

VD_OMNI FI.2015.0031 vom 3. Mai 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-05-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0031

FR: VD_OMNI FI.2015.0031 du 3 mai 2016

IT: VD_OMNI FI.2015.0031 del 3 maggio 2016

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours formé par une fondation contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant le refus de sa demande d'exonération de l'impôt sur le bénéfice et le capital, respectivement du droit de mutation sur les transferts immobiliers et de l'impôt sur les successions et donations. La recourante a dans un premier temps bénéficié de l'exonération fiscale en raison de son but d'utilité publique et s'est vu retirer le bénéfice de cette exonération au motif qu'elle n'avait pas exercé d'activité effective en rapport avec son but statutaire; l'admission de sa nouvelle demande (qui fait l'objet du présent litige) supposerait ainsi une modification de l'état de fait de nature à justifier un réexamen de la décision de retrait de l'exonération, soit en substance qu'elle ait apporté la preuve de son activité effective d'utilité publique. Or, il s'impose de constater qu'elle n'a pas apporté une telle preuve: s'agissant en particulier des prétendues activités accessoires (autres que des donations) dont elle se prévaut, l'intéressée n'a pas démontré leur caractère effectif, leur conformité à ses statuts et le respect des exigences légales de l'intérêt général et du désintéressement; quant aux donations auxquelles elle a procédé, il n'est aucunement établi que l'ensemble des versements en cause seraient conformes à ses buts et correspondraient à des objectifs d'utilité publique, et les pièces qu'elle a produites ne permettent pas d'apprécier l'importance du sacrifice au profit de tiers en regard des moyens dont elle disposait durant les périodes concernées. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Lorsque, comme en l'espèce, le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références).

E. 3

Le litige porte sur le refus de l'autorité intimée de faire droit à la demande d'exonération fiscale en lien avec l'exercice d'une activité d'utilité publique déposée par la recourante. Il convient en premier lieu de rappeler le droit applicable en la matière. a) Dans le domaine fiscal, le principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit notamment que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 133 I 206 consid. 6.1); en vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. TF, arrêt 2C_28/2015 du 19 juin 2015 [publication aux ATF prévue] consid. 7.1 et la référence). b) Aux termes de l'art. 56 al. 1 LIFD, sont exonérées de l'impôt notamment les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées (let. g). Dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2006, cette disposition prévoit l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts " d'utilité publique ", alors que l'ancienne loi prévoyait des buts de " pure utilité publique "; cette modification rédactionnelle n'a toutefois aucune incidence pratique dans son application (cf. arrêt FI.2012.0008 du 14 janvier 2013 consid. 2a et la référence). S'agissant du droit intercantonal respectivement cantonal, les art. 23 al. 1 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 90 al. 1 let. g LI ont une teneur identique à celle de l'art. 56 al. 1 let. g LIFD - à cette seule différence que sont toujours évoquées des activités de " pure utilité publique " dans le cadre de l'art. 90 al. 1 let. g LI; cette dernière disposition étant pour le reste calquée sur la disposition fédérale par l'effet de l'harmonisation verticale, les principes juridiques applicables en matière fédérale s'appliquent par analogie en matière cantonale (cf. arrêts FI.2012.0008 précité, consid. 2a; FI.2011.0028 du 25 janvier 2012 consid. 2 in fine). c) A teneur de l'art. 1 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), l'Etat perçoit, en se conformant aux dispositions de la présente loi, un droit de mutation sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (let. a) et un impôt sur les successions et sur les donations (let. b). Le droit de mutation n'est toutefois pas perçu, en particulier, sur les transferts immobiliers à des institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique, pour les immeubles directement affectés au but poursuivi; s'agissant d'immeubles de placement, le droit peut, selon les circonstances, être réduit ou supprimé (cf. art. 3 let. c LMSD). Dans le même sens, sont exemptés de l'impôt sur les successions et sur les donations notamment les institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique (art. 20 al. 1 let. d LMSD). d) Selon la jurisprudence,

l'exonération d'une personne morale sur la base de l'art. 56 let. g LIFD suppose la réalisation de trois conditions générales: l'exclusivité de l'utilisation des fonds, l'irrévocabilité de l'affectation des fonds et l'activité effective de l'institution conformément à ses statuts; en outre, l'exonération fondée sur la poursuite de buts d'utilité publique (respectivement de pure utilité publique) suppose le respect de deux conditions spécifiques: l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement (cf. TF, arrêt 2C_484/2015 et 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.3 et les références; cf. ég. arrêt FI.2012.008 précité, consid. 2b). Ces différentes conditions sont détaillées dans la circulaire n° 12 de l'AFC, du 8 juillet 1994 (ci-après: circulaire n° 12; cf. TF arrêt 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précité consid. 5.2, où le TF rappelle qu'il n'est pas lié par cette circulaire mais peut s'en inspirer; cf. ég. Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux,

E. 4

Cela étant, il convient de définir précisément l'objet du litige. a) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie, sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 134 V 418 consid. 5.2.1; TF, arrêt 9C_195/2013 du 15 novembre 2013 consid. 3.1). L'objet du litige dans la procédure administrative subséquente est le rapport juridique qui constitue - dans le cadre de l'objet de la contestation déterminé par la décision -, d'après les conclusions du recours, l'objet de la décision effectivement attaqué. L'objet de la contestation et l'objet du litige sont donc identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble; en revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige (ATF 125 V 413 consid. 1b et 2; TF, arrêt 2C_777/2009 du 21 avril 2010 consid. 1.1; arrêt GE.2012.0192 du 17 avril 2014 consid. 2a). b) En l'espèce, en préambule à son recours (ch. II p. 3 et 4), la recourante soutient qu'elle aurait sollicité son exonération fiscale " pour l'année 2012 uniquement ", " à compter de la date du dépôt de sa demande ", étant précisé que cette exonération pourrait " être revue et contrôlée par l'ACI pour les années suivantes " mais qu'il " devra [it] s'agir [...] de procédures distinctes " , aa) Si, dans la décision sur réclamation attaquée, l'autorité intimée s'est référée à l'activité déployée par la recourante antérieurement à la date du dépôt de sa nouvelle demande d'exonération, c'est afin de déterminer son activité effective à cette date (ch. 18) – dans la mesure où l'intéressée n'a procédé à aucune distribution en lien avec son but statutaire entre la date concernée et le décès de X._____ (ch. 17). Indépendamment du bien-fondé d'un tel procédé et des conclusions que l'autorité intimée en a tiré (point qui sera examiné ci-après; cf. consid. 5b/cc), il n'apparaît pas pour autant que celle-ci aurait considéré que la recourante avait requis un effet rétroactif dans le cadre de sa nouvelle demande d'exonération, quoi qu'en dise cette dernière; c'est ainsi de façon impropre, à l'évidence, qu'il est fait référence à une " exonération fiscale rétroactive au 15 novembre 2012 " dans la décision sur réclamation attaquée (ch. 23), le caractère " rétroactif " devant s'entendre ici en regard de la date de cette décision (et non de la date du dépôt de la demande). bb) Le refus d'exonération litigieux s'étend pour le reste jusqu'à la date à laquelle l'autorité intimée a statué (23 janvier 2015) - soit jusqu'à la fin de l'année 2014 (cf. ch. 33 de la décision sur réclamation attaquée). La remarque de la recourante selon laquelle elle aurait sollicité son exonération fiscale " pour l'année 2012 uniquement ", de sorte que la question du maintien de cette exonération " pour

les années suivantes " devrait faire l'objet de procédures distinctes, ne résiste pas à l'examen. Implicitement, la nouvelle demande déposée par l'intéressée portait en effet sur l'ensemble des périodes fiscales à venir, sans limitation dans le temps; on peut au demeurant très sérieusement douter qu'une personne morale puisse requérir son exonération fiscale en lien avec l'exercice d'une activité d'utilité publique pour une durée d'emblée limitée, sous réserve de circonstances particulières justifiant une telle limitation dans le temps - ce qui reviendrait en définitive à annoncer par avance qu'elle n'a pas l'intention de poursuivre cette activité au-delà d'une certaine date, et apparaît difficilement conciliable avec les conditions de l'exclusivité de l'utilisation des fonds et de l'irrévocabilité de leur affectation auxquelles est soumis le bénéfice d'une telle exonération (cf. consid. 3d supra). Quoi qu'il en soit, on ne voit pas de quel intérêt digne de protection pourrait se prévaloir la recourante pour requérir que les différentes périodes fiscales concernées (étant précisé que les exercices comptables correspondent aux années civiles en vertu de l'art. 15 des Statuts de la Fondation; cf. art. 79 al. 2 et al. 3 LIFD, art. 119 al. 2 et al. 3 LI) fassent formellement l'objet de procédures distinctes, dès lors que les périodes en cause sont d'ores et déjà échues et qu'il aurait été loisible à l'autorité intimée, le cas échéant, d'octroyer le bénéfice de l'exonération fiscale tout en procédant directement à l'examen des conditions de son maintien pour les périodes fiscales ultérieures; pour le surplus, les conditions d'une exonération ne diffèrent pas, contrairement à ce que laisse entendre la recourante, de celles de son maintien (cf. TF, arrêt 2C_484/2015 et 2C_485/2015 précité consid. 5.5.3, où il est expressément relevé que " la question de savoir si la requérante remplit les conditions donnant droit à une exonération peut être examinée à nouveau à chaque période de taxation "). c) C'est en outre le lieu de relever que la recourante a dans un premier temps bénéficié de l'exonération fiscale (cf. let. A supra) et s'est vu retirer le bénéfice de cette exonération avec effet dès le 1^{er} janvier 2011, au motif qu'elle n'avait pas exercé d'activité effective en rapport avec son but statutaire (cf. let. B supra) - et non en lien avec l'importance, au niveau des charges, de la part de copropriété du domaine de C. _____ qui lui a été cédée par la nièce de feu X. _____, quoi qu'elle en dise dans son courrier du 10 janvier 2013 (cf. let. F supra). Dans ce cadre, il n'est pas contesté que son but, qui consistait initialement à " venir en aide à l'enfance malheureuse " (d'abord en Suisse et à l'étranger, puis dans le canton de Vaud; cf. let. A supra), et consiste en substance depuis le 7 juin 2012 à " venir en aide, notamment en soutenant leur formation, à des enfants et des adolescents, à de jeunes adultes méritants ou victimes de mauvais traitements ou de détresse durant leur enfance, domiciliés dans le canton de Vaud " (cf. let. C supra), correspond à un but d'utilité publique. Cela étant, si la recourante, qui n'avait pas encore été constituée, a dans un premier temps été mise au bénéfice d'une exonération fiscale sur la seule base de son but d'utilité publique (cf. let. A supra), indépendamment de toute activité effective (cf. Mettrau, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, Thèse Lausanne 1992, ch. 2b pp. 155 s, qui mentionne, en référence à la doctrine, une " période de démarrage " et estime que l'exonération ne doit être admise qu'exceptionnellement dans ce cadre; cf. ég. ATF 120 Ib 374 consid. 3b, où est évoquée à cet égard une période " probatoire " devant permettre à la requérante de " mettre en route ses activités "), il s'impose de constater que tel ne saurait être le cas dans le cadre de sa nouvelle demande d'exonération. L'admission de cette dernière supposerait bien plutôt une modification de l'état de fait de nature à justifier un réexamen (au sens de l'art. 64 al. 2 let. a LPA-VD) de la décision de retrait de l'exonération, soit en substance que la recourante ait apporté " la preuve de son fonctionnement de bienfaisance " (pour reprendre l'expression utilisée par l'intéressée elle-même dans son

courrier du 21 janvier 2011). d) Enfin, l'autorité intimée a procédé à une distinction entre les situations prévalant antérieurement et postérieurement au décès de X. _____ s'agissant d'apprécier la question de l'exercice d'une activité effective de la recourante (cf. let. C de la décision sur réclamation attaquée). Une telle distinction ne prête pas le flanc à la critique; à l'évidence en effet, le bénéfice d'une exemption de l'impôt sur les successions en application de l'art. 20 al. 1 let. d LMSD supposerait dans les circonstances du cas d'espèce que la recourante (en tant qu'héritière unique) ait apporté la preuve de son activité d'utilité publique effective (cf. consid. 4c supra), à tout le moins, au moment du décès de l'intéressé.

E. 5

Il convient ainsi d'examiner si la recourante peut prétendre au bénéfice de l'exonération fiscale à compter du 11 septembre 2012, date du dépôt de sa nouvelle demande (consid. 4b/aa), singulièrement si elle a effectivement exercé une activité d'utilité publique suffisante à compter de cette date (consid. 4c) - et jusqu'à la fin de l'année 2014 (consid. 4b/bb) -, en distinguant les situations prévalant antérieurement et postérieurement au décès de X. _____ (consid. 4d). a) D'une façon générale, la recourante fait en premier lieu valoir qu'outre les donations auxquelles elle a procédé, il conviendrait de tenir compte des " nombreuses activités accessoires " conformes à son but et correspondant à un objectif d'utilité publique qu'elle a exercées. aa) A ce titre, la recourante évoque en premier lieu dans son recours une activité de conseils et d'assistance non financière, soit un " soutien administratif et juridique gratuit envers les personnes dans le besoin ". A la lecture de son courrier du 10 janvier 2013 (cf. let. F supra), il apparaît que cette activité avait jusqu'alors consisté à orienter " une dizaine de personnes " requérant de l'aide vers les services compétents, de sorte que son intervention n'était plus nécessaire. Cela étant, l'activité alléguée n'est aucunement documentée (ni même établie), étant rappelé qu'il appartient à la recourante de supporter le fardeau de la preuve des faits justifiant son exonération (cf. consid. 3e supra). On peut au demeurant très sérieusement douter qu'une telle activité puisse être considérée comme satisfaisant à la condition du désintéressement, soit qu'elle corresponde à un but altruiste au sens rappelé ci-dessus (cf. consid. 3d), la simple orientation vers un service compétent ne constituant pas à proprement parler un avantage exprimable en argent; du point de vue de la recourante, il ne s'est au demeurant agi, en définitive, que de déterminer s'il se justifiait selon elle d'octroyer des prestations aux personnes concernées, et l'on voit mal qu'une réponse négative sur ce point (au motif que l'aide requise pouvait être prise en charge par un service étatique) puisse en tant que telle être considérée comme une prestation d'utilité publique. bb) La recourante fait également grief à l'autorité intimée de n'avoir tenu aucun compte de son activité en lien avec le manège sur le domaine de C. _____, évoquant dans ce cadre l'acquisition de chevaux et l'engagement de responsables qualifiés, respectivement la mise en place d'activités équestres gratuites. On peut s'étonner d'emblée avec l'autorité intimée que l'intéressée ne se soit pas expressément prévalu de l'exercice de cette activité avant la présente procédure de recours; tout au plus le développement du domaine de C. _____ est-il mentionné à titre de projet (cf. le courrier du 10 janvier 2013 en partie reproduit sous let. F supra), la recourante ayant encore indiqué ce qui suit à cet égard dans le cadre de sa réclamation du 23 octobre 2014 (ch. 5.1.1): "La Fondation vous avait également fait part de son projet de développer à C. _____ un institut équestre permettant d'accueillir des adolescents et jeunes adultes en proie à des difficultés sociales. Or, un tel projet ne peut pas être développé tant que la Fondation n'aura pas connaissance du montant exact de sa fortune et n'aura pas encore pu acquérir l'intégralité du domaine de C. _____." L'activité alléguée pourrait

ainsi consister, en l'état, à " maintenir ce domaine équestre et à permettre à des enfants de s'initier à l'équitation et à avoir la possibilité d'accomplir quelques dizaines de mètres sur le dos d'un poney shetland ", comme indiqué dans la " note relative à l'organisation et au fonctionnement interne de la fondation X. _____ en matière de soutien à des tiers " datée du mois de septembre 2013 et produite à l'appui de cette réclamation. Quoi qu'il en soit, il s'impose de constater que cette activité n'est pas davantage documentée (ni même établie). On ignore tout en particulier des éventuelles charges (le cas échéant des investissements) consentis par la recourante dans ce cadre, des années concernées, mais également du nombre de bénéficiaires et de leurs situations respectives; c'est le lieu de rappeler une fois encore qu'il appartient à la personne morale qui requiert une exonération fiscale de prouver que les conditions en sont réunies et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. cc) Dans ces conditions et faute pour la recourante d'avoir démontré, en particulier, le caractère effectif des activités accessoires dont elle se prévaut, leur conformité à ses statuts et le respect des exigences de l'intérêt général et du désintéressement (cf. consid. 3d supra), il n'y a pas lieu d'en tenir compte dans l'appréciation du caractère suffisant de l'activité d'utilité publique exercée par l'intéressée durant les années concernées. b) S'agissant de la situation prévalant antérieurement au décès de X. _____ (15 novembre 2012), l'autorité intimée a en substance retenu que, dans la mesure où la recourante n'avait procédé à aucune distribution en lien avec son but statutaire entre le dépôt de sa demande et ce décès, il convenait d'apprécier son activité effective " au moment de la demande d'exonération, soit jusqu'au 11 septembre 2012 "; elle a estimé que l'activité alors déployée par l'intéressée ne correspondait pas à ses buts et n'était en outre pas compatible avec une exonération pour buts d'utilité publique. Elle s'est également référée dans ce cadre à une " emprise de Monsieur X. _____ sur la Fondation " (cf. let. B/i et C de la décision sur réclamation attaquée). aa) Il n'est pas contesté qu'antérieurement au décès de X. _____, la recourante n'a effectué des donations qu'en faveur de deux personnes, Mme [X] (pour un montant total de 11'222 fr. en 2011) et M. [Y] (pour un montant de 12'600 fr. en 2012). bb) La recourante soutient qu'il conviendrait également de tenir compte des donations décidées jusqu'au décès de X. _____ mais qui n'ont pu être effectuées qu'en 2013 en raison de ce décès; elle évoque dans ce cadre un montant total de 130'000 fr., en référence à un tableau produit à l'appui de son recours (pièce n° 28a) dont il résulte qu'auraient été décidés en 2012 les dons effectués en 2013 en faveur de M. [Y] (7'500 fr.), de l'Association F. _____ (100'000 fr.), de l'Association ***** (25'000 fr.) et de M. et Mme [B] (3'000 fr.) (cf. à cet égard la let. C de la réponse au recours). Comme le relève l'autorité intimée, une institution ne peut en principe bénéficier d'une exonération que si la réalisation de ses buts d'utilité publique est effectivement poursuivie pendant la période de calcul et de taxation, c'est à dire si son activité est actuelle; sauf exception (notamment s'agissant de la " période de démarrage " déjà mentionnée; cf. consid. 4c supra), le revenu et la fortune ne doivent donc pas seulement être destinés à des buts d'utilité publique, mais doivent être employés à la réalisation de ces buts pendant la période de calcul de l'impôt et celle de la taxation (Mettrau, op. cit. , ch. 2 pp. 154 s). C'est le lieu de rappeler que, dans le contexte particulier du cas d'espèce, l'admission de la nouvelle demande d'exonération de la recourante supposerait qu'elle ait effectivement exercé une activité d'utilité publique (cf. consid. 4c et 4d supra) et que l'intéressée doit supporter les conséquences de l'échec ou de l'absence de preuve sur ce point (consid. 3e supra). Cela étant, il n'apparaît pas d'emblée exclu, suivant les circonstances, de tenir compte de promesses de dons s'agissant d'apprécier l'activité effective d'une institution (en particulier, par hypothèse, si des motifs objectifs le justifient

et pour autant que ces promesses de dons offrent des garanties suffisantes). Cette question peut toutefois demeurer indéterminée dans le cas d'espèce, dès lors que, comme le relève l'autorité intimée, il n'est aucunement établi que les donations évoquées auraient été décidées du vivant de feu X. _____ - la requérante n'ayant produit aucune pièce antérieure au décès de l'intéressé en attestant. Seuls figurent à cet égard au dossier deux courriers adressés le 19 décembre 2012 par la requérante à l'Association F. _____ respectivement à E. _____ Sàrl ainsi qu'un courrier de l'Association G. _____ l du 10 janvier 2013 (laquelle se réfère à une " lettre du 19 décembre 2012 " de la requérante); outre qu'il n'est pas établi que E. _____ Sàrl aurait en l'état bénéficié des donations évoquées, les seules mentions de " pourparlers de plusieurs mois " entre la requérante et l'Association G. _____ l ou encore du fait que la demande de l'Association F. _____ aurait été examinée " à l'occasion de plusieurs séances ", sans aucune autre preuve attestant de la teneur de tels pourparlers et autres séances ni même de leur existence, ne sauraient à l'évidence en tant que telles suffire à établir que les donations en cause auraient été décidées du vivant de feu X. _____. C'est en outre le lieu de relever que le bilan final (daté du 1 er mai 2014) annexé à la déclaration fiscale 2012 de la requérante fait notamment état, dans le cadre des " dettes à court terme ", d'un poste " Créanciers - Aides promises " à hauteur de 85'000 fr.; cette mention a posteriori d'aides promises, qui ne correspondent au demeurant que partiellement aux promesses de dons pour un montant total de l'ordre de 130'000 fr. dont la requérante se prévaut, pourrait avoir été dictée par les besoins de la cause et ne saurait suffire, en l'absence d'autres éléments probants dans ce sens, à emporter la conviction du tribunal quant à l'existence de réelles promesses de dons décidées du vivant de feu X. _____. L'autorité intimée n'a dès lors pas abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que la requérante n'avait pas apporté la preuve que certaines des donations effectuées en 2013 avaient été décidées du vivant de feu X. _____ et que, dans ces conditions, il convenait de s'en tenir dans ce cadre aux versements auxquels elle a effectivement procédé antérieurement au décès de l'intéressé. cc) La requérante fait également valoir qu'il n'y aurait pas lieu de prendre en compte son " historique ", dès lors qu'elle n'a pas requis d'effet rétroactif en lien avec sa nouvelle demande d'exonération. En l'absence de demande rétroactive, est dans tous les cas déterminante la situation de la requérante au moment de la demande d'exonération, respectivement à partir de ce moment; dans ce cadre et comme on l'a déjà vu, le bénéfice de l'exonération requise ne saurait être accordé à l'intéressée en l'absence de fait nouveau de nature à justifier un réexamen de la décision de retrait de l'exonération rendue au début de l'année 2011, soit en l'absence d'activité effective d'utilité publique suffisante – la seule intention d'exercer une telle activité étant insuffisante (cf. consid. 4c et 5b/bb supra). Or, dans la mesure où il n'est pas contesté que la requérante n'a procédé à aucune donation en lien avec son but statutaire entre la date du dépôt de sa nouvelle demande et la date du décès de X. _____ et dès lors qu'il n'y a pas lieu pour le reste de tenir compte, comme on vient de le voir, des activités accessoires (consid. 5a) et autres promesses de dons (consid. 5b/bb) dont elle se prévaut, il s'impose de constater que l'intéressée est en définitive réputée n'avoir exercé aucune activité d'utilité publique durant la période concernée (11 septembre au 15 novembre 2012). A suivre la requérante, soit en faisant abstraction de la situation antérieure à la date du dépôt de sa nouvelle demande, il apparaît ainsi manifestement qu'une exonération fiscale ne se justifie pas antérieurement au décès de X. _____. On aboutit à la même conclusion si l'on considère, comme l'a fait l'autorité intimée, qu'il convient de tenir compte de la situation antérieure au dépôt de la nouvelle demande d'exonération afin d'apprécier le

caractère suffisant de l'activité d'utilité publique exercée par la recourante à la date du dépôt de cette demande. Il s'impose en effet de constater qu'il n'est aucunement établi que les donations auxquelles il a été procédé en 2011 (11'222 fr. en faveur de Mme [X]) et 2012 (12'600 fr. en faveur de M. [Y]) seraient conformes aux buts de la recourante, respectivement que les bénéficiaires devraient être considérés comme des personnes dans le besoin (le seul financement d'études dans le cadre de reconversions professionnelles ne constituant pas en tant que tel un but d'utilité publique). Même à admettre, par hypothèse, que tel serait le cas, il apparaît au demeurant qu'une exonération fiscale pour activité d'utilité publique ne se justifierait pas compte tenu du nombre très restreint des bénéficiaires et des montants relativement modestes qui ont été versés par l'intéressée en regard de ses moyens; en 2011, elle a ainsi versé des aides pour un montant de 11'222 fr. (en faveur de Mme [X]) sur un montant total de charges de 23'080 fr. alors qu'elle disposait d'un capital de 106'897 fr. (dont la majeure partie, à hauteur d'environ 81'000 fr., a été consacrée à des " Impenses C. _____ ", comprenant notamment un montant total d'environ 41'500 fr. versé à Y. _____ à titre d' " honoraires "), de sorte que l'importance de son sacrifice au profit de tiers en regard de ses moyens est clairement insuffisante sous cet angle (cf. consid. 3d supra). Quant à la partie de l'année 2012 à prendre en considération (soit jusqu'au 15 novembre, date du décès de X. _____), durant laquelle la recourante a versé des aides pour un montant de 12'600 fr. (en faveur de M. [Y]), le bilan final annexé à sa déclaration fiscale 2012 déjà mentionné fait également état d'un poste " Impenses: C. _____ " (1440) à hauteur d'environ 107'500 fr.; il résulte à cet égard du détail du " Compte 1440 Impenses: C. _____ " figurant dans les " comptes provisoires non révisés au 31 décembre 2012 " produits à l'appui de son courrier du 25 septembre 2013 que ce montant comprend notamment un montant total d'environ 24'000 fr. versé entre le 4 janvier et le 25 avril 2012 à " Maître Y. _____ " (soit à Y. _____) à titre d' " honoraires ". Or, la recourante n'a jamais ni étayé la nature précise de l'activité en cause et des modalités de sa rétribution (se contentant d'évoquer " divers services, notamment juridiques et en lien avec la gestion d'immeubles " dans sa réclamation du 23 octobre 2014) ni même produit de justificatifs ad hoc (comme elle l'avait annoncé sous pièce n° 37 dans le bordereau des pièces produites à l'appui du recours), de sorte qu'il n'est pas possible d'apprécier si et dans quelle mesure une telle rémunération était justifiée respectivement compatible avec une exonération en lien avec l'exercice d'une activité d'utilité publique - sous l'angle notamment de l'exclusivité de l'utilisation des fonds et du désintéressement (cf. consid. 3d supra). On se contentera de relever que le montant total de ces " honoraires " est largement supérieur à celui des donations versées par la recourante, et ce tant pour l'année 2011 (environ 41'500 fr. d'honoraires en regard de 11'222 fr. de donations) que pour la partie de l'année 2012 à prendre en considération (environ 24'000 fr. d'honoraires en regard de 12'600 fr. de donations). Il s'ensuit qu'avant le décès de X. _____, le refus d'exonération litigieux ne prête pas le flanc à la critique, peu important à cet égard qu'il soit tenu compte ou non de la situation antérieure à la date du dépôt de la nouvelle demande. c) S'agissant de la situation prévalant postérieurement au décès de X. _____ (15 novembre 2012), l'autorité intimée a en substance retenu que si la recourante avait certes effectué des donations en 2013, elle avait investi une part prépondérante de ses revenus dans la gestion de ses immeubles, que son activité d'utilité publique était ainsi insuffisante au vu des moyens dont elle disposait et qu'il n'était en outre pas établi que les donations effectuées correspondent à un but d'utilité publique; elle a relevé pour le surplus qu'à défaut des états financiers exhaustifs de l'intéressée, elle n'était pas en mesure d'établir ses revenus, ses charges et ses activités. Elle

s'est également référée à la rente versée à l'ancienne épouse de feu X. _____, aux honoraires de " Monsieur Y. _____ " (soit Y. _____) et à l'investissement de la recourante dans la société D. _____ Sàrl. La recourante soutient que ses revenus immobiliers se sont élevés, après déduction des charges, à environ 300'000 fr. en 2013, de sorte que, compte tenu par ailleurs de ses frais généraux et de la rente versée à l'ancienne épouse de feu X. _____, les dons effectués (pour un montant total d'environ 230'000 fr.) ont en réalité dépassé ses revenus nets durant l'année concernée. Elle conteste pour le reste qu'Y. _____ ait été rémunéré postérieurement au premier trimestre 2012 (cf. consid. 5b/cc), et fait valoir que la société D. _____ Sàrl n'est qu'une société de service dont le but est de gérer ses biens mobiliers et immobiliers. aa) Il résulte du résumé des différents versements " sur la base des informations fournies par la recourante " figurant à la let. C de la réponse au recours que, postérieurement au décès de X. _____, la recourante a procédé à des donations pour un montant de 10'000 fr. en 2012 et pour un montant total de 163'500 fr. en 2013 (cf. let H supra); les donations en cause correspondent à celles auxquelles il est fait référence dans le courrier de l'intéressée du 25 septembre 2013. Dans sa réclamation du 23 octobre 2014, la recourante a toutefois indiqué qu'elle avait procédé à des versements pour un montant total de l'ordre de 230'700 fr. en 2013 et produit des attestations bancaires en attestant. Il en résulte en substance qu'outre les donations mentionnées dans la réponse au recours, elle a également versé un montant total de 19'000 fr. à I. _____ SA, de 29'100 fr. à l'association J. _____, de 2'000 fr. à l'association Enfants Handicapés d'Afrique (AEHA), de 1'000 fr. à la Fondation K. _____, enfin d'environ 13'000 fr. à trois personnes physiques (respectivement 10'020 fr., 1'000 fr. et 2'000 fr.); elle n'a apporté aucune précision en lien avec ces différentes donations. Il n'est pas contesté pour le reste que l'intéressée n'a procédé à aucune donation en 2014. S'il apparaît que la recourante a ainsi bel et bien procédé à des versements pour un montant total d'environ 230'700 fr. en 2013, il s'impose de constater qu'il n'est aucunement établi que l'ensemble de ces versements seraient conforme à ses buts, respectivement correspondraient à des objectifs d'utilité publique. Si tel pourrait a priori être le cas, compte tenu de leurs buts respectifs, s'agissant des versements en faveur de l'Association F. _____, de la Fondation G. _____, de l'Association H. _____, de L. _____ ou encore de la Fondation K. _____, il n'en va pas de même, en l'absence d'éléments en attestant à tout le moins, s'agissant des versements en faveur de I. _____ SA - dont le but consiste, selon l'extrait du registre du commerce, dans la diffusion et la vente de divers articles de consommation courante en Suisse et à l'étranger - ou encore de l'association J. _____, étant précisé que les donations en faveur de cette dernière sont spécifiquement destinées au Jardin d'éveil musical et créativité " M. _____ " - lequel prône une " nouvelle approche pédagogique et ludique basée sur les perceptions intuitives, l'imaginaire et la créativité ", indépendamment de toute maltraitance, détresse ou mérite particulier des enfants concernés. Quant aux versements effectués directement en faveur de personnes physiques, il apparaît qu'ils ont pour la plupart eu pour finalité de soutenir les personnes concernées dans le financement d'une formation ou d'une reconversion professionnelle (financement d'études gymnasiales, d'une formation en sciences pharmaceutiques, de cours d'appui scolaire ou encore d'études de musique, notamment; cf. let. C de la réponse au recours). La seule mention d'une formation ou d'une reconversion professionnelle ne saurait toutefois suffire à considérer ces différents soutiens comme conformes aux buts de la recourante – faute pour cette dernière d'avoir indiqué à quel titre elle avait apporté une aide aux bénéficiaires; comme le relève l'autorité intimée, il n'est pas davantage établi qu'un tel financement correspondrait à un but

d'utilité publique, ce qui supposerait que la notion de " personnes dans le besoin " soit présente. bb) Quoi qu'il en soit, l'octroi du bénéfice de l'exonération fiscale en faveur de la recourante supposerait notamment que puisse être appréciée l'importance du sacrifice au profit des tiers (soit des donations auxquelles a procédé la recourante) en regard des moyens dont elle disposait. Or, l'intéressée n'a produit ni comptes pour l'année 2013 – fussent-ils provisoires – ni aucune autre pièce de nature à établir ses moyens. On ignore ainsi le montant exact des revenus immobiliers réalisés par la recourante en 2013. Le montant de 700'000 fr. retenu par l'autorité intimée a été évoqué par l'intéressée en tant qu'estimation à l'occasion de l'entretien du 8 octobre 2013. Dans sa réclamation puis dans son recours, la recourante mentionne un montant de 600'000 fr., voire, à une occasion dans son recours, de 500'000 fr.; à l'évidence, on ne saurait se contenter de telles approximations, au surplus fondées sur les seules déclarations de l'intéressée. La recourante soutient en outre que ses revenus immobiliers nets se seraient élevés à environ 300'000 fr. durant l'année concernée, après déduction des charges – soit des frais d'entretien et de rénovation nécessaires. Là encore, on ne saurait se contenter de ses seules affirmations quant au montant de ces frais et à leur caractère nécessaire. A ce stade, on ne peut dès lors que constater que l'intéressée aurait consacré une partie prépondérante de ses revenus à la gestion de ses immeubles, sans pouvoir exclure qu'il se soit agi d'investissements au détriment de son activité d'utilité publique – comme l'a retenu l'autorité intimée. A cela s'ajoute que la recourante n'a pas davantage produit les états financiers – même provisoires - de D._____ Sàrl. Au demeurant, les gérants de cette société (dont l'entier du capital est détenu par l'intéressée), Y._____ et Z._____, sont également membres de son conseil de fondation – alors que le bénéfice de l'exonération aurait supposé que la participation au capital de D._____ Sàrl ne permette pas à la recourante d'influencer l'activité économique de cette dernière, ce qui aurait impliqué une séparation claire et une indépendance entre les conseils de fondation et d'administration respectifs des entités concernées (cf. consid. 3d); il peut à cet égard être renvoyé à la teneur de la let. E de la décision sur réclamation attaquée (en partie reproduite sous let. G supra), que la seule affirmation de la recourante selon laquelle la société D._____ Sàrl ne serait qu'une société de service destinée gérer ses biens ne saurait manifestement remettre en cause. Dans ces conditions et indépendamment même de l'incidence dans ce cadre de la rente mensuelle que la recourante doit verser à l'ancienne épouse de feu X._____ ou encore de l'éventuel versement d'honoraires à Y._____ à la suite du décès de l'intéressé, il s'impose de constater que le refus d'exonération litigieux ne prête pas non plus le flanc à la critique en tant qu'il porte sur la situation prévalant postérieurement à ce décès. d) En définitive, il apparaît que l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que la recourante n'avait pas établi – comme il lui aurait appartenu de le faire – qu'elle avait exercé une activité d'utilité publique suffisante depuis le dépôt de sa nouvelle demande d'exonération (et ce ni antérieurement ni postérieurement au décès de X._____) et, partant, en refusant de lui octroyer le bénéfice d'une telle exonération.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 5'000 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 144 al. 1 et al. 5 LIFD, 199 LI et 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu pour le reste d'octroyer une indemnité à titre de dépens (cf. art. 144 al. 4 LIFD, 64 PA, 199 LI et 155 al. 1 LPA-VD).

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