

# **FR\_GERICHTE 604 2017 91 vom 17. September 2018**

FR Kantonsgericht, 2018-09-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_91](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_91)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 91 du 17 septembre 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 91 del 17 settembre 2018

## **Regeste**

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

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déposé le 25 août 2017 contre une décision sur réclamation du 25 juillet 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 l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2017 91)

### **E. 1.3**

du contrat de location). Enfin, deux représentants de la Commune siègent au comité de la recourante qui comprend cinq personnes au total (voir décision sur réclamation, p. 2).

### **E. 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.

### **E. 2.1**

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](http://www.estv.admin.ch) sous rubriques Impôt fédéral

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 direct/Documentation/Circulaires) énumère les conditions qui doivent être remplies pour bénéficier de l'exonération.

### **E. 2.1.1**

Il s'agit en premier lieu des conditions générales suivantes: 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.

### **E. 2.1.2**

La Circulaire AFC n° 12 précise ensuite que la notion de service public pouvant justifier une exonération recouvre uniquement une catégorie limitée de tâches qui, contrairement aux buts de pure utilité publique, sont étroitement liées aux tâches de l'activité de l'Etat et ne supposent pas forcément un sacrifice de la part de la personne morale qui les accomplit.

### **E. 2.1.3**

Quant à 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 aux quatre conditions générales mentionnées ci-dessus, soit 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.

### **E. 2.2**

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 ou poursuivant des buts de service public 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,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 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. 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).

### **E. 2.3**

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](http://www.steuerkonferenz.ch) sous rubriques Documents/Notices et Pratiques/Exonération). 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).

### **E. 3**

En l'espèce, en ce qui concerne les conditions générales d'exonération, il n'est pas contesté que la recourante est une personne morale et qu'elle remplit aussi les conditions que sont l'irrévocabilité et l'effectivité de l'affectation des fonds. La condition générale de l'exclusivité ne fait quant à elle pas non plus débat en tant que telle. Elle dépend plutôt de savoir si les deux buts statutaires de la recourante (location d'appartements avec services adaptés aux seniors et emploi de collaborateurs à des fins de réinsertion professionnelle) doivent se voir reconnaître le caractère de service public et/ou d'utilité publique et, subsidiairement, si l'exploitation d'un restaurant en lien avec ces buts a un caractère purement accessoire ou doit être considérée comme une activité indépendante. A ce stade, il peut encore être admis avec la recourante et le Service cantonal des contributions (voir décision sur réclamation, p. 5, chiffre III.b.3) que l'emploi de collaborateurs à des fins de réinsertion professionnelle constitue une activité relevant du service public. En effet, elle correspond à une tâche de la collectivité publique, fondée en particulier sur l'art. 8 de la loi du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20), surveillée et indemnisée par l'Office cantonal de l'assurance-invalidité sur la base d'une convention de prestations (voir dossier administratif, convention transmise au Service cantonal des contributions le 15 avril 2017). Il découle de ce qui précède que la principale question litigieuse est de savoir si l'activité de location d'appartements avec services adaptés aux seniors correspond à un but de service public ou d'utilité publique.

#### **E. 3.1**

S'agissant de l'exonération en lien avec l'accomplissement d'une tâche de service public, il y a lieu d'opérer une distinction entre les personnes morales sans but lucratif ou sans but d'assistance mutuelle et celles qui poursuivent de tels buts.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15

##### **E. 3.1.1**

Pour les personnes morales sans but lucratif, il suffit qu'elles poursuivent effectivement un but de service public, c'est-à-dire une activité propre à la collectivité publique. Sont publics dans ce sens tous les buts d'une collectivité publique qui font partie de ses attributions habituelles. Peu importe si ses tâches se fondent expressément sur une loi ou si elles sont considérées communément comme une tâche de la collectivité publique. Il faut toutefois interpréter restrictivement la notion de service public et exiger l'avis de la collectivité

publique concernée pour que le service public ne devienne pas un motif d'exonération illimité (Circulaire AFC n° 12, p. 4, ch. 4; ATF 131 II 1 consid. 3.3; arrêt TF 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010, traduit in RDAF 2011 II 440 consid. 2.2). Cela dit, la notion de service public n'est pas immuable, mais varie en fonction de l'évolution des idées et des besoins. Par exemple, des tâches nouvelles sont prises en charge par la collectivité publique alors que d'autres sont rendues au secteur privé. S'agissant des tâches prises en charge par les communes, le Tribunal fédéral a ainsi retenu que celles-ci peuvent être appelées, en fonction des circonstances, à déployer certaines activités, justifiées par un intérêt public pressant, en dehors du cadre ordinaire de leurs attributions sans que la nature publique de la finalité recherchée puisse être mise en cause. Il a même précisé qu'il serait choquant que de telles tâches - notamment celles relevant de la politique du logement - ne soient pas exonérées alors que d'autres le sont même si elles relèvent d'un intérêt public moins essentiel, mais entrant dans le cadre ordinaire des attributions communales (ATF 112 Ib 20 consid. 3b).

### **E. 3.1.2**

Pour les personnes morales poursuivant un but lucratif ou d'assistance mutuelle, le principe est qu'elles ne peuvent pas prétendre à une exonération, même lorsqu'elles poursuivent simultanément un but correspondant à un service public. Une exonération de l'impôt (totale ou partielle) reste toutefois réservée, lorsqu'un acte fondé sur le droit public (p. ex. une loi) charge une telle personne morale d'exécuter une tâche de service public, ou lorsque la collectivité publique (p. ex. une commune) manifeste expressément son intérêt pour cette personne morale et exerce une certaine surveillance et qu'au surplus les statuts précisent l'attribution exclusive et irrévocable du capital propre à un but de service public (Circulaire AFC n° 12, p. 4, ch. 4; ATF 131 II 1 consid. 3.3; arrêt TF 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010 consid. 2.2; arrêt TF 2C\_143/2013 consid. 3.2). Il ressort en particulier de ce qui précède que toute exonération, même partielle, est exclue dans les cas où la personne morale poursuit des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle qui excèdent une certaine mesure. Par exemple, un parti politique ne poursuit pas prioritairement un but de service public au sens de cette disposition, mais sert en particulier les intérêts de ses membres, de telle sorte qu'il ne peut pas bénéficier d'une exonération sur cette base. Il en va de même d'une organisation faîtière telle que la Fédération suisse des sports équestres qui poursuit certes un but de service public en encourageant une activité sportive et en soutenant la formation dans ce domaine, mais défend en première ligne les intérêts privés des associations qu'elle réunit et des membres de celles-ci (Circulaire AFC n° 12, p. 4, ch. 4; ATF 131 II 1 consid. 3.3; arrêt TF 2C\_383/2010 du 28 décembre 2010, traduit in RDAF 2011 II 440 consid. 2.2).

### **E. 3.1.3**

Indépendamment de la distinction qui précède, l'exonération ne doit pas être contraire au principe de la neutralité concurrentielle ou de l'égalité entre concurrents. Dans le cadre des activités de service public hors monopole, les entreprises organisées sous la forme d'une structure de droit privé n'exercent pas une activité désintéressée. De manière générale, ce principe interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 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. Le fait d'exonérer une personne morale qui exploite une entreprise commerciale constituant un moyen nécessaire à la poursuite de son but de service public 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 service public ou de pure utilité publique prime les intérêts économiques, à savoir 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. De plus, exiger une neutralité concurrentielle absolue reviendrait à refuser le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes morales de service public ou d'utilité publique, à l'exception des monopoles étatiques (REICH, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, in *Archives* 58 p. 465 ss, 489 s.; arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003, RFJ 2003 p. 142 consid. 3b et 5 et les références citées).

### **E. 3.2**

Concrétisant les principes qui précèdent, les indications pratiques CSI 2008 énoncent ce qui suit en ce qui concerne plus spécifiquement l'exonération des homes pour personnes âgées, pensions et homes médicaux sociaux sous l'angle du critère du service public (voir chiffre 3, p. 9): I. Généralités L'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médicalisés vise à prendre en charge et à fournir des soins aux personnes, qui en raison de leur âge avancé souffrent d'une diminution de leur capacité physique. Il s'agit en l'occurrence d'une tâche sociale. [...]. Le motif de l'exonération est fondé en premier lieu sur le but de « service public ». Les protagonistes des résidences pour personnes âgées et homes médicaux-sociaux sont souvent des communes politiques, des bourgeoisies communales, des regroupements de communes ou d'autres corporations de droit public. Dans de tels cas, l'on se trouve en règle générale en présence d'un service public. Par ailleurs, un motif spécial d'exonération est de plus donné en raison de la structure juridique. Il est par contre important d'examiner la présence d'un service public, lorsque la structure est organisée selon le droit privé. En l'absence d'un motif d'exonération qui serait fondé sur un but de service public, il convient encore de déterminer si celui-ci peut reposer sur la notion d'utilité publique. II. But de service public Un but de service public se caractérise par l'accomplissement d'une tâche relevant de la fonction publique. La question de savoir si l'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médico-sociaux correspond à des tâches relevant de la fonction publique doit être examinée d'abord sur la base des dispositions légales cantonales respectives et des obligations qui y sont définies. Un service public correspond à une obligation définie de manière explicite dans une loi dont la commune ou le canton est responsable de son exécution. D'autres indices peuvent laisser Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 conclure à l'existence d'une tâche de la collectivité même en l'absence de dispositions légales explicites qui chargeraient le canton ou la commune de l'exploitation des résidences pour personnes âgées et homes médicosociaux. De tels indices sont constitués par l'exercice de l'activité basée sur un mandat de prestations établi par la commune, par une importante participation de la commune aux coûts de construction ou d'exploitation, par le versement de prestations annuelles régulières, par la

participation, voire l'initiative prise par la commune lors de la création de l'institution, finalement par la surveillance ou la représentation de la commune dans les organes. III. Exclusion de buts lucratifs et d'assistance mutuelle Outre les tâches de service public, des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle ne peuvent en principe pas être poursuivis simultanément. L'activité du foyer ne doit pas, en premier lieu, être orientée vers l'obtention d'un gain; si un excédent de recettes ou un bénéfice est dégagé, celui-ci doit être réinvesti. La constitution de fonds propres exagérés n'est pas autorisée. On se trouve en présence d'un but d'assistance mutuelle lorsque l'exploitation de la résidence sert l'intérêt des membres dirigeants de l'organisation [...]. IV. Activité accessoire L'exercice de certaines activités commerciales liées à l'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médico-sociaux (par exemple l'exploitation d'une cafétéria ou d'un kiosque) ne nuit pas à l'exonération fiscale pour autant que cette activité ne soit que subsidiaire au but principal du home et que les éventuels bénéfices qui en résultent soient affectés à la poursuite du but principal. Le jeu de la libre concurrence doit également être respecté. V. Appartements / résidences pour personnes âgées La construction, l'administration et la location d'appartements / résidences pour personnes âgées peuvent également être conciliées avec la notion de service public (cf. StE 1984 LU B 14 no 3) lorsque sur la base des dispositions légales cantonales et des critères supplémentaires détaillés sous chiffre 2 [recte chiffre II.], l'exploitation respecte les critères de service public ou qu'elle sert à remplir des tâches similaires. Les habitations concernées doivent de plus être conçues de manière appropriée pour répondre aux nécessités de personnes âgées et les fonds engagés dans ce but ou ceux réalisés doivent revenir aux résidents. Les membres responsables de l'organisation ou des personnes proches ne doivent bénéficier d'aucun traitement de faveur lors de la location ou de l'utilisation de telles résidences.

### **E. 3.3**

Quant à la jurisprudence, elle fait ressortir en particulier les cas suivants: - L'arrêt déjà cité du 20 juin 1986 (ATF 112 Ib 20) concernait un établissement de droit public cantonal au sens de l'art. 59 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) qui était propriétaire d'immeubles et qui louait des appartements à des conditions sensiblement plus favorables que celles pratiquées sur le marché libre, permettant ainsi aux locataires à revenus modestes de trouver un logement à des conditions acceptables, excluant tout élément de spéculation. Il s'agissait, en lien avec l'application de l'art. 16 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1949 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD), abrogé au 1er janvier 1995, de déterminer si les biens de la Fondation concernée étaient effectivement employés à l'accomplissement d'un service public.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a considéré, en opposition à l'avis de l'administration fiscale, qu'on ne pouvait assimiler une telle Fondation aux entreprises privées, propriétaires d'immeubles soumis au régime HLM/HCM [mécanisme de réduction de loyers en fonction du revenu modeste des locataires, par le biais d'une subvention de l'Etat]. En effet, contrairement à la situation de telles entreprises privées, les statuts de la Fondation assuraient le maintien de l'exploitation des appartements sous forme d'habitations à loyers modérés et garantissaient une affectation durable au but d'intérêt public recherché. En outre, à la différence des entreprises privées, la Fondation ne pouvait procéder à aucune distribution de ses revenus, mais devait obligatoirement les affecter au but d'intérêt public qui lui était assigné (art. 5 lettre e en relation avec l'art. 2 des statuts). Sur cette base, il a été retenu que l'exonération devait en principe être accordée, la

cause étant toutefois renvoyée à l'autorité de première instance pour qu'elle examine en détail si les différents immeubles de la Fondation étaient effectivement affectés au service public en question, notamment en examinant si ces immeubles comprenaient des locaux commerciaux ou des appartements de luxe et si, le cas échéant, les revenus qu'ils procuraient pouvaient encore être considérés comme étant affectés indirectement au but poursuivi. - Dans un arrêt du 28 octobre 1988 (ATF 114 Ib 277), le Tribunal fédéral a examiné le cas d'une Fondation de droit privé qui visait à construire des habitations de haute qualité à des prix modérés. Il a d'abord relevé (consid. 3c) que l'encouragement à la construction de logements, plus particulièrement de logements sociaux, faisait partie des devoirs de l'Etat depuis des dizaines d'années. Ainsi, les communes, avec le soutien des cantons et de la Confédération, avaient construit elles-mêmes et soutenu la construction de logements en faveur des familles, des personnes à revenu modeste, âgées, invalides ou dépendantes. Se référant à l'ATF 112 Ib 20 précité, il a ensuite confirmé que cette activité poursuivait un but de service public et qu'elle pouvait être exonérée à ce titre lorsqu'elle était exercée par des communes ou des corporations ou établissements publics. Par contre, tel n'était pas forcément le cas pour des personnes morales de droit privé. S'agissant plus particulièrement des sociétés de construction, elles défendaient également leurs propres intérêts en investissant leur capital dans la création de logements sociaux. Il en allait de même des coopératives d'habitation qui, en réalisant des logements, permettaient de les mettre à disposition de leurs membres. Sur cette base, le Tribunal fédéral a retenu dans le cas particulier que l'exonération de la Fondation concernée ne se justifiait pas, son activité dépendant des intérêts personnels et directs d'un groupe économique qui lui était proche. - S'agissant plus particulièrement de l'offre de logements en faveur des personnes âgées, le Tribunal administratif du Canton de Lucerne a traité dans un arrêt du 3 avril 1984 (StE 1984 B14 n. 3), auquel se réfère les Indications pratiques CSI 2008 (chiffre V.; voir ci-dessus consid. 3.2), le cas d'une commune bourgeoise qui louait des appartements protégés (« Alterswohnungen ») aux bourgeois retraités. Le Tribunal a en particulier considéré que des solutions de logement adaptées aux besoins constituaient une part importante et incontournable des prestations en faveur des personnes âgées (« Altershilfe »). Il a par ailleurs constaté que les appartements en question correspondaient à une forme typique de logements adaptés aux personnes âgées. Plus spécifiquement, leur situation, leur équipement et les services mis à disposition permettaient à celles-ci de continuer à vivre dans leur propre ménage et ainsi de retarder l'éventualité d'une entrée dans un établissement médico-social. En

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 conséquence, cette activité constituait un service public et la commune bourgeoise devait être exonérée. - Enfin, dans un arrêt plus récent du 25 juin 2015 (CDP.2013.207, RJN 2015 p. 340), le Tribunal cantonal neuchâtelois a examiné la situation d'une Fondation de droit privé qui avait un double but, soit d'une part la construction, la location et la gestion d'immeubles destinés à des personnes âgées ou avec un handicap et, d'autre part, la construction d'immeubles collectifs dont le revenu permettrait d'abaisser les charges des immeubles réservés aux personnes âgées ou avec handicap. Dans son examen de la cause sous l'angle du service public (consid. 5), le Tribunal a exposé les bases légales cantonales de politique du logement en lien avec la construction de logements à loyer modéré, avant de constater que dans le cas particulier l'implication concrète des pouvoirs publics communaux consistait en un soutien au plan d'affectation concernant les constructions projetées. Par contre, il n'était en particulier pas établi qu'ils collaboraient à la réalisation des appartements en question, de telle sorte qu'il

n'était pas possible de retenir que la Fondation exerçait des activités de service public.

### **E. 3.4**

Dans le cas particulier, la recourante est une personne morale de droit privé qui a pour but principal la gestion et l'exploitation d'une résidence pour seniors. Il est évident que cette activité pourrait être exercée à des fins lucratives puisqu'elle implique la perception de loyers auxquels s'ajoute une rémunération pour les services mis à disposition des locataires. A cet égard, le constat que les statuts de la recourante prévoient expressément à leur art. 1 qu'elle a un but idéal n'est pas suffisant pour exclure une telle hypothèse. Pour conclure à l'existence d'un but de service public, dans la ligne tracée par la Circulaire AFC n° 12, les Indications pratiques CSI 2008 et la jurisprudence rappelée ci-dessus, il faut dès lors examiner d'abord si l'activité en question correspond à une tâche relevant de la fonction publique et ensuite si elle est effectivement basée soit sur un acte chargeant la recourante d'exécuter une telle tâche, soit à tout le moins sur une collaboration étroite avec une collectivité publique exerçant une certaine surveillance.

#### **E. 3.4.1**

La législation fribourgeoise ne contient pas de règle chargeant directement le canton ou les communes de mettre à disposition des seniors ayant conservé leur autonomie des appartements en location avec services adaptés. En particulier, il n'existe pas de loi cantonale sur le logement complétant dans ce sens la loi fédérale du 21 mars 2003 encourageant le logement à loyer ou à prix modérés (loi sur le logement, LOG, RS 842). De tels appartements ne sont pas non plus visés par la loi du 12 mai 2016 sur les prestations médico-sociales (LPMS; RS 820.2) qui, s'agissant du logement des seniors, est axée sur les EMS, soit les institutions de santé admises à pratiquer à la charge de l'assurance obligatoire des soins (voir art. 8 al. 1 LEMS), ainsi que sur les habitations communautaires assimilées qui assurent en particulier la prise en charge des soins 24 heures sur 24 grâce à du personnel d'un EMS (voir art. 8 al. 3 LEMS). La loi fribourgeoise du 12 mai 2016 sur les seniors (LSen; RSF 10.3) n'attribue pas non plus directement au canton ou aux communes la tâche de mettre sur le marché des appartements spécialement adaptés aux seniors. Il n'en demeure pas moins que dans une liste de mesures à prendre par l'Etat, l'art. 5 LSen mentionne celles visant à promouvoir le développement d'une offre d'habitat adaptée aux besoins

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 des seniors (let. d, première partie). Par ailleurs, sous le titre « Aides financières », l'art. 7 al. 2 let. b LSen prévoit notamment la possibilité pour l'Etat de mandater des organismes privés pour développer l'offre de prestations notamment dans le domaine des logements adaptés aux besoins des seniors. C'est également dans cette ligne que s'inscrit le Concept Senior+ approuvé par le Conseil d'Etat le 24 mars 2015 ([www.fr.ch](http://www.fr.ch), rubrique « la politique cantonale en faveur des seniors », consulté à la date du jugement) qui relève notamment que l'aménagement de l'habitat est d'une importance centrale pour le maintien de l'autonomie des personnes âgées et qu'il ne s'agit pas de réfléchir uniquement en termes de logements sans obstacles, mais également en lien avec l'environnement social, notamment en ce qui concerne l'habitat intergénérationnel. Quant aux tâches des communes en faveur des seniors, l'art. 4 LSen énonce notamment que celles-ci doivent, dans les cinq ans suivant l'entrée en vigueur de la loi, définir dans un concept et selon les besoins de la population les mesures qu'elles entendent mettre en œuvre, en complément des mesures de l'Etat, pour contribuer à atteindre les buts de la LSen, soit veiller à intégration des seniors dans la société, à la reconnaissance de leurs

besoins et de leurs compétences, ainsi qu'au maintien de leur autonomie.

#### **E. 3.4.2**

Il ressort de ce qui précède que le cadre législatif fribourgeois n'attribue certes pas aux communes la tâche de mettre à disposition des seniors ayant conservé leur autonomie des appartements en location avec services adaptés, mais qu'il appartient néanmoins à celles-ci de mettre en œuvre des mesures complémentaires aux mesures cantonales, ayant notamment pour but de maintenir l'autonomie des seniors. Dans ce sens, l'achat, la rénovation et la transformation d'un bâtiment historique du centre de la commune concernée, pour un coût total de CHF 11.4 millions, afin de réaliser un ensemble multifonctionnel comprenant notamment 27 petits appartements destinés à des seniors (voir [www.C.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](http://www.C._____.ch), [...], consulté à la date de l'arrêt), doit être considéré comme une mesure favorisant l'autonomie de cette catégorie de la population au sens de ce qui précède. Le fait que la Commune concernée n'ait pas encore adopté de concept de mesures complémentaires à celles de l'Etat, au sens de l'art. 4 LSen, n'y change rien. Il en va de même de l'activité consistant à louer ces petits appartements créés par la Commune dans l'immeuble en question, abritant également d'autres activités favorisant les relations sociales intergénérationnelles, et à fournir par ailleurs aux locataires plusieurs services, soit essentiellement la mise à disposition d'un « salon d'étage » avec petite cuisine, le nettoyage des appartements, le service de literie, le nettoyage du linge, une visite quotidienne, ainsi qu'une forme de pension complète comprenant tous les repas, celui de midi et celui du soir étant servis dans le restaurant situé dans le bâtiment (voir dossier administratif, « dossier de présentation destiné à l'Office de l'assurance invalidité du canton de Fribourg en vue d'établir une convention de prestations pour des mesures de réinsertion », transmis au Service cantonal des contributions le 22 mars 2017). La Commune, par l'achat et la transformation d'un bâtiment qu'elle met à disposition de la recourante, est à l'origine même de la création et de l'activité de celle-ci. La Commune entretient par ailleurs des relations étroites avec la recourante, fondées notamment sur un contrat de location détaillé (voir dossier administratif) mentionnant expressément l'affectation des locaux à l'accueil de personnes âgées autonomes (Seniors+) ainsi que sur un cahier des charges évolutif et non exhaustif, adaptable aux missions déployées par l'Association avec l'accord de la Commune (art.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15

#### **E. 3.4.3**

Dans le sens des indications pratiques CSI 2008 (en particulier chiffres II. et V.), les éléments qui précèdent permettent de conclure qu'en mettant à disposition de seniors ayant conservé leur autonomie des appartements en location avec services adaptés, la recourante accomplit une tâche de service public exercée de concert avec la Commune, celle-ci y contribuant elle-même largement en lui louant des locaux acquis et transformés à cet effet, en étant prête à adapter le loyer en fonction des circonstances (voir art. 4 du contrat de location) et en déléguant des représentants au sein du comité. Sur ce dernier point, on peut encore relever que la position du Service cantonal des contributions, qui semble admettre qu'une surveillance ne peut être considérée comme effective que si la collectivité publique dispose de la majorité des voix au comité, est trop stricte. Une représentation minoritaire peut être suffisante pour assurer une surveillance, d'autant plus lorsque, comme en l'espèce, le comité est composé en majorité de membres d'une autre association gérant notamment

un centre de formation professionnelle et sociale, elle-même exonérée à raison de son but (Association E. \_\_\_\_\_, voir [www.fr.ch/rc](http://www.fr.ch/rc)). L'existence d'une tâche de service public est confirmée par les constats que la recourante loue les appartements en question à des loyers modérés, correspondant aux normes fixées en matière de prestations complémentaires, qu'elle permet ainsi à des personnes âgées autonomes de continuer à vivre dans leur propre ménage et ainsi de retarder l'éventualité d'une entrée dans un établissement médico-social, qu'elle ne privilégie pas ses propres membres dans l'attribution des logements et que les membres du comité perçoivent une indemnité de séance dont le montant est relativement réduit, correspondant à un défraiement (art. 19 des statuts). Eu égard à ces éléments, le fait que certaines tâches de gestion des appartements soient déléguées à un tiers, soit une régie immobilière, n'a par ailleurs pas d'incidence sur la qualification de l'activité de la recourante en tant que service public. Enfin, contrairement à ce que semble soutenir le Service cantonal des contributions en référence à la doctrine (voir décision sur réclamation, p. 4 in fine) et à l'arrêt précité du 25 juin 2015 du Tribunal cantonal neuchâtelois (voir observations du 31 octobre 2017), il faut rappeler qu'une exonération en lien avec une tâche de service public n'est pas d'emblée exclue dans les cas où la personne morale concernée exerce une activité lucrative. Ce qui est au contraire déterminant, c'est de vérifier si la poursuite du but de service public prime la recherche d'un bénéfice, empêchant ainsi au moins en partie la personne morale concernée d'être compétitive (voir consid. 3.1. in fine). Or, tel est le cas en l'espèce, la recourante devant accomplir son activité dans le cadre de conventions conclues avec la Commune, en respectant notamment plusieurs exigences en lien avec le choix des locataires (seniors autonomes), le prix des loyers (compatibilité avec les normes appliquées en matière de prestations complémentaires) et l'utilisation d'une partie des locaux ouverte au public. Il en résulte qu'elle ne se trouve pas en situation de libre concurrence avec d'autres acteurs du marché, de telle sorte que le principe de neutralité concurrentielle ne s'oppose pas à une exonération de la tâche de service public qu'elle accomplit en gérant une résidence pour seniors avec services adaptés.

#### **E. 4**

Une fois admis que les deux buts statutaires effectivement poursuivis par la recourante, soit la location d'appartements avec services adaptés aux seniors et l'emploi de collaborateurs à des fins

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 de réinsertion professionnelle correspondent en l'espèce tous deux à un service public, il reste à examiner la question de l'exploitation du restaurant. Le restaurant de A. \_\_\_\_\_ sert d'abord de lieu de repas du midi et du soir pour les habitants des appartements mis en location par la recourante. Son ouverture au public doit ensuite permettre de favoriser les contacts avec d'autres personnes – seniors ou plus jeunes – ou des familles fréquentant les autres espaces situés à l'intérieur et autour du bâtiment (voir [www.C.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](http://www.C._____.ch), [...]: ludothèque, jardins de 3'100 m<sup>2</sup>, chapelle consacrée, salle de musique de 100 m<sup>2</sup>, aumônerie). Par ailleurs, l'activité de restauration permet également l'emploi de personnes en réinsertion professionnelle. Elle favorise ainsi sous plusieurs angles l'échange intergénérationnel. Enfin, elle n'est pas en premier lieu orientée vers l'obtention d'un gain (voir recours p. 6). Au regard des principes posés en particulier par les lignes directrices CSI 2008, les constats qui précèdent permettent d'admettre que l'activité du restaurant est en lien direct avec les buts statutaires de la recourante, relevant tous deux du service public, et qu'elle est subsidiaire à ceux-ci. Quant à un éventuel bénéfice réalisé, en l'absence de distribution autorisée par les statuts, il serait

forcément réaffecté aux deux buts statutaires. Dans ces conditions, l'exploitation du restaurant ne s'oppose pas à ce que la recourante se voit reconnaître dans son ensemble un but de service public.

## **E. 5**

La recourante poursuivant des buts de service public au sens de l'art. 56 let. g LIFD, elle doit être exonérée de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts, sans qu'il soit nécessaire d'examiner la cause sous l'angle de l'utilité publique. 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 ses buts de service public, au sens de l'art. 56 let. g LIFD.

### **E. 5.1**

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).

### **E. 5.2**

La recourante agissant par elle-même, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens. Impôt cantonal (604 2017 92)

## **E. 6**

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. L'argumentation développée en relation avec l'art. 56 let. g LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent dès lors être reprises.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera admis, la décision attaquée annulée et la recourante mise au bénéfice d'une exonération à raison de ses buts de service public, au sens de l'art. 97 let. g LICD.

### **E. 6.1**

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.

### **E. 6.2**

La recourante agissant par elle-même, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens. la Cour arrête:  
I. Impôt fédéral direct (604 2017 91)

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