

NE_GERICHTE CDP.2014.184 vom 7. Juni 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.184_d20120607

FR: NE_GERICHTE CDP.2014.184 du 7 juin 2012

IT: NE_GERICHTE CDP.2014.184 del 7 giugno 2012

Regeste

Exonération fiscale pour but d'utilité publique. Désintéressement de l'institution et de ses membres. Importance du sacrifice en faveur de l'intérêt public.

Erwägungen

E. 1

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 des deux catégories d'impôts (ATF précité, cons. 1.3.1). Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

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 – à la disposition précitée, les cantons ont repris une telle exonération dans leurs lois sur les impôts directs, à l'article 81 al 1 let. f LCdir pour le canton de Neuchâtel. Les dispositions de droit fédéral et de droit cantonal ayant une teneur identique, 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) Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de but d'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 (Urech, Commentaire LIFD, Yersin/Noël éd., Bâle 2008, n° 60 ss ad art. 56 LIFD et les références citées). 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). Cette directive ne fait toutefois que codifier une pratique et ne dispense pas l'autorité de procéder à un examen détaillé du cas d'espèce. Elle ne lie pas les juridictions; les autorités d'exécution doivent la respecter pour autant qu'elle exprime fidèlement le sens de la loi

(arrêt de la CDP du 09.09.2011 [CDP.2010.270] cons. 2b). La Conférence suisse des impôts (CSI), qui regroupe les autorités fiscales suisses, a quant à elle édité – sous l'égide du groupe de travail "Exonérations" dépendant de sa commission "Indépendants et personnes morales" – des Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales, datées du 18 janvier 2008 et portant pour titre "Exonération fiscales des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels. Déductibilité des libéralités". Ces informations représentent des propositions pour le traitement des problèmes les plus importants dans le domaine des exonérations fiscales d'institutions poursuivant des buts d'utilité publique, de service public ou culturels. Elles sont destinées à contribuer à une application uniforme des bases légales en la matière. Elles ne sont pas non plus contraignantes pour les autorités judiciaires.

E. 3

Le litige dont est saisie la Cour de céans porte sur la condition du désintéressement de l'institution et de ses membres. a) La doctrine et la jurisprudence soulignent qu'il est essentiel que la corporation ou l'établissement qui prétend à l'exonération ainsi que ses membres agissent de manière désintéressée et consentent des sacrifices personnels dans l'intérêt public et aux dépens de leurs propres intérêts; le désintéressement postule un sacrifice en faveur de tiers, soit par la mise à disposition d'un capital ou de rendements financiers, soit par la fourniture gratuite de moyens matériels, soit encore sous la forme d'un travail et/ou d'une renonciation en tout ou en partie à une rémunération équitable (Richner/Frei/Kaufmann [et al.] , Handkommentar zum DBG, 2 e éd., 2009, n° 72 ad art. 56 LIFD; Koller , Stiftungen und Steuern, in Die Stiftungen in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, 2001, p. 72 ss; Mettrau , L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, thèse Lausanne 1992, p. 141 ss; Reich , Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Archives, vol. 58, p. 471 ss; arrêt du Tribunal administratif du canton de Berne du 09.02.2012, cons. 5.5.1, in JAB 2012 443 ss; RDAF 1995 137 cons. 3a). La doctrine et la jurisprudence insistent sur le caractère important, considérable ("erheblich") du sacrifice, qui doit peser d'un certain poids par rapport à l'ensemble de la base financière de l'institution concernée et de ses membres (Reich , op. cit., p. 472; Känzig , Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundesteuer], 2 e éd., 1982, n° 15 ad art. 16; RDAF 1995 137 cons. 3a; JAB 2012 443 cons. 5.5.1). La circulaire n° 12, quant à elle, expose qu'une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité; le désintéressement exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. b) 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).

E. 4

a) L'intimé soutient dans la décision attaquée que le simple fait que la rémunération des membres du conseil de fondation soit fixée d'avance et de manière forfaitaire met en cause la condition du désintéressement et exclut l'exonération de la fondation. Dans son recours, la fondation fait valoir que le forfait convenu n'est pas destiné à rémunérer les membres du conseil de fondation, mais qu'il couvre les frais découlant de la domiciliation de la fondation ainsi que son fonctionnement général sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier, y compris l'établissement de tous documents et rapports nécessaires. Le forfait couvre cependant aussi les frais des membres du conseil de fondation, qui renoncent au surplus à toute rémunération. La recourante opère aussi une distinction entre ce qui, selon elle, relève des tâches ordinaires d'un conseil de fondation (exercer la direction suprême de la fondation, veiller à ce que les biens de la fondation servent à la réalisation de son but, prendre les décisions relatives au choix des projets à soutenir, approuver les comptes, se réunir périodiquement en séance pour examiner ces questions) et ce qui a trait aux activités administratives visant au fonctionnement général de la fondation (tenue de la comptabilité, gestion ordinaire de la fortune, contrôle des comptes, démarches fiscales comme par exemple le fait de remplir la déclaration d'impôts). Pour la recourante, ces tâches administratives sont généralement et usuellement déléguées par le conseil de fondation, dont les membres ne s'en acquittent pas eux-mêmes. Ce sont ces tâches, de nature administrative, qui font l'objet de la rémunération forfaitaire, et non les tâches inhérentes au conseil de fondation. Par ailleurs, une rémunération des membres du conseil de fondation pour l'accomplissement de ces tâches administratives serait admissible dès lors qu'elles excèdent l'activité ordinaire liée à l'exercice de leur fonction et que si elles n'étaient pas accomplies par eux, elles devraient l'être par des tiers contre rémunération. b) Si la fixation d'un forfait pour la rémunération et/ou l'indemnisation des membres d'un conseil de fondation peut être admis au regard du droit général des fondations (Vez , in Commentaire romand, Code civil I, 2010, n° 28 ad art. 83; Grüniger , in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4 e éd., 2010, n° 27 et 28 ad art. 83), il n'en va pas de même sous l'angle de l'exonération fiscale, qui ne concerne, parmi l'ensemble des fondations, que celles d'entre

elles qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique (art. 56 let. g LIFD). S'agissant de la compatibilité du forfait avec le principe de désintéressement sous l'angle d'une exonération, il convient de distinguer l'hypothèse où le forfait convenu dans un cas d'espèce ne permet pas de couvrir les frais effectifs ou celle où il correspond à la couverture des frais tout en laissant un solde pour une rémunération dans les limites admises par la doctrine et la jurisprudence. Dans ce dernier cas, le forfait n'exclut pas le désintéressement. A l'inverse, il se peut aussi que le forfait décidé dans un cas d'espèce aille bien au-delà des frais et débours effectifs et permette en réalité une rémunération des membres du conseil de fondation. L'autorité fiscale ne peut toutefois admettre une exonération que si la condition du désintéressement est réalisée. Or, la présence d'un forfait qui fait obstacle à un examen de détail de son utilisation ne permet pas de retenir, à défaut de tout autre élément, que tel serait le cas. A ce propos, il faut rappeler qu'en ce qui concerne le fardeau de la preuve en matière fiscale, la règle générale veut que si l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables (steuerbegründende und erhöhende Tatsachen), il appartient par contre au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale (steueraufhebende oder –mindernde Tatsachen) (ATF 121 II 257 cons. 4c/aa; arrêt du TF du 22.09.2011 [2C_180/2011] cons. 3.3). Dans la présente affaire, la fondation n'a fourni aucun élément concret et détaillé qui aurait permis à l'autorité fiscale ou, en instance de recours, à la Cour de céans de vérifier l'utilisation du forfait et partant, le respect de la condition du désintéressement des membres du conseil de fondation, nécessaire à l'exonération demandée. En faisant valoir l'admissibilité du forfait et sa compatibilité avec la condition du désintéressement, sans toutefois démontrer que l'utilisation réelle et concrète de cette somme aboutissait effectivement au respect des exigences posées en termes de désintéressement, elle a échoué à rapporter la preuve de la réalisation de cette condition et elle supporte les conséquences de cet échec. c) Indépendamment de la question du fardeau de preuve, la propension au sacrifice des membres du conseil de fondation mérite un examen plus approfondi. Le règlement de fonctionnement de la fondation prévoit qu'un forfait a été conclu avec l'étude B. concernant la domiciliation de la fondation ainsi que son fonctionnement général; ce forfait comprend également les frais des membres du conseil de fondation et il est fixé à 12'000 francs par année, débours non compris (art. VI). En concrétisation de cette disposition, le mandat global de gestion et d'administration conclu entre la fondation et l'étude B. prévoit une rémunération de 12'000 francs par année, en précisant que ce montant tient compte du fait que la fondation est en démarrage (ce qui implique une adaptation pour la suite, mais sans qu'on puisse déterminer si elle interviendra à la hausse ou à la baisse); les débours sont facturés séparément (art. 7). Le contrat mentionne que l'étude B. met à disposition de la fondation les locaux nécessaires chez B. SA et il fait référence au contrat de domiciliation conclu séparément (art. 2). Le contrat de domiciliation conclu entre la fondation et B. SA prévoit des honoraires pour la domiciliation de 1500 francs par année, étant précisé que les frais de création des plaques de la fondation qui sont posées à l'entrée des bureaux et sur les boîtes aux lettres sont facturés en sus. La lecture des différents contrats ainsi que l'argumentation développée dans le recours (cf. cons. 4a) permettent de constater que les membres du conseil de fondation ont une conception très restrictive de l'étendue de leur activité ordinaire et bénévole, qui se réduit au strict minimum et aux activités indissociablement liées à la fonction (exercer la direction suprême de la fondation, veiller à ce que les biens de la fondation servent à la réalisation de son but, prendre les décisions relatives au choix des projets à soutenir, approuver les comptes, se réunir périodiquement en séance pour examiner ces questions).

Dans cette conception, toutes les autres activités – et notamment les tâches administratives – peuvent être déléguées à des tiers contre rémunération du travail fourni et donc, si elles devaient ne pas être déléguées mais néanmoins être effectuées par des membres du conseil de fondation, elles donneraient lieu à rémunération dès lors qu'elles excèdent l'activité ordinaire. A suivre l'argumentation du recours, toute tâche qui peut être déléguée et qui ne relève pas intrinsèquement du conseil de fondation fait l'objet d'une rémunération incluse dans le forfait. Une telle attitude amène à s'interroger sur l'ampleur du sacrifice consenti par les membres du conseil de fondation et sur son caractère suffisant au regard de la condition du désintéressement nécessaire dans le cadre d'une éventuelle exonération fiscale. A ce propos, la Cour de céans constate que des démarches simples et qui paraissent ressortir de manière évidente à l'activité ordinaire du conseil de fondation n'ont pas été accomplies par ses membres – qui pourtant disposent des compétences nécessaires – mais confiées à d'autres associés de l'étude B. ou à des employés. [...] cette manière de faire ne manque pas de susciter la surprise et l'interrogation quant à la réelle volonté des membres du conseil de fondation de consentir des sacrifices personnels dans l'intérêt public. Il convient aussi de relever que lorsque l'étude B. – dont font partie les trois membres du conseil de fondation – met des locaux à disposition de la fondation (cf. art. 2 du mandat global de gestion et d'administration), cette prestation intervient contre rémunération. En d'autres termes, lorsque les trois membres du conseil de fondation se réunissent en fonction dans le bureau de l'un d'eux ou dans une salle de conférence à sa disposition, cette prestation est rémunérée. A cet égard, il faut rappeler ■ dans le contexte d'une éventuelle exonération – la nécessité d'un sacrifice personnel de la part des membres du conseil de fondation, sacrifice qui soit en plus important (cf. cons. 3a). On relèvera par ailleurs qu'à teneur du dossier, l'activité du conseil de fondation a consisté pour les années 2012 et 2013 à octroyer deux prestations en numéraire et à surveiller l'évolution de placements auprès d'un institut bancaire. On peine donc à voir quelle activité non rémunérée les membres du conseil ont pu déployer, laquelle témoignerait de leur désintéressement. L'ensemble des considérations qui précèdent amène la Cour de céans à retenir que le sacrifice personnel des membres du conseil de fondation, qui se limite à un engagement minimum, est insuffisant pour considérer que la condition du désintéressement est remplie. Par conséquent, la fondation ne remplit pas les conditions d'une exonération fiscale.

E. 5

En sus de l'exigence du sacrifice, le désintéressement exclut que soient poursuivis – à côté des buts d'utilité publique visés par l'institution – des intérêts personnels ou économiques de ses membres ou de personnes qui lui sont proches (Richner/Frei/Kaufmann [et al.] , op. cit., n° 71 ad art. 56 LIFD; Greter , in Bundesgesetz über die direkte bundesteuer [DBG], 2 e éd., 2008, n° 31 ad art. 56 LIFD; Greter , in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2 e éd., 2002, n° 33a ad art. 23 StHG; Koller , op. cit., p. 75 ; ATF 114 Ib 277 cons. 3e; arrêts du TF du 17.08.2012 [2C_251/2012] cons. 2.1, et du 11.06.2008 [2A.42/2007] cons. 2.1; JAB 2012 443 cons. 5.5.1; RDAF 1995 137 cons. 3a). En l'espèce, le conseil de fondation de la recourante est composé de trois membres qui sont simultanément associés de l'étude B., qui compte au total huit associés. En leur qualité de membres du conseil de fondation, ils ont conclu avec l'étude B. – et donc avec eux-mêmes puisqu'ils en sont associés – un contrat qui assure à cette dernière un chiffre d'affaires annuel de 12'000 francs (voire même 13'500 francs si le montant de 1500 francs dû en vertu du contrat de domiciliation devait être interprété comme s'ajoutant au forfait), auxquels s'ajoutent les débours de l'étude. Les membres du conseil de fondation

sont aussi seuls compétents pour décider de confier à l'étude B. des mandats spécifiques qui font l'objet d'une rémunération séparée. L'étude B. effectue par ailleurs l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier. Il paraît donc évident que les membres du conseil de fondation poursuivent également des intérêts personnels parallèlement au but d'intérêt public poursuivi par la fondation. Ce motif aussi exclut l'exonération fiscale.

E. 6

Au vu des considérants qui précèdent, le recours est mal fondé et doit être rejeté.

E. 7

Vu le sort de la cause, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 47 LPJA). Elle n'a en outre pas droit à une indemnité de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

E. 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).

4.a) L'intimé soutient dans la décision attaquée que le simple fait que la rémunération des membres du conseil de fondation soit fixée d'avance et de manière forfaitaire met en cause

la condition du désintéressement et exclut l'exonération de la fondation. Dans son recours, la fondation fait valoir que le forfait convenu n'est pas destiné à rémunérer les membres du conseil de fondation, mais qu'il couvre les frais découlant de la domiciliation de la fondation ainsi que son fonctionnement général sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier, y compris l'établissement de tous documents et rapports nécessaires. Le forfait couvre cependant aussi les frais des membres du conseil de fondation, qui renoncent au surplus à toute rémunération. La recourante opère aussi une distinction entre ce qui, selon elle, relève des tâches ordinaires d'un conseil de fondation (exercer la direction suprême de la fondation, veiller à ce que les biens de la fondation servent à la réalisation de son but, prendre les décisions relatives au choix des projets à soutenir, approuver les comptes, se réunir périodiquement en séance pour examiner ces questions) et ce qui a trait aux activités administratives visant au fonctionnement général de la fondation (tenue de la comptabilité, gestion ordinaire de la fortune, contrôle des comptes, démarches fiscales comme par exemple le fait de remplir la déclaration d'impôts). Pour la recourante, ces tâches administratives sont généralement et usuellement déléguées par le conseil de fondation, dont les membres ne s'en acquittent pas eux-mêmes. Ce sont ces tâches, de nature administrative, qui font l'objet de la rémunération forfaitaire, et non les tâches inhérentes au conseil de fondation. Par ailleurs, une rémunération des membres du conseil de fondation pour l'accomplissement de ces tâches administratives serait admissible dès lors qu'elles excèdent l'activité ordinaire liée à l'exercice de leur fonction et que si elles n'étaient pas accomplies par eux, elles devraient l'être par des tiers contre rémunération.

b) Si la fixation d'un forfait pour la rémunération et/ou l'indemnisation des membres d'un conseil de fondation peut être admis au regard du droit général des fondations (Vez, in Commentaire romand, Code civil I, 2010, n° 28 ad art. 83; Grüniger, in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4e éd., 2010, n° 27 et 28 ad art. 83), il n'en va pas de même sous l'angle de l'exonération fiscale, qui ne concerne, parmi l'ensemble des fondations, que celles d'entre elles qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique (art. 56 let. g LIFD). S'agissant de la compatibilité du forfait avec le principe de désintéressement sous l'angle d'une exonération, il convient de distinguer l'hypothèse où le forfait convenu dans un cas d'espèce ne permet pas de couvrir les frais effectifs ou celle où il correspond à la couverture des frais tout en laissant un solde pour une rémunération dans les limites admises par la doctrine et la jurisprudence. Dans ce dernier cas, le forfait n'exclut pas le désintéressement. A l'inverse, il se peut aussi que le forfait décidé dans un cas d'espèce aille bien au-delà des frais et débours effectifs et permette en réalité une rémunération des membres du conseil de fondation. L'autorité fiscale ne peut toutefois admettre une exonération que si la condition du désintéressement est réalisée. Or, la présence d'un forfait qui fait obstacle à un examen de détail de son utilisation ne permet pas de retenir, à défaut de tout autre élément, que tel serait le cas. A ce propos, il faut rappeler qu'en ce qui concerne le fardeau de la preuve en matière fiscale, la règle générale veut que si l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables (steuerbegründende und erhöhende Tatsachen), il appartient par contre au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale (steueraufhebende oder mindernde Tatsachen) (ATF 121 II 257 cons. 4c/aa; arrêt du TF du 22.09.2011 [2C_180/2011] cons. 3.3).

Dans la présente affaire, la fondation n'a fourni aucun élément concret et détaillé qui aurait permis à l'autorité fiscale ou, en instance de recours, à la Cour de céans de vérifier l'utilisation du forfait et partant, le respect de la condition du désintéressement des membres

du conseil de fondation, nécessaire à l'exonération demandée. En faisant valoir l'admissibilité du forfait et sa compatibilité avec la condition du désintéressement, sans toutefois démontrer que l'utilisation réelle et concrète de cette somme aboutissait effectivement au respect des exigences posées en termes de désintéressement, elle a échoué à rapporter la preuve de la réalisation de cette condition et elle supporte les conséquences de cet échec.

c) Indépendamment de la question du fardeau de preuve, la propension au sacrifice des membres du conseil de fondation mérite un examen plus approfondi. Le règlement de fonctionnement de la fondation prévoit qu'un forfait a été conclu avec l'étude B. concernant la domiciliation de la fondation ainsi que son fonctionnement général; ce forfait comprend également les frais des membres du conseil de fondation et il est fixé à 12'000 francs par année, débours non compris (art. VI). En concrétisation de cette disposition, le mandat global de gestion et d'administration conclu entre la fondation et l'étude B. prévoit une rémunération de 12'000 francs par année, en précisant que ce montant tient compte du fait que la fondation est en démarrage (ce qui implique une adaptation pour la suite, mais sans qu'on puisse déterminer si elle interviendra à la hausse ou à la baisse); les débours sont facturés séparément (art. 7). Le contrat mentionne que l'étude B. met à disposition de la fondation les locaux nécessaires chez B. SA et il fait référence au contrat de domiciliation conclu séparément (art. 2). Le contrat de domiciliation conclu entre la fondation et B. SA prévoit des honoraires pour la domiciliation de 1500 francs par année, étant précisé que les frais de création des plaques de la fondation qui sont posées à l'entrée des bureaux et sur les boîtes aux lettres sont facturés en sus.

La lecture des différents contrats ainsi que l'argumentation développée dans le recours (cf. cons. 4a) permettent de constater que les membres du conseil de fondation ont une conception très restrictive de l'étendue de leur activité ordinaire et bénévole, qui se réduit au strict minimum et aux activités indissociablement liées à la fonction (exercer la direction suprême de la fondation, veiller à ce que les biens de la fondation servent à la réalisation de son but, prendre les décisions relatives au choix des projets à soutenir, approuver les comptes, se réunir périodiquement en séance pour examiner ces questions). Dans cette conception, toutes les autres activités ■ et notamment les tâches administratives ■ peuvent être déléguées à des tiers contre rémunération du travail fourni et donc, si elles devaient ne pas être déléguées mais néanmoins être effectuées par des membres du conseil de fondation, elles donneraient lieu à rémunération dès lors qu'elles excèdent l'activité ordinaire. A suivre l'argumentation du recours, toute tâche qui peut être déléguée et qui ne relève pas intrinsèquement du conseil de fondation fait l'objet d'une rémunération incluse dans le forfait. Une telle attitude amène à s'interroger sur l'ampleur du sacrifice consenti par les membres du conseil de fondation et sur son caractère suffisant au regard de la condition du désintéressement nécessaire dans le cadre d'une éventuelle exonération fiscale. A ce propos, la Cour de céans constate que des démarches simples et qui paraissent ressortir de manière évidente à l'activité ordinaire du conseil de fondation n'ont pas été accomplies par ses membres ■ qui pourtant disposent des compétences nécessaires ■ mais confiées à d'autres associés de l'étude B. ou à des employés. [.] cette manière de faire ne manque pas de susciter la surprise et l'interrogation quant à la réelle volonté des membres du conseil de fondation de consentir des sacrifices personnels dans l'intérêt public. Il convient aussi de relever que lorsque l'étude B. ■ dont font partie les trois membres du conseil de fondation ■ met des locaux à disposition de la fondation (cf. art. 2 du mandat global de gestion et

d'administration), cette prestation intervient contre rémunération. En d'autres termes, lorsque les trois membres du conseil de fondation se réunissent en fonction dans le bureau de l'un d'eux ou dans une salle de conférence à sa disposition, cette prestation est rémunérée. A cet égard, il faut rappeler ■ dans le contexte d'une éventuelle exonération ■ la nécessité d'un sacrifice personnel de la part des membres du conseil de fondation, sacrifice qui soit en plus important (cf. cons. 3a). On relèvera par ailleurs qu'à teneur du dossier, l'activité du conseil de fondation a consisté pour les années 2012 et 2013 à octroyer deux prestations en numéraire et à surveiller l'évolution de placements auprès d'un institut bancaire. On peine donc à voir quelle activité non rémunérée les membres du conseil ont pu déployer, laquelle témoignerait de leur désintéressement. L'ensemble des considérations qui précèdent amène la Cour de céans à retenir que le sacrifice personnel des membres du conseil de fondation, qui se limite à un engagement minimum, est insuffisant pour considérer que la condition du désintéressement est remplie. Par conséquent, la fondation ne remplit pas les conditions d'une exonération fiscale.

5. En sus de l'exigence du sacrifice, le désintéressement exclut que soient poursuivis ■ à côté des buts d'utilité publique visés par l'institution ■ des intérêts personnels ou économiques de ses membres ou de personnes qui lui sont proches (Richner/Frei/Kaufmann [et al.], op. cit., n° 71 ad art. 56 LIFD; Greter, in Bundesgesetz über die direkte bundesteuer [DBG], 2e éd., 2008, n° 31 ad art. 56 LIFD; Greter, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2e éd., 2002, n° 33a ad art. 23 StHG; Koller, op. cit., p. 75; ATF 114 Ib 277 cons. 3e; arrêts du TF du 17.08.2012 [2C_251/2012] cons. 2.1, et du 11.06.2008 [2A.42/2007] cons. 2.1; JAB 2012 443 cons. 5.5.1; RDAF 1995 137 cons. 3a). En l'espèce, le conseil de fondation de la recourante est composé de trois membres qui sont simultanément associés de l'étude B., qui compte au total huit associés. En leur qualité de membres du conseil de fondation, ils ont conclu avec l'étude B. ■ et donc avec eux-mêmes puisqu'ils en sont associés ■ un contrat qui assure à cette dernière un chiffre d'affaires annuel de 12'000 francs (voire même 13'500 francs si le montant de 1500 francs dû en vertu du contrat de domiciliation devait être interprété comme s'ajoutant au forfait), auxquels s'ajoutent les débours de l'étude. Les membres du conseil de fondation sont aussi seuls compétents pour décider de confier à l'étude B. des mandats spécifiques qui font l'objet d'une rémunération séparée. L'étude B. effectue par ailleurs l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier. Il paraît donc évident que les membres du conseil de fondation poursuivent également des intérêts personnels parallèlement au but d'intérêt public poursuivi par la fondation. Ce motif aussi exclut l'exonération fiscale.

6. Au vu des considérants qui précèdent, le recours est mal fondé et doit être rejeté.

7. Vu le sort de la cause, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 47 LPJA). Elle n'a en outre pas droit à une indemnité de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

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

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 20 février 2015

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. 1 les 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.² 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;

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 hôte⁵, 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 1er 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 1er 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 1er janv. 1998

(RO1998669; FF1997II 1058).4Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la L du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, en vigueur depuis le 1erjanv. 2008 (RO20076637; FF20067603).5RS192.126Introduite par le ch. II 6 de l'annexe à la L du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20065379; FF20055993).

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 hôte³, 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.⁷

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).

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