cas concret. Dans le cas particulier, le risque que la recourante soit une structure purement formelle n'est pas avéré. En effet, sur requête du Service cantonal des contributions, celle-ci a fourni par courriel du 1er mars 2016 la liste des membres de son comité. Or, il en ressort non seulement que les deux codirecteurs n'en sont pas membres, mais que les six membres de celui-ci exercent tous des fonctions dirigeantes au sein de diverses entreprises, collectivités publiques et associations, pour la plupart dans des activités en lien avec le développement durable. Cela permet d'établir avec une très forte vraisemblance que le comité de la recourante est en mesure d'exercer dans les faits le pouvoir décisionnel qui lui est conféré par les statuts et

que celui-ci n'est pas simplement délégué dans les faits aux deux codirecteurs. Cette conclusion n'est pas remise en question par le fait que les deux codirecteurs de la recourante perçoivent un salaire pour l'activité qu'ils déploient à son service. Premièrement et sur le principe, le fait qu'une association engage des collaborateurs rémunérés n'est pas déterminant en soi. Deuxièmement, le montant du salaire convenu, soit CHF 3'000.- par mois, est plutôt modeste compte tenu de l'investissement en temps allégué et du genre d'activité exercé par les deux codirecteurs. Cela ne semble du reste pas contesté par le Service cantonal des contributions (voir observations sur recours). Cet élément, même associé au fait que la recourante verse en sus un montant de CHF 1'000.- pour l'utilisation d'une partie conséquente de leur logement va dès lors plutôt dans le sens d'un sacrifice financier consenti par les deux codirecteurs au profit de l'activité de la recourante et, partant, de l'intérêt général. 3.2.3. Il convient ensuite de discuter la problématique du caractère lucratif de l'activité de la recourante qui est un des aspects de la condition spécifique du désintéressement et qui est également en lien avec la condition générale de l'exclusivité, selon laquelle le but de la personne morale ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de la personne morale, de ses membres ou de ses associés. La question est posée d'abord en lien avec les mandats qui sont confiés à la recourante par des collectivités publiques. A cet égard, contrairement à la position du Service cantonal des

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16 contributions, le seul fait qu'une personne morale perçoive une rémunération d'une collectivité publique en lien avec une de ses activités ne confère pas à celle-ci un caractère lucratif. Au contraire, ce qui est déterminant, c'est de vérifier si la personne morale en question se trouve en situation réelle de concurrence ou de monopole économique, si elle engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et si elle exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique. Or, en l'espèce, il ne ressort d'aucun élément du dossier que l'association réaliserait ou entendrait réaliser un bénéfice par le biais des mandats qui lui sont confiés par des collectivités publiques. Pour cette seule raison déjà, son activité ne peut en conséquence pas être qualifiée de lucrative et on ne saurait dès lors admettre non plus qu'elle concurrencerait des sociétés commerciales sous cet angle. La même question se pose également s'agissant de D._____. Selon son site internet (www.D._____.com, rubrique E._____), il s'agit d'une revue franco-suisse sur l'écologie, la durabilité et la transition qui s'applique en toute indépendance, depuis 2002, à décrire des pratiques durables dans tous les domaines : agriculture, biodiversité, énergie et climat, urbanisme, habitat, mobilité, consommation, tourisme, etc. Elle cherche à donner l'envie de comprendre et le pouvoir d'agir pour construire une société écologique et solidaire. Publiée deux fois par an à 3000 exemplaires, elle comprend 72 à 76 pages, dont 40 à 45 consacrées à un thème de grande importance. Tout le travail rédactionnel est indépendant. Aucun partenariat ni soutien financier n'y porte atteinte. Sur le site internet de la revue, il est encore précisé qu'elle bénéficie de plusieurs soutiens de divers organismes, notamment des fondations privées et plusieurs offices de l'administration fédérale, mais que ces soutiens ne portent pas atteinte à son indépendance. L'importance de ce soutien ressort également du recours déposé, faisant état d'un soutien financier à la publication de D._____ pour près d'un million de francs sur 10 ans, en rapport avec un chiffre d'affaires total de la société à responsabilité limitée ancienne éditrice de CHF 2.4 millions sur la même période. Concernant la publication de D._____, la recourante ajoute que la société éditrice n'a jamais profité à ses associés, comme cela ressort de la comptabilité des dix dernières années faisant état de pertes et investissements importants à fonds perdus et

d'actifs limités aux seuls stocks d'anciens numéros. Il doit être retenu de ce qui précède que la publication de D. _____, largement soutenue par des fonds publics, ne génère aucun profit et n'est pas orientée vers un but commercial. Le fait qu'elle soit en partie financée par les recettes de ventes au numéro et d'abonnements n'y change rien. Par ailleurs, sous sa nouvelle forme éditée par la recourante, elle est destinée à devenir une sorte de porte-voix de celle-ci, avec un contenu déterminé de manière participative par les membres (voir réclamation du 24 février 2017, p. 4). Les conditions de sa publication ne peuvent ainsi pas être comparées à celles des sociétés commerciales avec lesquelles elle pourrait se retrouver en situation de concurrence. Pour l'ensemble de ces raisons, la publication de D. _____ ne peut pas non plus être qualifiée d'activité à but lucratif. 3.2.4 Enfin, il n'est pas litigieux que la recourante n'est ni une association de loisirs, ni une institution d'assistance mutuelle qui servirait en premier lieu les intérêts de ses membres. 3.2.5. La condition du désintéressement est ainsi également remplie, de même que la condition générale de l'exclusivité de l'affectation des fonds au but d'intérêt général.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16 4. Il résulte des considérants qui précèdent que la recourante remplit l'ensemble des conditions posées par la jurisprudence, la doctrine et la pratique pour lui reconnaître le droit à une exonération. Partant, le recours sera admis, la décision attaquée annulée et la recourante mise au bénéfice d'une exonération de l'impôt fédéral direct à raison de son but d'utilité publique, au sens de l'art. 56 let. g LIFD. 4.1. Compte tenu de l'issue de la procédure, en application des art. 144 al. 1 et 3 LIFD, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice (voir CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, art. 144 n. 2). 4.2. Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que le Tribunal cantonal peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif cantonal du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA, RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Le montant des honoraires est arrêté compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, la recourante, qui obtient gain de cause, a droit à une indemnité de partie. Sur la base des listes de frais produites, il sera retenu 10 heures de travail comprenant en particulier une conférence et les échanges ultérieurs entre l'avocat et sa mandataire, la prise de connaissance du dossier et de la décision attaquée, ainsi que la rédaction du mémoire de recours. Cela représente CHF 2'500.- au tarif prévu par l'art. 8 Tarif JA précité. A cela s'ajoutent des débours qui peuvent être estimés à CHF 300.-, étant rappelé à cet égard que selon l'art. 9 du tarif JA, il est calculé un montant de CHF 0.40 par photocopie isolée, ce montant pouvant être réduit lorsque de nombreuses photocopies pouvaient être réalisées ensemble. Il se justifie ainsi d'allouer à la recourante, en main de son mandataire, une indemnité globale de CHF 2'800.-, dont CHF 400.- (1 heure de travail à CHF 250.- + CHF 150.- de débours pour les opérations effectuées durant la période soumise à la TVA). L'indemnité pour la cause concernant l'impôt fédéral direct sera en conséquence fixée à CHF 1'400.- (moitié de CHF 2'800.-), plus CHF 15.40 de TVA (moitié de CHF 400.- x 7,7%). Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg. Impôt cantonal (604 2017 101) 5. Concernant l'impôt cantonal, la réglementation sur l'exonération des personnes

morales est contenue à l'art. 97 LICD. Etant du droit harmonisé (voir art. 23 LHID), l'art. 97 let. g LICD a une teneur similaire à celle de l'art. 56 let. g LIFD et prévoit en particulier lui aussi que sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 L'argumentation développée en relation avec l'art. 56 let. g LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent dès lors être reprises. En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera admis, la décision attaquée annulée et la recourante mise au bénéfice d'une exonération de l'impôt cantonal à raison de son but d'utilité publique, au sens de l'art. 97 let. g LICD. 5.1. Compte tenu de l'issue de la procédure, en application des art. 131 et 133 CPJA, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. L'avance de frais versée par la recourante, par CHF 1'000.-, lui est restituée. 5.2. Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA). L'indemnité est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Quant au montant de l'indemnité, il est fixé selon les règles précitées ressortant du Tarif JA. En l'espèce, la recourante, qui obtient gain de cause, a droit à une indemnité de partie. Pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie ainsi de lui allouer, en main de son mandataire, une indemnité fixée à CHF 1'400.- (moitié de CHF 2'800.-), plus CHF 15.40 de TVA (moitié de CHF 400.- x 7,7%) pour la cause concernant l'impôt cantonal. Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 100)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.