

NE_GERICHTE CDP.2018.272 vom 29. April 2019

NE Tribunal cantonal, 2019-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.272

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.272 du 29 avril 2019

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.272 del 29 aprile 2019

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 fiscale 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 la fondation et des membres de son conseil de fondation. 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).

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

Dans la décision attaquée, le service relève que malgré le changement de rémunération mis en place dès le 1^{er} janvier 2015 (passage d'un forfait à une facturation selon l'activité effective), l'absence de désintéressement des membres du conseil de fondation subsiste puisqu'ils facturent toutes leurs activités, qu'elles soient ordinaires ou extraordinaires; et que la rémunération laisse peu voire pas de place pour une activité bénévole et n'est par conséquent pas compatible avec la condition du désintéressement. a) La fondation fait tout d'abord valoir que la rémunération des membres d'un conseil de fondation ne fait pas obstacle au désintéressement. Elle cite la doctrine récente (Pfister , La Fondation, p. 91 ss), selon laquelle " la question de la rémunération des membres du conseil s'inscrit dans une tension entre la complexification du monde des fondations et le désintéressement qui donne l'impulsion à un but idéal" , et que " dans une tendance vers la professionnalisation des conseils de fondation, les codes de bonnes pratiques recommandent de rémunérer de manière raisonnable les membres du conseil" . La Cour de céans observe que les arguments cités par la recourante s'inscrivent dans le contexte général des fondations, sans opérer la nécessaire distinction entre les fondations fiscalement exonérées et celles qui ne le sont pas. Or, il est légitime que les autorités fiscales fixent, pour les fondations qui sollicitent une exonération fiscale, des critères qui ne s'appliquent pas aux fondations de manière générale, par exemple en matière de désintéressement. Indépendamment de cela, l'auteur cité se montre en réalité plus modéré, dans ses prises de position relatives à la nécessité d'une rémunération en raison de la professionnalisation des services, que ce qui ressort des seuls passages cités par la recourante : il relève en effet que " la motivation principale d'une personne siégeant dans un conseil de fondation doit être avant tout le but spécifique de la fondation et non la possibilité d'une rémunération; une motivation intrinsèque paraît en effet être garante d'une qualité d'engagement qui dépasse celle motivée par des considérations extrinsèques, notamment la rémunération. En outre, la professionnalisation du monde des fondations semble faire naître des vocations ou être, en tout cas partiellement, l'œuvre d'acteurs et de prestataires de services qui ont eux-mêmes un intérêt à cette professionnalisation" . b) La recourante fait grief à l'intimé de retenir une notion trop large de l'activité ordinaire. Pour elle, seules font partie de l'activité ordinaire des membres du conseil de fondation les tâches qui ne peuvent pas être déléguées à des tiers. Elle affirme que " les décisions relatives au choix des projets à soutenir et à l'approbation des comptes sont typiquement du ressort d'un Conseil de fondation, qui se réunit périodiquement en séances pour examiner ces questions" . Elle cite aussi en exemple " la haute direction, le choix d'un directeur, la désignation de l'organe de révision" . Toutes les autres tâches peuvent être déléguées, de sorte que leur rémunération n'est pas problématique du point de

vue du désintéressement. A cet égard, la recourante fait valoir que son activité : " engendre et implique de nombreuses tâches et démarches de nature comptable et administrative notamment. Ainsi, la Fondation reçoit régulièrement des dossiers qui doivent être examinés, notamment au regard du but statutaire, et auxquels il convient de donner suite, de façon positive ou négative. Une correspondance conséquente est également engendrée, notamment s'agissant du suivi des subventions accordées et des relations avec les autorités compétentes (par exemple Autorité de surveillance, Caisse de compensation, Service des contributions). La comptabilité doit être tenue. Dans la mesure où un portefeuille de titres fait partie des actifs, la tenue de la comptabilité implique de passer de nombreuses opérations, soit plusieurs centaines d'écritures comptables par année. Il faut également procéder au bouclage, effectuer les paiements nécessaires, ainsi qu'assurer le lien avec les institutions bancaires. Or, comme déjà évoqué, l'ensemble de ces activités excède l'activité ordinaire d'un membre du conseil de fondation au sens de la doctrine et de la pratique. Il sied d'ailleurs de relever que si ces travaux étaient confiés à une personne employée à temps partiel par la Fondation, le versement d'un salaire y relatif ne serait sans aucun doute pas considéré comme un obstacle à l'exonération par le service des contributions. Le fait que ces travaux sont plutôt confiés au personnel administratif de l'Etude à laquelle appartiennent les membres du conseil, sans que la Fondation n'en subisse un quelconque préjudice sur le plan financier, n'est ainsi pas problématique au regard du désintéressement" . Il ressort des écritures de la recourante qu'elle retient une conception extrêmement restrictive de ce qui doit être considéré comme relevant de l'activité ordinaire – et donc bénévole – des membres de son conseil. Pour elle, cette activité ordinaire se réduit ainsi au strict minimum et aux seules activités indissociablement liées à la fonction et ne pouvant pour cette raison pas être déléguées. Il ressort des passages cités ci-dessus que même l'examen préalable des demandes de soutien n'est pas considéré comme faisant partie de l'activité ordinaire mais peut être délégué contre rémunération, seules les décisions finales relatives aux choix des projets à soutenir étant considérées, elles, comme relevant de l'activité ordinaire. Cette activité ordinaire fort limitée n'est, pour les membres de son conseil, du reste pas bénévole à strictement parler puisqu'elle donne droit à des jetons de présence. Le dossier révèle par ailleurs que les membres du conseil de fondation – qui sont en même temps associés de l'étude B._____ – ne se chargent pas eux-mêmes d'obtenir le paiement des jetons de présence et leur défraiement mais en chargent l'étude B._____, laquelle inclut dans son "mémoire d'honoraires et débours" annuel les montants dus à ses associés au titre de leur activité en tant que membre du conseil de fondation. Il en découle que même l'activité consistant à demander le paiement des jetons de présence accordés aux membres du conseil n'est pas considérée par ceux-ci comme une activité ordinaire mais est déléguée contre rémunération au sens du nouvel article VI du règlement de fonctionnement. La Cour de céans constate aussi que des démarches simples et qui paraissent ressortir de manière évidente à l'activité ordinaire du conseil de fondation ne sont pas accomplies par ses membres – qui disposent pourtant des compétences nécessaires – mais confiées à d'autres associés de l'étude B._____ ou à des employés, contre rémunération. Ainsi, la demande d'exonération pour 2015 et 2016 et les contacts avec le service ont été le fait d'un collaborateur de l'étude. La réclamation auprès du service a été menée par Me D._____, avocate, associée de l'étude. Le recours devant la Cour de céans est mené tant par Me D._____ que par Me G._____, avocat et lui aussi associé de l'étude. Sachant que parmi les membres du conseil de fondation, H._____ est expert fiscal et économiste d'entreprise, Me E._____ est avocat et notaire et Me

F. _____ est notaire, et que les membres du conseil de fondation possèdent ainsi toutes les connaissances pour s'occuper personnellement d'un aspect qui touche de très près la fondation, 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. Les mémoires d'honoraires et débours font état pour chacune des années 2015 et 2016 de deux séances du conseil de fondation. Le rapport annuel pour 2015 mentionne l'attribution de trois aides financières. Le rapport annuel pour 2016 fait aussi état de l'attribution de trois aides financières, aux mêmes bénéficiaires qu'en 2015. Ces rapports ne font pas état de difficultés particulières qui auraient nécessité une activité spécifique des membres du conseil de fondation. La recourante fait valoir que le rapport annuel d'activités donne un aperçu général des activités mais que l'activité ne se limite pas aux tâches expressément mentionnées dans ledit rapport. Ce faisant, elle ne mentionne pas quelles seraient les autres activités que les membres du conseil accompliraient personnellement et de manière bénévole, alors que le fardeau de la preuve à cet égard lui incombe (arrêt du TF du 21.03.2017 [2C_835/2016] cons. 2.5). A tout le moins, les activités bénévoles accomplies par les trois membres du conseil de fondation telles qu'elles ressortent du dossier sont insuffisantes au regard du caractère important et considérable ("erheblich") du sacrifice personnel exigé des membres d'un conseil pour justifier le désintéressement permettant une exonération fiscale.

E. 5

Le service relève aussi, en se référant à l'arrêt de la Cour de céans du 20 février 2015 (CDP.2014.184), que selon le contrat de domiciliation, la mise à disposition par l'étude B. _____ de locaux en faveur de la fondation est rémunérée; qu'ainsi, lorsque les membres du conseil de fondation se réunissent dans leur bureau pour régler les affaires de la fondation, la prestation est facturée alors qu'elle n'engendre aucun frais effectif pour l'étude. La recourante objecte que tous les membres du conseil de fondation n'ont pas leur bureau à Z. _____, certains membres étant situés sur d'autres sites de l'étude dans le canton, ce qui occasionne des frais de déplacement. La Cour de céans ne perçoit pas en quoi cette objection étrangère au point en discussion serait de nature à mettre en cause la justesse du constat rappelé par le service. La recourante soutient aussi que les honoraires perçus par l'étude B. _____ pour la domiciliation de la fondation correspondent à des coûts effectifs; que la domiciliation permet à la fondation de disposer d'une adresse postale, ce qui engendre des frais, notamment pour les boîtes aux lettres, les sous-adresses facturées annuellement par La Poste ou la centrale téléphonique. Indépendamment du fait que ces frais ne sont pas démontrés, alors que le fardeau de la preuve incombe à la recourante (cf. cons. 4b ci-dessus), la Cour de céans relève que selon la documentation de La Poste (<https://www.post.ch/fr/entreprises/reception/choix-du-lieu-de-reception/sous-adresse>), une "sous-adresse" (Fondation A. _____, rue (aaaa), case postale ****, à Z. _____) coûte quelques dizaines de francs par année et qu'un "adressage c/o" (Fondation A. _____, c/o Etude B. _____, Rue (aaaa), Case postale ****, à Z. _____) est gratuit. A la lecture du contrat de domiciliation, c'est du reste cette dernière possibilité qui a été choisie. Cela étant, il ne peut même pas être retenu que les membres du conseil de fondation mettraient gracieusement leur bureau ou une salle de conférence à disposition de la fondation lorsqu'ils s'y réunissent pour discuter de ses affaires.

E. 6

Le service relève enfin, en se référant aussi à l'arrêt de la Cour de céans du 20 février 2015 (CDP.2014.184), que le cumul de fonctions des membres du conseil de fondation, simultanément associés de l'étude B._____, est également contraire au désintéressement et que ce cumul de fonctions constitue un obstacle à l'exonération de la fondation. Dans sa décision du 13 avril 2018, il avait déjà souligné que la compétence dont disposent les membres du conseil de fondation pour confier des mandats spécifiques faisant l'objet d'une rémunération séparée pose problème au niveau du désintéressement; que cela se vérifiait en pratique puisque l'étude B._____ effectuait non seulement l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation mais encore toutes les tâches extraordinaires facturées en sus, ce qui laissait apparaître que les membres du conseil de fondation poursuivaient également des intérêts personnels parallèlement au but d'intérêt public poursuivi par la fondation. La recourante fait valoir qu'il est fréquent qu'une fondation fasse appel à des mandataires pour certaines tâches spécifiques (p. ex. gestion du patrimoine mobilier ou immobilier, présélection de projets à soutenir); que ce mandataire peut siéger lui-même au conseil; que ce double rôle est licite, sous réserve des règles déontologiques propres à la profession du mandataire; que c'est à tort qu'il est reproché aux membres du conseil de fondation de confier exclusivement le travail à l'étude B._____. 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 neuf associés. Il ressort du dossier qu'en leur qualité de membres du conseil de fondation, ils ont confié à l'étude B._____ – et donc à eux-mêmes puisqu'ils en sont associés – le mandat d'effectuer l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier. Ce mandat a assuré à l'étude B._____ un chiffre d'affaires annuel d'environ 12'000 francs tant en 2015 qu'en 2016, auquel s'ajoute le montant de 1'500 francs dû en vertu du contrat de domiciliation. Il paraît ainsi établi 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. 7

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

E. 8

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).

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. Dans la décision attaquée, le service relève que malgré le changement de rémunération mis en place dès le 1er janvier 2015 (passage d'un forfait à une facturation selon l'activité effective), l'absence de désintéressement des membres du conseil de fondation subsiste puisqu'ils facturent toutes leurs activités, qu'elles soient ordinaires ou extraordinaires; et que la rémunération laisse peu voire pas de place pour une activité bénévole et n'est par conséquent pas compatible avec la condition du désintéressement.

a) La fondation fait tout d'abord valoir que la rémunération des membres d'un conseil de fondation ne fait pas obstacle au désintéressement. Elle cite la doctrine récente (Pfister, La Fondation, p. 91 ss), selon laquelle "la question de la rémunération des membres du conseil s'inscrit dans une tension entre la complexification du monde des fondations et le désintéressement qui donne l'impulsion à un but idéal", et que "dans une tendance vers la professionnalisation des conseils de fondation, les codes de bonnes pratiques recommandent de rémunérer de manière raisonnable les membres du conseil".

La Cour de céans observe que les arguments cités par la recourante s'inscrivent dans le contexte général des fondations, sans opérer la nécessaire distinction entre les fondations fiscalement exonérées et celles qui ne le sont pas. Or, il est légitime que les autorités fiscales fixent, pour les fondations qui sollicitent une exonération fiscale, des critères qui ne s'appliquent pas aux fondations de manière générale, par exemple en matière de désintéressement. Indépendamment de cela, l'auteur cité se montre en réalité plus modéré, dans ses prises de position relatives à la nécessité d'une rémunération en raison de la

professionnalisation des services, que ce qui ressort des seuls passages cités par la recourante : il relève en effet que "la motivation principale d'une personne siégeant dans un conseil de fondation doit être avant tout le but spécifique de la fondation et non la possibilité d'une rémunération; une motivation intrinsèque paraît en effet être garante d'une qualité d'engagement qui dépasse celle motivée par des considérations extrinsèques, notamment la rémunération. En outre, la professionnalisation du monde des fondations semble faire naître des vocations ou être, en tout cas partiellement, l'œuvre d'acteurs et de prestataires de services qui ont eux-mêmes un intérêt à cette professionnalisation".

b) La recourante fait grief à l'intimé de retenir une notion trop large de l'activité ordinaire. Pour elle, seules font partie de l'activité ordinaire des membres du conseil de fondation les tâches qui ne peuvent pas être déléguées à des tiers. Elle affirme que "les décisions relatives au choix des projets à soutenir et à l'approbation des comptes sont typiquement du ressort d'un Conseil de fondation, qui se réunit périodiquement en séances pour examiner ces questions". Elle cite aussi en exemple "l'haute direction, le choix d'un directeur, la désignation de l'organe de révision". Toutes les autres tâches peuvent être déléguées, de sorte que leur rémunération n'est pas problématique du point de vue du désintéressement. A cet égard, la recourante fait valoir que son activité :

"engendre et implique de nombreuses tâches et démarches de nature comptable et administrative notamment. Ainsi, la Fondation reçoit régulièrement des dossiers qui doivent être examinés, notamment au regard du but statutaire, et auxquels il convient de donner suite, de façon positive ou négative. Une correspondance conséquente est également engendrée, notamment s'agissant du suivi des subventions accordées et des relations avec les autorités compétentes (par exemple Autorité de surveillance, Caisse de compensation, Service des contributions).

La comptabilité doit être tenue. Dans la mesure où un portefeuille de titres fait partie des actifs, la tenue de la comptabilité implique de passer de nombreuses opérations, soit plusieurs centaines d'écritures comptables par année. Il faut également procéder au bouclage, effectuer les paiements nécessaires, ainsi qu'assurer le lien avec les institutions bancaires.

Or, comme déjà évoqué, l'ensemble de ces activités excède l'activité ordinaire d'un membre du conseil de fondation au sens de la doctrine et de la pratique. Il sied d'ailleurs de relever que si ces travaux étaient confiés à une personne employée à temps partiel par la Fondation, le versement d'un salaire y relatif ne serait sans aucun doute pas considéré comme un obstacle à l'exonération par le service des contributions. Le fait que ces travaux sont plutôt confiés au personnel administratif de l'Etude à laquelle appartiennent les membres du conseil, sans que la Fondation n'en subisse un quelconque préjudice sur le plan financier, n'est ainsi pas problématique au regard du désintéressement".

Il ressort des écritures de la recourante qu'elle retient une conception extrêmement restrictive de ce qui doit être considéré comme relevant de l'activité ordinaire et donc bénévole des membres de son conseil. Pour elle, cette activité ordinaire se réduit ainsi au strict minimum et aux seules activités indissociablement liées à la fonction et ne pouvant pour cette raison pas être déléguées. Il ressort des passages cités ci-dessus que même l'examen préalable des demandes de soutien n'est pas considéré comme faisant partie de l'activité ordinaire mais peut être délégué contre rémunération, seules les décisions finales

relatives aux choix des projets à soutenir étant considérées, elles, comme relevant de l'activité ordinaire. Cette activité ordinaire fort limitée n'est, pour les membres de son conseil, du reste pas bénévole à strictement parler puisqu'elle donne droit à des jetons de présence. Le dossier révèle par ailleurs que les membres du conseil de fondation ■ qui sont en même temps associés de l'étude B. _____ ■ ne se chargent pas eux-mêmes d'obtenir le paiement des jetons de présence et leur défraiement mais en chargeant l'étude B. _____, laquelle inclut dans son "mémoire d'honoraires et débours" annuel les montants dus à ses associés au titre de leur activité en tant que membre du conseil de fondation. Il en découle que même l'activité consistant à demander le paiement des jetons de présence accordés aux membres du conseil n'est pas considérée par ceux-ci comme une activité ordinaire mais est déléguée contre rémunération au sens du nouvel article VI du règlement de fonctionnement. La Cour de céans constate aussi que des démarches simples et qui paraissent ressortir de manière évidente à l'activité ordinaire du conseil de fondation ne sont pas accomplies par ses membres ■ qui disposent pourtant des compétences nécessaires ■ mais confiées à d'autres associés de l'étude B. _____ ou à des employés, contre rémunération. Ainsi, la demande d'exonération pour 2015 et 2016 et les contacts avec le service ont été le fait d'un collaborateur de l'étude. La réclamation auprès du service a été menée par Me D. _____, avocate, associée de l'étude. Le recours devant la Cours de céans est mené tant par Me D. _____ que par Me G. _____, avocat et lui aussi associé de l'étude. Sachant que parmi les membres du conseil de fondation, H. _____ est expert fiscal et économiste d'entreprise, Me E. _____ est avocat et notaire et Me F. _____ est notaire, et que les membres du conseil de fondation possèdent ainsi toutes les connaissances pour s'occuper personnellement d'un aspect qui touche de très près la fondation, 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.

Les mémoires d'honoraires et débours font état pour chacune des années 2015 et 2016 de deux séances du conseil de fondation. Le rapport annuel pour 2015 mentionne l'attribution de trois aides financières. Le rapport annuel pour 2016 fait aussi état de l'attribution de trois aides financières, aux mêmes bénéficiaires qu'en 2015. Ces rapports ne font pas état de difficultés particulières qui auraient nécessité une activité spécifique des membres du conseil de fondation. La recourante fait valoir que le rapport annuel d'activités donne un aperçu général des activités mais que l'activité ne se limite pas aux tâches expressément mentionnées dans ledit rapport. Ce faisant, elle ne mentionne pas quelles seraient les autres activités que les membres du conseil accompliraient personnellement et de manière bénévole, alors que le fardeau de la preuve à cet égard lui incombe (arrêt du TF du 21.03.2017 [2C_835/2016]cons. 2.5).

A tout le moins, les activités bénévoles accomplies par les trois membres du conseil de fondation telles qu'elles ressortent du dossier sont insuffisantes au regard du caractère important et considérable ("erheblich") du sacrifice personnel exigé des membres d'un conseil pour justifier le désintéressement permettant une exonération fiscale.

5. Le service relève aussi, en se référant à l'arrêt de la Cour de céans du 20 février 2015 (CDP.2014.184), que selon le contrat de domiciliation, la mise à disposition par l'étude B. _____ de locaux en faveur de la fondation est rémunérée; qu'ainsi, lorsque les membres du conseil de fondation se réunissent dans leur bureau pour régler les affaires de la fondation, la prestation est facturée alors qu'elle n'engendre aucun frais effectif pour

l'étude. La recourante objecte que tous les membres du conseil de fondation n'ont pas leur bureau à Z. _____, certains membres étant situés sur d'autres sites de l'étude dans le canton, ce qui occasionne des frais de déplacement. La Cour de céans ne perçoit pas en quoi cette objection étrangère au point en discussion serait de nature à mettre en cause la justesse du constat rappelé par le service. La recourante soutient aussi que les honoraires perçus par l'étude B. _____ pour la domiciliation de la fondation correspondent à des coûts effectifs; que la domiciliation permet à la fondation de disposer d'une adresse postale, ce qui engendre des frais, notamment pour les boîtes aux lettres, les sous-adresses facturées annuellement par La Poste ou la centrale téléphonique. Indépendamment du fait que ces frais ne sont pas démontrés, alors que le fardeau de la preuve incombe à la recourante (cf. cons. 4b ci-dessus), la Cour de céans relève que selon la documentation de La Poste

(<https://www.post.ch/fr/entreprises/reception/choix-du-lieu-de-reception/sous-adresse>), une "sous-adresse" (Fondation A. _____, rue (aaaa), case postale ****, à Z. _____) coûte quelques dizaines de francs par année et qu'un "adressage c/o" (Fondation A. _____, c/o Etude B. _____, Rue (aaaa), Case postale ****, à Z. _____) est gratuit. A la lecture du contrat de domiciliation, c'est du reste cette dernière possibilité qui a été choisie. Cela étant, il ne peut même pas être retenu que les membres du conseil de fondation mettraient gracieusement leur bureau ou une salle de conférence à disposition de la fondation lorsqu'ils s'y réunissent pour discuter de ses affaires.

6. Le service relève enfin, en se référant aussi à l'arrêt de la Cour de céans du 20 février 2015 (CDP.2014.184), que le cumul de fonctions des membres du conseil de fondation, simultanément associés de l'étude B. _____, est également contraire au désintéressement et que ce cumul de fonctions constitue un obstacle à l'exonération de la fondation. Dans sa décision du 13 avril 2018, il avait déjà souligné que la compétence dont disposent les membres du conseil de fondation pour confier des mandats spécifiques faisant l'objet d'une rémunération séparée pose problème au niveau du désintéressement; que cela se vérifiait en pratique puisque l'étude B. _____ effectuait non seulement l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation mais encore toutes les tâches extraordinaires facturées en sus, ce qui laissait apparaître que les membres du conseil de fondation poursuivaient également des intérêts personnels parallèlement au but d'intérêt public poursuivi par la fondation.

La recourante fait valoir qu'il est fréquent qu'une fondation fasse appel à des mandataires pour certaines tâches spécifiques (p. ex. gestion du patrimoine mobilier ou immobilier, présélection de projets à soutenir); que ce mandataire peut siéger lui-même au conseil; que ce double rôle est licite, sous réserve des règles déontologiques propres à la profession du mandataire; que c'est à tort qu'il est reproché aux membres du conseil de fondation de confier exclusivement le travail à l'étude B. _____.

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 neuf associés. Il ressort du dossier qu'en leur qualité de membres du conseil de fondation, ils ont confié à l'étude B. _____ et donc à eux-mêmes puisqu'ils en sont associés le mandat d'effectuer l'ensemble des tâches relevant du fonctionnement général de la fondation sur les plans administratif, comptable, fiscal et financier. Ce mandat a assuré à l'étude B. _____ un chiffre d'affaires annuel d'environ 12'000 francs tant en 2015 qu'en 2016, auquel s'ajoute le montant de 1'500 francs dû en vertu du contrat de domiciliation. Il paraît ainsi établi 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.

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

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

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 2'500 francs et des débours par 250 francs, montants partiellement compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 29 avril 2019

1 Seuls 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. 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;

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.

26

3Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements 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 remploi (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).

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.

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

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

(RO20054545;FF200374257463).³Nouvelle 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 l'annexe ch. II 7 de la LF du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, en vigueur depuis le 1er janv. 2008

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

(RO20065379;FF20055993).

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