

# **NE\_GERICHTE CDP.2013.207 vom 25. Juni 2015**

NE Tribunal cantonal, 2015-06-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2013.207](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.207)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2013.207 du 25 juin 2015

IT: NE\_GERICHTE CDP.2013.207 del 25 giugno 2015

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence (cf. infra, cons. 2a), il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Pour les mêmes motifs, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF précité, cons. 1.3.1).

### **E. 3**

a) Selon l'article 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. Sur la base de l'article 23 al. 1 let. f LHID, dont le contenu est identique – sous réserve de l'extension à l'impôt sur le capital, qui n'est pas prélevé au niveau fédéral –, les cantons ont repris une telle exonération dans leurs lois sur les impôts directs, à l'article 81 let. f LCdir pour le canton de Neuchâtel. Les dispositions de droit fédéral et de droit cantonal ayant la même teneur, leur interprétation doit être la même selon le principe de l'harmonisation fiscale verticale. Partant, les règles jurisprudentielles dégagées de l'application de la législation fédérale sont transposables en droit neuchâtelois (cf. arrêt du TF du 26.08.2010 [2C\_70/2010] cons. 3.1). b) Pour veiller à l'application uniforme de la LIFD en matière d'exonération de personnes morales, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a codifié sa pratique dans une circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56 let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56 let. h LIFD; ci-après la circulaire n° 12). Une circulaire ne fait toutefois que codifier une pratique et ne dispense pas l'autorité de procéder à un examen détaillé du cas d'espèce. La Conférence suisse des impôts, par son groupe de travail Exonérations, a promulgué deux documents intitulés "Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales/Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels / Déductibilité des libéralités" du 18 janvier 2008 (abrégées ci-après Informations pratiques 2008) et "Exposé sur l'exonération, plus particulièrement la déductibilité de dons bénévoles et la réserve de modification du but, en relation avec le droit des fondations révisé" du mois d'août 2010. Bien que ces documents ne lient pas le juge, tout comme les circulaires de l'AFC (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, ZH

2008, § 2 n o 7) , ils reflètent une approche uniforme d'une constellation de faits et permettent aux administrations fiscales fédérale et cantonales d'assurer une unité de pratique en rapport avec une situation concrète. Le juge ne s'écartera pas sans motifs justifiés de la solution qu'ils préconisent.

#### **E. 4**

Les "Informations pratiques 2008" traitent sous chiffre 3 de l'exonération des homes pour personnes âgées, pensions et homes médico-sociaux. Elles postulent que l'accueil de personnes âgées, dans des pensions et homes médico-sociaux ou dans des appartements ou résidences pour personnes âgées, représente une tâche sociale et que l'exonération doit être fondée sur le but de "service public", par exemple parce que des collectivités publiques soutiennent ces institutions. Même lorsque les dispositions légales cantonales n'attribuent pas un caractère de service public à ces activités, le caractère de "service public" peut être reconnu si l'institution agit sur la base d'un mandat de prestations établi par la commune, si celle-ci assume une importante participation 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. Selon les "Informations pratiques 2008", en principe, des buts lucratifs et d'assistance mutuelle ne peuvent être poursuivis simultanément. Un excédent éventuel de recettes doit être réinvesti, la constitution de fonds propres exagérés n'est pas autorisée. Pour les appartements / résidences pour personnes âgées, les fonds engagés pour répondre aux besoins de personnes âgées ou ceux qui sont réalisés doivent revenir aux résidents. L'indemnisation des organes dirigeants suit les mêmes règles que pour les autres fondations de service ou d'utilité publique.

#### **E. 5**

ci-dessus. Dans la mesure où la législation cantonale réserve elle-même la possibilité de moduler le type d'appartements par région, ou d'en offrir un certain nombre à des prix bas, on ne peut dire a priori que le fait de limiter l'accès aux résidents de certaines communes de X., qui constituent un bassin de population non négligeable pour le canton, peut faire obstacle à une exonération. C'est donc à juste titre que l'intimé a admis, dans la décision sur réclamation, que la nouvelle teneur des statuts de la recourante sur le cercle de ses bénéficiaires n'excluait pas l'octroi d'une exonération, ceci d'autant plus que le nombre de places sera limité par la taille de l'établissement. Celle-ci est fonction de la surface du terrain disponible et des servitudes qui grèvent les parcelles, en sus des contraintes du plan d'aménagement spécial.

Pour se prononcer sur l'exonération, un élément déterminant sera toutefois le niveau des loyers pratiqués, puisque les "Informations pratiques 2008" ne reconnaissent pas les prestations luxueuses comme relevant de la pure utilité publique et qu'il n'y a guère de raison d'intérêt public à ce qu'un établissement de haut niveau, réservé à une clientèle fortunée, soit favorisé par rapport à d'autres établissements plus modestes généralement gérés par les pouvoirs publics. Comme dit ci-dessus, la politique cantonale du logement réserve les aides de la LAL2 à la construction de logements à loyer modéré en faveur des personnes âgées selon les normes des prestations complémentaires. Il ne ressort ni du Rapport ni du dossier pour quelles raisons le "projet à X." (pour autant qu'il s'agisse de celui de la recourante) serait déjà à ce stade réputé ne pas répondre aux critères de la couverture des charges par les loyers et du réinvestissement obligatoire de tout rendement dans la

structure. Le second critère en tous les cas serait couvert par les statuts de la recourante. Quant au premier, force est de reconnaître qu'il n'est pas possible de se déterminer sur ce point en l'état de développement du projet.

c) Enfin et quand bien même toutes les conditions d'exonération seraient remplies par un projet visant à mettre à disposition des appartements à des personnes âgées ou avec un handicap, au sens de l'article 3 let. c des statuts de la recourante, la poursuite de l'autre activité consistant en la construction d'immeubles collectifs, dans des conditions relevant du marché, selon l'article 3 let. d des statuts, ferait obstacle à un traitement préférentiel. La recourante soutient qu'il s'agit d'un but subsidiaire qui ne constitue qu'un accessoire à son but principal (let. c), mais ce n'est pas ce qui ressort du dossier. Selon le rapport justificatif "Plan spécial (PS) Place A., ch. B4.1, p. 8/20 élaboré par la Commune de Y. les terrains visés sont découpés en trois zones: le secteur A prévoit l'affectation d'une parcelle de 11'638 m<sup>2</sup> propriété de la recourante à la zone mixte, secteur destiné à l'habitation pour personnes âgées ou avec handicap, mais également à l'habitation collective et/ou individuelle et les activités de service y sont autorisées; le secteur B, qui comprend deux autres biens-fonds appartenant à la recourante, pour 4'418 m<sup>2</sup>, est également affecté à la zone mixte, avec les mêmes caractéristiques que le secteur A; l'habitat individuel est autorisé dans les secteurs A et B afin de pouvoir éventuellement proposer un ou plusieurs immeubles comprenant chacun 3 grands logements, mais il n'est pas envisagé d'ouvrir ces secteurs à la construction de maisons individuelles de type villa.

Il ressort de ces pièces que le projet dans lequel investit actuellement la recourante ne porte pas uniquement sur l'accueil de personnes âgées ou handicapées, domaine pour lequel une exonération pourrait entrer en ligne de compte en raison d'une tâche d'utilité publique au sens du droit fiscal, mais également sur des activités tierces pour lesquelles la recourante et ses partenaires seront actifs dans la construction et la location comme n'importe quel propriétaire ou entreprise privés, voire promoteurs.

Il peut sembler paradoxal que la recourante, dont le projet vise une mixité générationnelle qui est un des objectifs visés par la politique du logement pour les personnes âgées, soit pénalisée quant au soutien qu'elle demande aux pouvoirs publics. Ceci démontre que dans un cas concret, il convient d'accorder une importance accrue à l'exigence de loyers modérés posée par le canton pour différencier un projet d'utilité publique d'un projet financé par des fonds privés et répondant aux principes d'une économie de marché. L'intention déclarée de la recourante de réaliser un bénéfice, même destiné à financer des logements abordables pour des personnes âgées ou handicapées, exclut l'exonération, à tout le moins pour cette partie de son activité.

Ceci étant, il convient encore d'examiner si les autres conditions de l'exonération sont remplies, notamment la rémunération des membres du conseil de fondation, que l'intimé juge excessive, et la concurrence avec d'autres acteurs économiques. La Cour de céans limitera son appréciation sur ces points aux éléments qui ressortent du dossier.

8. La Cour de droit public a précisé la condition de désintéressement des membres d'un conseil de fondation dans un arrêt récent (jugement du 11.07.2014, CDP.2014.184) dans les termes suivants :

" S'agissant plus particulièrement du désintéressement des membres d'un conseil de fondation, la CSI distingue, dans ses informations pratiques du 18 janvier 2008, entre l'activité ordinaire et celle qui excède l'activité ordinaire. Elle pose le principe que l'activité

ordinairement déployée en tant que membre d'un conseil de fondation procède du principe du bénévolat. Cela signifie que seuls les frais effectifs, les dépenses en espèces et les frais de déplacement peuvent être indemnisés. De modestes jetons de présence peuvent également être admis au regard du principe de bénévolat. Ceux-ci ne doivent toutefois pas dépasser les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues. En revanche, lorsqu'un membre d'un conseil de fondation 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 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 désintéressement, dès lors que la fondation devrait recourir aux services de tiers ou accomplir lesdites tâches par l'intermédiaire d'une agence commerciale, lesquels devraient de toute façon être indemnisés conformément au tarif professionnel applicable en la matière en fonction de la nature du patrimoine à gérer (portefeuille de titres, immeubles). La CSI souligne que les dédommagements fixes pour les membres d'un conseil de fondation, du moment qu'ils excèdent le montant des frais effectifs, sont incompatibles avec une exonération fiscale.

Le secrétariat général du Département fédéral de l'intérieur, en sa qualité d'autorité fédérale de surveillance des fondations, part quant à lui du principe que l'activité au sein d'un conseil de fondation est bénévole, à l'exception du remboursement de frais effectifs et de débours. Il admet qu'à titre exceptionnel, le versement d'indemnités raisonnables à certains organes d'une fondation reconnue d'utilité publique peut être toléré pour des prestations qui prennent beaucoup de temps et sont exécutées par des membres du conseil de fondation en plus du travail habituel (par ex. élaboration de concepts, projets, tâches de direction dans certains cas, etc.). Il souligne qu'en revanche, la pratique actuelle en matière de fiscalité ne prévoit pas le versement d'indemnités déterminées d'avance aux organes, que ce soit sous la forme de forfaits, d'honoraires ou de jetons de présence (Département fédéral de l'intérieur, Secrétariat général GS-EDI, Guide pratique pour la fondation, novembre 2010)."

Ces considérations sont pertinentes dans le présent cas. Le Service intimé a considéré dans sa décision du 18 mars 2013 et dans sa décision sur réclamation que les membres du comité directeur de la recourante étaient rémunérés pour leur activité, ce qui allait à l'encontre du principe de l'activité désintéressée à mesure que leur indemnisation excédait les frais effectifs. La recourante a objecté que selon les Informations pratiques 2008, de modestes jetons de présence étaient admissibles, à condition qu'ils ne dépassent pas les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues. Elle a considéré qu'un montant annuel de l'ordre de 20'000 francs pour la participation de 30 à 40 séances annuelles impliquait la remise d'une indemnité forfaitaire d'environ 100 francs par séance, montant comprenant les frais effectifs ainsi que les jetons de présence. Par comparaison, la recourante se réfère aux indemnités de présence aux séances du Grand Conseil neuchâtelois, par 100 francs, puis 200 francs dès le 30 octobre 2012. Elle considère que l'activité des députés pour laquelle cette indemnisation est versée correspond à l'exercice d'une tâche publique bénévole analogue.

Cette appréciation ne peut pas être retenue. Il sied de relever tout d'abord qu'aux termes mêmes de la loi d'organisation du Grand Conseil du 30 octobre 2012 (OGC), les membres et membres suppléants du Grand Conseil sont indemnisés pour le travail effectué en faveur de la collectivité (art. 327 al. 1 OGC), ces indemnités visant notamment à permettre aux

élus de dégager le temps nécessaire à l'exercice de leur mandat et à couvrir les frais liés à leur fonction. L'indemnité de présence est de 100 francs lorsque la séance dure moins de deux heures (art. 328 al. 3 OGC), couvrant le temps passé à la préparation de la séance. L'indemnité de présence est augmentée ou complétée dans différentes hypothèses (art. 329 à 331 OGC). Les frais de déplacement sont indemnisés en sus (art. 332 à 337 OGC). Il est vrai que l'indemnité touchée par les membres et membres suppléants du Grand Conseil neuchâtelois peut paraître modeste en regard de ce dont bénéficient les députés d'autres cantons. Par ce montant, le législatif cantonal a toutefois expressément voulu rémunérer ses membres pour le temps consacré à leur tâche, et non pas seulement les indemniser. Le montant en cause, comparé à la rémunération d'une partie de la population neuchâteloise, est dans une fourchette moyenne de revenus. On ne saurait donc assimiler cette rémunération à un défraiement. Par ailleurs, rien n'établit qu'un mandat au Grand Conseil puisse être assimilé à une activité bénévole, si ce n'est par l'engagement personnel qu'il requiert et qui n'est pas nécessairement rémunéré à concurrence du revenu que l' élu pourrait réaliser dans une autre activité. Les tâches d'un membre du Grand Conseil excèdent en outre largement le cadre de celle d'un membre du comité directeur de la recourante, que ce soit par l'ampleur des domaines traités ou la durée des séances. Pour admettre un désintéressement, il faudrait par ailleurs que toute l'activité effectivement déployée ait été dans l'intérêt de la recourante, et ceci mesuré à l'aune d'une certaine économicité. Pour l'année 2009 citée dans la réclamation (mais les chiffres sont demeurés les mêmes ultérieurement selon les comptes au dossier), le conseil de fondation paraît avoir consacré un nombre élevé de séances, à cinq membres, pour une activité consistant essentiellement en la gestion de ses avoirs (sur des comptes bancaires) et le suivi de un ou plusieurs mandats confiés à des architectes pour la viabilisation future du terrain de la fondation. Même si le dévouement des membres du conseil à la cause de la Fondation n'est pas mis en doute, la rémunération pour leur activité effective, telle qu'elle ressort du dossier, est suffisamment importante pour que la condition de désintéressement ne soit pas remplie.

En ce qui concerne la concurrence avec d'autres acteurs du même secteur économique, soit la mise sur le marché d'immeubles destinés à la location et présentant, pour certains, des caractéristiques spécifiques, force est de constater que la recourante agit en concurrence directe avec les acteurs immobiliers classiques du marché neuchâtelois. Tel est manifestement le cas de son but subsidiaire correspondant à l'article 3 let. d de ses statuts, mais également de son but de construire, de louer et de gérer des immeubles destinés à des personnes âgées ou avec handicap selon l'article 3 let. c de ses statuts. L'octroi d'une exonération fiscale en faveur de la recourante serait contraire à la neutralité fiscale envers les nombreux homes ou institutions qui interviennent de manière privée dans ce secteur d'hébergement ou de soins (pour la let. c de l'art. 3) ou dans la mise à disposition d'objets locatifs par des acteurs économiques privés (pour la lettre d).

C'est donc à juste titre que l'intimé a refusé pour ces deux motifs également l'exonération de la recourante et la déductibilité des dons qui lui seraient faits.

9. Le recours est rejeté et la décision sur réclamation du 3 juillet 2013 est confirmée. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure (art. 47 al. 1 LPJA), qui sont compensés par son avance de frais. Il n'y a pas lieu à allocation de dépens (art. 48 al. 1 LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1.Rejette le recours.

2.Met à la charge de la recourante les frais de procédure par 770 francs, montant compensé par son avance de frais.

3.N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 25 juin 2015

1Seuls sont exonérés de l'impôt:

a. la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;

b. le canton et ses établissements dans les limites fixées par le droit cantonal;

c. les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;

d. les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;

e. les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance chômage, d'assurance maladie, d'assurance vieillesse et d'assurance invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires;

f. les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. 1Des 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;

g. les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts;

h. 2les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'art. 2, al. 1, de la loi du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte<sup>3</sup>, pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services;

i. 4les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la let. d ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la let. e, exonérées de l'impôt;

j. 5les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération.

3Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation.

4Les personnes morales mentionnées à l'al. 1, let. d à g et i, sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers. Les dispositions relatives aux biens acquis en emploi (art. 8, al. 4), aux amortissements (art. 10, al. 1, let. a), aux provisions (art. 10, al. 1, let. b) et à la déduction des pertes (art. 10, al. 1, let. c) s'appliquent par analogie.<sup>7</sup>

1Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1erjanv. 2006 (RO20054545;FF200374257463).2Nouvelle teneur selon le ch. II 8 de l'annexe à la LF du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, en vigueur depuis le 1erjanv. 2008 (RO20076637;FF20067603).3RS192.124Introduite par le ch. II 7 de l'annexe à la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20065379;FF20055993).5Introduite par le ch. II 11 de la LF du 20 mars 2009 sur la réforme des chemins de fer 2, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20095597;FF20052269,20072517).6Abrogé par le ch. II 11 de la LF du 20 mars 2009 sur la réforme des chemins de fer 2, avec effet au 1erjanv. 2010 (RO20095597;FF20052269,20072517).7Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20065379;FF20055993).

Sont exonérés de l'impôt:

- a. la Confédération et ses établissements;
- b. les cantons et leurs établissements;
- c. les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements;
- d.1les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération;
- e. les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui ont avec elles des liens étroits, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;
- f. les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance chômage, d'assurance maladie, vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires;
- g. les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.2Des 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;

h.3 les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts;

i.4 les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'art. 2, al. 1, de la loi du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte<sup>5</sup>, pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services;

j.6 les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la let. e ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la let. f, qui sont exonérées de l'impôt.

1 Nouvelle teneur selon le ch. II 10 de la L du 20 mars 2009 sur la réforme des chemins de fer 2, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2010

(RO200955975628; FF20052269, 20072517). 2 Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2006

(RO20054545; FF200374257463). 3 Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 1998

(RO1998669; FF1997II 1058). 4 Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la L du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2008

(RO20076637; FF20067603). 5 RS192.126 Introduite par le ch. II 6 de l'annexe à la L du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2007

(RO20065379; FF20055993).

## **E. 6**

Il convient ensuite d'examiner si la recourante peut se prévaloir d'une activité exercée dans un cadre de pure utilité publique. La teneur même de la loi exclut à cet égard des activités mélangées, dont une partie serait désintéressée et l'autre à but lucratif, sous réserve des précisions apportées ci-dessous. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de but de pure utilité publique suppose la poursuite d'une activité d'intérêt général, un cercle de destinataires illimité, le désintéressement de l'institution et de ses membres, l'affectation irrévocable et exclusive des fonds ainsi que l'absence d'activité économique avec but lucratif ou d'assistance mutuelle. Une activité est reconnue d'intérêt général si elle mérite d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Cela ne signifie 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. Ce sont notamment les buts de bienfaisance, d'assistance, scientifiques, culturels, mais également de protection du patrimoine et d'écologie ( Urech , Commentaire LIFD, Yersin/Noël éd., Bâle 2008, n° 60 ss ad art. 56 LIFD et les références citées). Le cercle illimité des destinataires implique que la personne morale exonérée exerce ses activités au bénéfice d'une partie indéterminée de la population, et vise donc un cercle ouvert de destinataires potentiels. Le cercle des bénéficiaires peut être limité de par la nature même de l'activité, qui vise en cercle déterminé de personnes (par exemple une institution s'occupant de créer une maison de bienfaisance pour les travailleurs italiens), mais ne peut être limité à une famille, au personnel d'une entreprise, etc. Il peut également être restreint par les moyens limités de l'institution, et une limitation géographique ne mettra pas en péril la qualification de l'activité de pure utilité publique ( Urech , op. cit. n o 64 ss). Le désintéressement implique

un sacrifice au profit de tiers dans l'intérêt de la communauté. Les membres dirigeants de l'institution seront tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs ( Urech , op. cit. n o 67 avec référence citée). En plus de l'affectation irrévocable et exclusive des fonds, l'entité doit se caractériser par une absence d'activité économique avec but lucratif ou d'assistance mutuelle. Il y a activité lucrative 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. L'exonération d'une entreprise commerciale serait au demeurant contraire au principe de la neutralité économique, quand bien même elle se consacrerait exclusivement à un but exonéré ou qu'elle affecterait l'entier du bénéfice à ce but, de telles entreprises devant être traitées fiscalement comme celles qui ne poursuivent pas un but désintéressé. L'exercice d'une activité lucrative n'exclut pas d'office l'exonération de l'article 56 let. g pour autant qu'elle reste annexe ou que les buts de pure utilité publique soient placés au premier plan ( Urech , op. cit., n o 74s.). Demeure également réservée la possibilité d'obtenir une exonération fiscale partielle lorsque seuls certains buts entrent dans le champ d'application de l'article 56 let. g LIFD ( Urech , op. cit. n o 56).

#### **E. 7**

a) En l'espèce, la recourante expose vouloir orienter ses activités selon deux axes principaux parmi ceux qui ressortent de ses statuts: la construction, location et gestion d'immeubles destinés à des personnes âgées ou avec un handicap et (éventuellement) la construction d'immeubles collectifs dont le revenu permettrait d'abaisser les charges des immeubles réservés aux personnes âgées ou avec handicap. A teneur du dossier, aucune de ces activités n'est actuellement exercée, mais la recourante a investi dans des démarches préalables à l'exécution de ses objectifs, notamment par un avant-projet et la participation à l'élaboration d'un plan d'aménagement spécial au niveau communal. A ce stade de développement du projet, rien ne justifie d'exonérer les activités effectives de la recourante. b) La recourante soutient que la construction et la location d'immeubles à des personnes âgées ou handicapées relèvent de l'intérêt public et répondent à un besoin d'une partie de la population, en invoquant la loi sur la santé cantonale du 6 février 1995 ( LS ). Comme elle le fait valoir, cette loi a notamment pour objectif d'encourager le développement rationnel des organismes médico-sociaux publics et privés et de coordonner leur action de manière à les intégrer dans un système de santé cohérent et d'assurer l'équipement du canton en établissements et institutions adéquats, complémentaires et adaptés aux besoins de la population (art. 4), en collaboration avec les communes et en recourant cas échéant à d'autres structures ou organismes publics ou privés (art. 5). Selon l'article 91 let. c LS , les établissements spécialisés au sens de la loi sont notamment des établissements pour personnes âgées qui revêtent la forme d'appartements pour personnes âgées. Il s'agit d'immeubles ou de parties d'immeubles spécialement aménagés pour loger des personnes âgées en appartements adaptés, sécurisés et protégés (art. 93 al. 1 LS), dont le Conseil d'Etat fixe les exigences architecturales et fonctionnelles (art. 93 al. 2). L'article 93a al. 1 et 2 LS prévoit que le Conseil d'Etat fixe pour chaque région le nombre d'appartements nécessaires et ce conformément à l'article 83 al. 1 LS et que, par région, le Conseil d'Etat peut fixer un minimum d'appartements pour personnes âgées dont le loyer ne doit pas dépasser le montant maximal reconnu par la législation fédérale sur les prestations complémentaires (al. 2). Il faut donc admettre avec la recourante que la construction et la location d'immeubles à des personnes âgées ou handicapées relèvent bien de l'utilité publique, même

si seule une catégorie précise de citoyens y est intéressée. C'est du reste également dans ce sens que s'inscrit la politique cantonale du logement décrite au considérant 5 ci-dessus. Dans la mesure où la législation cantonale réserve elle-même la possibilité de moduler le type d'appartements par région, ou d'en offrir un certain nombre à des prix bas, on ne peut dire a priori que le fait de limiter l'accès aux résidents de certaines communes de X., qui constituent un bassin de population non négligeable pour le canton, peut faire obstacle à une exonération. C'est donc à juste titre que l'intimé a admis, dans la décision sur réclamation, que la nouvelle teneur des statuts de la recourante sur le cercle de ses bénéficiaires n'excluait pas l'octroi d'une exonération, ceci d'autant plus que le nombre de places sera limité par la taille de l'établissement. Celle-ci est fonction de la surface du terrain disponible et des servitudes qui grèvent les parcelles, en sus des contraintes du plan d'aménagement spécial. Pour se prononcer sur l'exonération, un élément déterminant sera toutefois le niveau des loyers pratiqués, puisque les "Informations pratiques 2008" ne reconnaissent pas les prestations luxueuses comme relevant de la pure utilité publique et qu'il n'y a guère de raison d'intérêt public à ce qu'un établissement de haut niveau, réservé à une clientèle fortunée, soit favorisé par rapport à d'autres établissements plus modestes généralement gérés par les pouvoirs publics. Comme dit ci-dessus, la politique cantonale du logement réserve les aides de la LAL2 à la construction de logements à loyer modéré en faveur des personnes âgées selon les normes des prestations complémentaires. Il ne ressort ni du Rapport ni du dossier pour quelles raisons le "projet à X." (pour autant qu'il s'agisse de celui de la recourante) serait déjà à ce stade réputé ne pas répondre aux critères de la couverture des charges par les loyers et du réinvestissement obligatoire de tout rendement dans la structure. Le second critère en tous les cas serait couvert par les statuts de la recourante. Quant au premier, force est de reconnaître qu'il n'est pas possible de se déterminer sur ce point en l'état de développement du projet. c) Enfin et quand bien même toutes les conditions d'exonération seraient remplies par un projet visant à mettre à disposition des appartements à des personnes âgées ou avec un handicap, au sens de l'article 3 let. c des statuts de la recourante, la poursuite de l'autre activité consistant en la construction d'immeubles collectifs, dans des conditions relevant du marché, selon l'article 3 let. d des statuts, ferait obstacle à un traitement préférentiel. La recourante soutient qu'il s'agit d'un but subsidiaire qui ne constitue qu'un accessoire à son but principal (let. c), mais ce n'est pas ce qui ressort du dossier. Selon le rapport justificatif "Plan spécial (PS) Place A., ch. B4.1, p. 8/20 élaboré par la Commune de Y. les terrains visés sont découpés en trois zones: le secteur A prévoit l'affectation d'une parcelle de 11'638 m<sup>2</sup> propriété de la recourante à la zone mixte, secteur destiné à l'habitation pour personnes âgées ou avec handicap, mais également à l'habitation collective et/ou individuelle et les activités de service y sont autorisées; le secteur B, qui comprend deux autres biens-fonds appartenant à la recourante, pour 4'418 m<sup>2</sup>, est également affecté à la zone mixte, avec les mêmes caractéristiques que le secteur A; l'habitat individuel est autorisé dans les secteurs A et B afin de pouvoir éventuellement proposer un ou plusieurs immeubles comprenant chacun 3 grands logements, mais il n'est pas envisagé d'ouvrir ces secteurs à la construction de maisons individuelles de type villa. Il ressort de ces pièces que le projet dans lequel investit actuellement la recourante ne porte pas uniquement sur l'accueil de personnes âgées ou handicapées, domaine pour lequel une exonération pourrait entrer en ligne de compte en raison d'une tâche d'utilité publique au sens du droit fiscal, mais également sur des activités tierces pour lesquelles la recourante et ses partenaires seront actifs dans la construction et la location comme n'importe quel propriétaire ou entreprise privés, voire promoteurs. Il peut

sembler paradoxal que la recourante, dont le projet vise une mixité générationnelle qui est un des objectifs visés par la politique du logement pour les personnes âgées, soit pénalisée quant au soutien qu'elle demande aux pouvoirs publics. Ceci démontre que dans un cas concret, il convient d'accorder une importance accrue à l'exigence de loyers modérés posée par le canton pour différencier un projet d'utilité publique d'un projet financé par des fonds privés et répondant aux principes d'une économie de marché. L'intention déclarée de la recourante de réaliser un bénéfice, même destiné à financer des logements abordables pour des personnes âgées ou handicapées, exclut l'exonération, à tout le moins pour cette partie de son activité. Ceci étant, il convient encore d'examiner si les autres conditions de l'exonération sont remplies, notamment la rémunération des membres du conseil de fondation, que l'intimé juge excessive, et la concurrence avec d'autres acteurs économiques. La Cour de céans limitera son appréciation sur ces points aux éléments qui ressortent du dossier.

## **E. 8**

La Cour de droit public a précisé la condition de désintéressement des membres d'un conseil de fondation dans un arrêt récent (jugement du 11.07.2014, CDP.2014.184 ) dans les termes suivants : " S'agissant plus particulièrement du désintéressement des membres d'un conseil de fondation, la CSI distingue, dans ses informations pratiques du 18 janvier 2008, entre l'activité ordinaire et celle qui excède l'activité ordinaire. Elle pose le principe que l'activité ordinairement déployée en tant que membre d'un conseil de fondation procède du principe du bénévolat. Cela signifie que seuls les frais effectifs, les dépenses en espèces et les frais de déplacement peuvent être indemnisés. De modestes jetons de présence peuvent également être admis au regard du principe de bénévolat. Ceux-ci ne doivent toutefois pas dépasser les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues. En revanche, lorsqu'un membre d'un conseil de fondation 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 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 désintéressement, dès lors que la fondation devrait recourir aux services de tiers ou accomplir lesdites tâches par l'intermédiaire d'une agence commerciale, lesquels devraient de toute façon être indemnisés conformément au tarif professionnel applicable en la matière en fonction de la nature du patrimoine à gérer (portefeuille de titres, immeubles). La CSI souligne que les dédommagements fixes pour les membres d'un conseil de fondation, du moment qu'ils excèdent le montant des frais effectifs, sont incompatibles avec une exonération fiscale. Le secrétariat général du Département fédéral de l'intérieur, en sa qualité d'autorité fédérale de surveillance des fondations, part quant à lui du principe que l'activité au sein d'un conseil de fondation est bénévole, à l'exception du remboursement de frais effectifs et de débours. Il admet qu'à titre exceptionnel, le versement d'indemnités raisonnables à certains organes d'une fondation reconnue d'utilité publique peut être toléré pour des prestations qui prennent beaucoup de temps et sont exécutées par des membres du conseil de fondation en plus du travail habituel (par ex. élaboration de concepts, projets, tâches de direction dans certains cas, etc...). Il souligne qu'en revanche, la pratique actuelle en matière de fiscalité ne prévoit pas le versement d'indemnités déterminées d'avance aux organes, que ce soit sous la forme de forfaits, d'honoraires ou de jetons de présence (Département fédéral de l'intérieur, Secrétariat général GS-EDI, Guide pratique pour la fondation, novembre 2010) ." Ces considérations sont pertinentes dans le présent cas. Le

Service intimé a considéré dans sa décision du 18 mars 2013 et dans sa décision sur réclamation que les membres du comité directeur de la recourante étaient rémunérés pour leur activité, ce qui allait à l'encontre du principe de l'activité désintéressée à mesure que leur indemnisation excédait les frais effectifs. La recourante a objecté que selon les Informations pratiques 2008, de modestes jetons de présence étaient admissibles, à condition qu'ils ne dépassent pas les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues. Elle a considéré qu'un montant annuel de l'ordre de 20'000 francs pour la participation de 30 à 40 séances annuelles impliquait la remise d'une indemnité forfaitaire d'environ 100 francs par séance, montant comprenant les frais effectifs ainsi que les jetons de présence. Par comparaison, la recourante se réfère aux indemnités de présence aux séances du Grand Conseil neuchâtelois, par 100 francs, puis 200 francs dès le 30 octobre 2012. Elle considère que l'activité des députés pour laquelle cette indemnisation est versée correspond à l'exercice d'une tâche publique bénévole analogue. Cette appréciation ne peut pas être retenue. Il sied de relever tout d'abord qu'aux termes mêmes de la loi d'organisation du Grand Conseil du 30 octobre 2012 ( OGC ), les membres et membres suppléants du Grand Conseil sont indemnisés pour le travail effectué en faveur de la collectivité (art. 327 al. 1 OGC), ces indemnités visant notamment à permettre aux élus de dégager le temps nécessaire à l'exercice de leur mandat et à couvrir les frais liés à leur fonction. L'indemnité de présence est de 100 francs lorsque la séance dure moins de deux heures (art. 328 al. 3 OGC), couvrant le temps passé à la préparation de la séance. L'indemnité de présence est augmentée ou complétée dans différentes hypothèses (art. 329 à 331 OGC). Les frais de déplacement sont indemnisés en sus (art. 332 à 337 OGC). Il est vrai que l'indemnité touchée par les membres et membres suppléants du Grand Conseil neuchâtelois peut paraître modeste en regard de ce dont bénéficient les députés d'autres cantons. Par ce montant, le législatif cantonal a toutefois expressément voulu rémunérer ses membres pour le temps consacré à leur tâche, et non pas seulement les indemniser. Le montant en cause, comparé à la rémunération d'une partie de la population neuchâteloise, est dans une fourchette moyenne de revenus. On ne saurait donc assimiler cette rémunération à un défraiement. Par ailleurs, rien n'établit qu'un mandat au Grand Conseil puisse être assimilé à une activité bénévole, si ce n'est par l'engagement personnel qu'il requiert et qui n'est pas nécessairement rémunéré à concurrence du revenu que l'élu pourrait réaliser dans une autre activité. Les tâches d'un membre du Grand Conseil excèdent en outre largement le cadre de celle d'un membre du comité directeur de la recourante, que ce soit par l'ampleur des domaines traités ou la durée des séances. Pour admettre un désintéressement, il faudrait par ailleurs que toute l'activité effectivement déployée ait été dans l'intérêt de la recourante, et ceci mesuré à l'aune d'une certaine économicité. Pour l'année 2009 citée dans la réclamation (mais les chiffres sont demeurés les mêmes ultérieurement selon les comptes au dossier), le conseil de fondation paraît avoir consacré un nombre élevé de séances, à cinq membres, pour une activité consistant essentiellement en la gestion de ses avoirs (sur des comptes bancaires) et le suivi de un ou plusieurs mandats confiés à des architectes pour la viabilisation future du terrain de la fondation. Même si le dévouement des membres du conseil à la cause de la Fondation n'est pas mis en doute, la rémunération pour leur activité effective, telle qu'elle ressort du dossier, est suffisamment importante pour que la condition de désintéressement ne soit pas remplie. En ce qui concerne la concurrence avec d'autres acteurs du même secteur économique, soit la mise sur le marché d'immeubles destinés à la location et présentant, pour certains, des caractéristiques spécifiques, force est de constater que la recourante agit en concurrence directe avec les acteurs immobiliers classiques du

marché neuchâtelois. Tel est manifestement le cas de son but subsidiaire correspondant à l'article 3 let. d de ses statuts, mais également de son but de construire, de louer et de gérer des immeubles destinés à des personnes âgées ou avec handicap selon l'article 3 let. c de ses statuts. L'octroi d'une exonération fiscale en faveur de la recourante serait contraire à la neutralité fiscale envers les nombreux homes ou institutions qui interviennent de manière privée dans ce secteur d'hébergement ou de soins (pour la let. c de l'art. 3) ou dans la mise à disposition d'objets locatifs par des acteurs économiques privés (pour la lettre d). C'est donc à juste titre que l'intimé a refusé pour ces deux motifs également l'exonération de la recourante et la déductibilité des dons qui lui seraient faits.

#### **E. 9**

Le recours est rejeté et la décision sur réclamation du 3 juillet 2013 est confirmée. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure (art. 47 al. 1 LPJA), qui sont compensés par son avance de frais. Il n'y a pas lieu à allocation de dépens (art. 48 al. 1 LPJA).

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