

VD_OMNI FI.2017.0014 vom 12. Dezember 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0014

FR: VD_OMNI FI.2017.0014 du 12 décembre 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0014 del 12 dicembre 2018

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours d'une fondation contre le refus de lui accorder une exonération fiscale pour les années 2012 et 2013 et dont elle bénéficiait depuis 1993. L'autorité fiscale peut examiner si les conditions de l'exonération sont remplies pour chaque période fiscale (consid. 4). C'est à bon droit que l'autorité intimée a retenu que la fondation n'avait pas déployé d'activités d'utilité publique effectives conformes à ses statuts en 2012 et 2013, soit en particulier l'octroi de bourses pour des étudiants en géopolitique et la valorisation des archives de la famille des fondateurs (consid. 5 et 6). Le prétendu manque de liquidités invoqué par la recourante pour l'expliquer ne permet pas, au vu de la chronologie et de l'historique de la fondation, de justifier l'insuffisance de ses activités d'utilité publique depuis sa création (consid. 7). Le fait pour les membres du conseil de fondation d'avoir oeuvré sans rémunération pendant des années et l'impossibilité pour une autre fondation de reprendre les activités de la recourante en cas de faillite ne sont par ailleurs par pertinents (consid. 9 et 10). Rejet du recours.

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 renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 2

A titre liminaire, il convient de circonscrire l'objet du présent litige. La décision entreprise statue sur les réclamations du 22 septembre 2015 et confirme les décisions de taxation définitive (impôt sur le bénéfice et le capital) pour les années fiscales 2012 et 2013. La fondation (ci-après: la recourante) a précisé qu'elle ne contestait pas les éléments imposables arrêtés, mais uniquement la "révocation" de l'exonération en tant qu'elle constitue le préalable nécessaire aux taxations litigieuses. Dans ces circonstances, il faut retenir avec la recourante que la présente procédure ne concerne que les impôts précités et, partant, l'exonération de la recourante dans ce cadre. Dans la mesure où la décision attaquée ne statue pas sur les éventuels droits de mutation ou impôts sur les successions ou donations (cf. loi 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]), elle ne déploie en revanche aucun effet à cet égard. Contrairement à ce que suggère la recourante, l'autorité intimée ne

le conteste en réalité pas. Cette dernière relève cependant à raison que la réponse apportée en l'espèce à la question de savoir si la recourante remplit les conditions d'une exonération pourrait avoir une incidence sur les décisions qu'elle pourrait être amenée à rendre en application de la LMSD. Le présent litige ne portant pas sur l'exonération fiscale de la recourante en lien avec la LMSD, la question de savoir si les conditions de l'exonération en sont identiques et si la recourante est susceptible d'être exonérée dans ce cadre indépendamment de l'issue de la présente procédure n'a pas à être tranchée. Pour le reste, il convient encore de rappeler que l'exonération doit s'analyser pour chaque période fiscale (cf . consid. consid. 4a ci-dessous) soit, dans le cas présent, les périodes 2012 et 2013 uniquement. La recourante demeurera libre de requérir l'exonération pour les périodes suivantes si elle estime remplir les conditions y relatives.

E. 3

a) Au cours de l'instruction, la recourante a sollicité l'audition de plusieurs témoins, à savoir H._____, membre du conseil de fondation de la recourante et administrateur de la société E._____, I._____, tuteur de C._____ de 2010 à 2012, J._____, actuel membre et président du conseil de fondation, également archiviste de la fondation, K._____, directrice adjointe de l'As-So, ainsi que L._____, délégué au conseil de fondation en lien avec la créance de la fondatrice. aa) Le droit d'être entendu tel que garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2; 124 I 49 consid. 3a et les réf. cit.). S'agissant plus particulièrement du droit de faire administrer les preuves, il suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait . Le droit d'être entendu découlant de l'article 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1) L'autorité peut donc mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier sa décision (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les réf. citées). bb) En l'espèce, l'audition de H._____, et de J._____, tous deux membres du conseil de fondation, ne s'avère ni nécessaire, ni opportune. La recourante a en effet largement eu l'occasion de se déterminer par écrit au travers des trois mémoires qu'elle a adressés à la cour de céans. Le premier de ceux-ci a d'ailleurs été personnellement rédigé par H._____ en qualité de conseil de la recourante, qui avait déjà été personnellement entendu par l'ACI (ci-après: l'autorité intimée) dans le cadre de la procédure antérieure. Concernant J._____, on relèvera encore que l'état du travail d'archivage effectué depuis 1993 résulte des pièces au dossier versées par la recourante, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'entendre l'archiviste de la fondation à ce sujet. Quant à l'audition de I._____, elle ne serait pas déterminante, dès lors qu'elle ne pourrait porter que sur l'état de santé de C._____ et ses éventuels agissements pour la période allant de l'instauration de la tutelle en 2010 jusqu'au décès de l'intéressé en 2012, soit sur des éléments étrangers à la motivation du présent arrêt et aux conditions d'exonération de la recourante. S'agissant de l'audition de K._____, directrice adjointe de l'As-So, elle n'apparaît pas non plus pertinente. L'éventuelle connaissance par l'As-So de la situation de

la recourante ne lie pas l'autorité fiscale qui est seule compétente pour décider de l'exonération fiscale d'une fondation (cf . consid. 4a ci-dessous). Enfin, dans la mesure où il peut être statué sans examiner en détail le bien-fondé de la créance litigieuse de la fondatrice à l'égard de la fondation, l'audition de L. _____ s'avère également inutile. b) Au titre des mesures d'instruction toujours, la recourante a sollicité de l'As-So qu'elle indique la date de transmission à l'autorité intimée des comptes annuels 2012 et 2013. Ici encore, la mesure requise est inutile. Il ressort du dossier de la cause – librement consultable par la recourante au greffe de la cour de céans – que l'OIPM a reçu de l'As-So les comptes 2012 le 4 mai 2015 et les comptes 2013 le 9 avril 2015. c) En définitive, les éléments de fait pertinents et nécessaires à la résolution du présent litige ressortent des pièces versées au dossier par la recourante et l'autorité intimée. Le dossier de la cause s'avère suffisamment complet pour trancher les questions juridiques en connaissance de cause et les mesures requises ne seraient pas susceptibles de renseigner plus avant le tribunal, ni l'amener à modifier sa décision. Par appréciation anticipée des preuves, il n'y sera en conséquence pas donné suite.

E. 4

a) Dans un premier grief, la recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir retiré le bénéfice de l'exonération " avec effet rétroactif ". Outre qu'une révocation ne pourrait intervenir rétroactivement, ce procédé constituerait de plus une atteinte au principe de la bonne foi en l'absence de modifications importantes de la situation de fait et de procédure de réexamen de la décision d'exonération. A cela, la recourante ajoute que l'autorité intimée serait réputée avoir eu connaissance des comptes des exercices 2012 et 2013 dès leur dépôt auprès de l'As-So dans la mesure où cette dernière agirait en tant que " guichet unique ". Elle s'étonne enfin du long délai de transmission des documents entre l'As-So et l'autorité intimée. aa) L'ancien tribunal administratif a jugé qu'il n'y a pas de violation du principe de non-rétroactivité du seul fait que la décision initiale de taxation et, a fortiori la décision sur réclamation subséquente, sont postérieures à la période de taxation concernée (arrêt TA FI.1994.0076 du 3 novembre 2004 consid. 5b et les références citées). Les autorités fiscales ont par ailleurs la faculté, lors de chaque période fiscale, de procéder à un nouvel examen pour vérifier si la situation de fait justifie ou non le maintien d'une exonération accordée précédemment (Ibidem et arrêt FI.2015.0031 du 3 mai 2016 consid. 4b)bb) i.f.). Retenir le contraire aurait pour conséquence que toute décision de taxation qui n'aurait pas été prise avant le début de la période concernée serait contraire au principe de non-rétroactivité (arrêt TA FI.1994.0076 du 3 novembre 2004 consid. 5b et les références citées). Dans son arrêt précité, l'ancien tribunal administratif en a déduit que le fait pour une fondation d'avoir bénéficié de l'exonération par le passé ne la met pas d'avance au bénéfice d'une exonération irrévocable pour les périodes fiscales suivantes (Ibidem ; concernant l'absence de droits acquis ou de garantie de la situation acquise du fait d'une exonération induite voir arrêt FI.2017.0054 du 7 novembre 2017 consid. 5). bb) Le Tribunal fédéral a également récemment rappelé que la question de savoir si le requérant remplit les conditions donnant droit à une exonération peut être examinée à nouveau à chaque période de taxation (arrêt TF 2C_484/2015 et 2C_485/2015 du 10 décembre 2015 consid. 5.5.3 et les références citées; v. ég. Marco Greter, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bâle 2008, ad art. 56 LIFD n. 2 et Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, partie II, ad art. 56 n. 6). cc) Au vrai, la recourante en avait pleinement connaissance puisque la décision d'exonération de 1993 mentionnait expressément que ses effets ne seraient " valables qu'à la condition que la fondation [...] dépose chaque année,

avant le 30 juin, le compte des recettes et dépenses, ainsi que le bilan de l'année écoulée et que l'autorité fiscale constate que les exigences posées en matière d'exonération fiscale ont été respectées ". b) aa) En l'espèce, l'autorité intimée a décidé de procéder à une nouvelle évaluation du statut fiscal de la recourante après que cette dernière eut, le 27 janvier 2015, sollicité une décision récente d'exonération. Comme cela ressort du dossier, l'autorité n'avait à cette date pas encore connaissance des comptes relatifs aux exercices 2012 et 2013 de la recourante (cf . consid. 3b ci-dessus). Elle a justifié cette vérification sur la base du long délai écoulé depuis la décision d'exonération de 1993. Dès lors que les périodes 2012 et 2013 n'avaient pas encore été taxées par l'autorité intimée, il ne s'agit pas, conformément à la jurisprudence précitée, d'un retrait de l'exonération avec effet rétroactif mais du constat que, pour les périodes concernées, les conditions de l'exonération n'étaient pas ou plus réunies. Partant, le principe de non-rétroactivité n'est pas violé. bb) Il n'est de même pas porté atteinte au principe de la bonne foi dans la mesure où la recourante ne pouvait déduire de la décision obtenue en 1993 que l'exonération lui serait acquise pour l'avenir, ce qui ressortait d'ailleurs clairement du dernier paragraphe de dite décision. Autre aurait été la question de savoir dans quelles conditions l'autorité intimée aurait été habilitée à revenir sur des périodes fiscales antérieures à 2012 ayant fait l'objet d'une décision de taxation définitive. Tel n'étant toutefois pas le cas, il n'est pas nécessaire d'aborder cette question. cc) On ajoutera que l'opinion doctrinale à laquelle se réfère la recourante expose certes que "[I] 'institution exonérée est protégée par le principe de bonne foi lorsque les circonstances de fait ne sont pas modifiées de manière importante ou que l'autorité fiscale ne procède pas à un réexamen de la décision d'exonération [librement traduit par la recourante]" (Marco Greter, op. cit.). La recourante omet toutefois de mentionner la phrase qui suit immédiatement celle citée, à savoir: " Dies kann sie grundsätzlich in jeder Steuerperiode tun [suivent des références]". L'autorité intimée a précisément effectué ce réexamen pour les périodes 2012 et 2013, conformément donc à la doctrine citée par la recourante. dd) Pour le reste, la cour ne discerne pas ce que la recourante – qui ne l'explique au demeurant pas – entend déduire de la prétendue fiction de connaissance des comptes 2012 et 2013 par l'autorité intimée dès leur communication à l'autorité de surveillance. Dès lors que le bien-fondé de l'exonération peut, comme déjà exposé, être revu pour chaque période de taxation, l'éventuelle connaissance par l'autorité intimée des comptes à une date antérieure à celle de transmission par l'As-So n'aurait aucune incidence. ee) Enfin, la recourante s'étonne de la durée de transmission des documents entre l'autorité de surveillance et l'autorité intimée. Outre que ce constat est, ici encore, sans incidence sur les considérations qui précèdent, on comprend mal la surprise de la recourante quant à la durée de la procédure. A titre d'exemple, on relèvera en effet que la décision de taxation relative à la période 2010 a été rendue le 30 septembre 2013 et celle relative à la période 2011, le 25 mars 2014 seulement, ce dont elle ne s'est jamais émue. c) En définitive, les prétendues violations des principes de non-rétroactivité et de protection de la bonne foi s'avèrent mal fondées.

E. 4.3

et arrêt précité TF 2C_835/2016 consid. 2.5 et les références citées).

E. 5

Dans un second grief, la recourante allègue déployer des activités d'utilité publique et remplir toutes les conditions légales nécessaires pour bénéficier de l'exonération fiscale y relative, contrairement à ce qu'a retenu la décision entreprise. 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. (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et 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 (ATF 141 I 235 consid. 7.1). b) Aux termes de l'art. 56 let. g 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. 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 (arrêts FI.2015.0031 du 3 mai 2016 consid. 3b; FI.2012.0008 du 14 janvier 2013 consid. 2a et la référence citée). c) 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 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 est pour le reste calquée sur la disposition fédérale par l'effet de l'harmonisation verticale, les principes juridiques applicables en matière fédérale s'appliquant par analogie en matière cantonale (arrêts précités FI.2015.0031 consid. 3b et FI.2012.0008 consid. 2a et FI.2011.0028 du 25 janvier 2012 consid. 2 i.f.). Sur ce point, le Tribunal fédéral a déjà jugé que les conditions de l'exonération fiscale pour les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique sont réglées de manière identique en droit fédéral et cantonal harmonisé (arrêt TF précité 2C_484/2015 et 2C_485/2015 consid. 1.) 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 (arrêt TF précité 2C_484/2015 et 2C_485/2015 consid. 5.3 et les références; é.g. arrêts précités FI.2015.0031 consid. 3d et FI.2012.0008 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. arrêt TF précité 2C_484/2015 et 2C_485/2015 consid. 5.2, où le TF rappelle qu'il n'est pas lié par cette circulaire mais peut s'en inspirer; voir é.g. Lydia Masméjan-Fey et Lucien Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, 4^{ème} éd., Berne 2005, ad art. 90, n. 36 et 37). e) Dans la mesure où ces

conditions sont cumulatives (arrêts TF 2C_835/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.1; TF 2C_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.3), l'absence d'une seule d'entre elles suffit à exclure l'exonération fiscale. Par ailleurs, il incombe à celui qui sollicite l'exonération d'apporter la preuve qu'il en remplit les conditions (ATF 133 II 153 consid.

E. 6

Dans le cas présent, les parties débattent principalement de l'effectivité des activités d'utilité publique déployées par la recourante. Il convient d'examiner cette question en premier lieu puisque l'éventuelle absence d'activités effectives aurait pour conséquence le rejet du recours et la confirmation de la décision attaquée, sans qu'il ne soit besoin d'examiner les autres conditions précitées. a) L'effectivité des activités du requérant à l'exonération suppose que la réalisation des buts visés soit concrète, vérifiable et réelle; le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité justifiant l'exonération n'est en revanche pas suffisante (arrêts précités TF 2C_835/2016 consid. 2.1. i.f. et TF 2C_143/2013 consid. 3.2; circulaire n o 12, ch. II.2. let. d). L'autorité se basera sur l'activité statutairement prévue et effectivement réalisée, sur le comportement du requérant et sur l'affectation directe réelle des biens et bénéfices aux buts fiscalement favorisés (arrêt TF 2C_664/2007 du 6 mars 2008 consid. 3.2; Nicolas Urech, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2017, ad art. 56, n. 59; Lydia Masméjan-Fey et Lucien Masméjan, op. cit.). 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 (arrêt précité FI.2015.0031 consid. 5b)bb). 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, une activité future étant en principe insuffisante (Ibidem ; ég. Georges Mettrau, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, thèse, Lausanne 1992, p. 154 ss). Des exceptions sont cependant envisageables, soit notamment lors de la " période de démarrage " des activités d'une fondation ou encore en cas de cessation temporaire pour des motifs objectifs tels que l'absence de moyens financiers (Georges Mettrau, op. cit.). b) En l'espèce, les buts statutaires de la recourante sont, depuis sa création, les suivants: conserver les archives de ***** pour permettre leur étude et les compléter; créer des bourses pour des étudiants en géopolitique; recueillir, conserver et gérer la fortune de B._____ et de C._____, née *****, après leur disparition; conserver et gérer les dons éventuels d'archives; participer aux œuvres de sauvegarde du Patrimoine Universel, dans la mesure du possible; pour autant que besoin, créer, organiser et diriger un Institut de géopolitique en mettant si nécessaire des locaux adéquats à sa disposition. c) Pour justifier de l'effectivité de son activité conformément à ses buts, la recourante a exposé être dépositaire et conserver les archives *****, " valoris [ées]" par l'entremise de son président et archiviste J._____ " depuis des années ". Dites archives auraient d'ailleurs été ouvertes à un écrivain qui rédigeait un ouvrage sur B._____. Par ailleurs, la recourante se prévaut du versement durant deux ans d'une bourse à une étudiante en sciences politiques. aa) D'emblée, il convient de rappeler que l'exonération présentement en cause concerne les périodes fiscales 2012 et 2013, de sorte que ce sont les activités de la recourante pour ces périodes qui sont déterminantes. bb) Il ressort du dossier que la bourse dont la recourante se prévaut a été versée, selon les pièces fournies par ses soins, de 2014 à 2016. Partant, elle ne s'avère pas pertinente. Il en va de même de la consultation des archives par l'écrivain qui a eu lieu à une date inconnue mais en tous les cas postérieure au 24 mai 2016. C'est en effet à cette date que le conseil de fondation a, sur l'insistance de l'intéressé, décidé d'autoriser la

consultation des archives " en échange de la liberté d'exploiter, cas échéant, les droits d'auteur de son livre pour la réalisation d'un film éventuel ". Quoi qu'il en soit, même s'ils s'étaient déroulés en 2012 ou 2013, il est douteux que ces faits eussent suffi à qualifier l'activité de la recourante d'effective au sens de la jurisprudence précitée, tant ils apparaissent insignifiants (v. ég. consid. 7 et spécialement 7d ci-dessous). cc) La prétendue " valorisation " des archives n'est quant à elle pas crédible. Le procès-verbal du conseil de fondation du 24 mai 2016 expose en effet ce qui suit relativement à leur consultation par l'écrivain: " Le conseil de fondation estime que, dans leur état actuel à la Maison *****, il n'est pas possible d'envisager de favoriser une telle requête. Dès lors que les archives seront à *****, G._____ sera autorisé à y jeter un coup d'œil, étant précisé par J._____ que celles-ci ne contiennent pas les archives personnelles de B._____. En outre ses agendas et carnets de note n'existent plus ou ont été caviardés. Il s'agit principalement d'archives économiques et techniques ". Cela signifie que plus de vingt ans après la constitution de la fondation et en dépit du but clair des statuts de la fondation, les archives n'avaient toujours pas été recensées, valorisées ou complétées, et que leur consultation " pour étude " était impossible. Ce constat est d'autant plus surprenant que selon la décision du 27 avril 1993, la recourante souhaitait dès sa constitution – soit du vivant de B._____ et de C._____ – transformer l'immeuble de ***** " pour accueillir la fondation et y entreposer plus de 5'000 documents de famille auxquels s'ajoutent [aient] les archives personnelles de B._____ ". Tel n'a manifestement pas été le cas. Le manuscrit de l'ouvrage de G._____, versé à la procédure par la recourante, confirme non seulement le piteux état de conservation des archives, mais également la méconnaissance de leur contenu par la personne qui en était précisément en charge au sein du conseil de fondation: " Depuis la rue, la maison ***** n'était guère engageante avec son enfilade de garages laissant tout juste assez de place pour accéder à la porte d'entrée. Ce n'était guère mieux à l'intérieur où elle ne m'offrit qu'une forte odeur d'humidité. [...] Dans les années 2000, M._____, [le] dernier directeur de cabinet [de B._____] s'était même fendu d'une visite en Suisse pour éplucher les documents que C._____ avait retrouvés dans les affaires de son mari. Verdict: quelques feuillets sans grande valeur... [...] Et puis, cédant à mes demandes répétées, les ayants droits [de B._____ et C._____] m'autorisèrent enfin à fouiller cette étrange maison *****. [...] Mais point d'agenda. C'est qu'il fallait connaître l'existence de la cave... [...] Sous cette voûte tapissée de toiles d'araignée, toute la vie d'un homme somnolait, avec ses secrets imperturbablement conservés de la naissance à la mort. [...] Un peu partout, des amoncellements de documents, mélangeant comptabilités obscures et clichés des années folles. Ainsi qu'une valise traînant sur la pierre qui déballe non pas un, mais une centaine d'agendas Hermès analogues à celui de la véranda. [...] Au fond de la pièce, sur la droite, ayant par miracle échappé à la dernière fuite d'eau, six caisses SNCF métalliques [...]. J'étais déjà comblé par tous les documents qui gisaient par terre, comme autant de victimes du temps. Des sacs entiers de photos et de papiers étaient collés par l'humidité et tenaient leur vengeance en se déchirant quand je cherchais à les séparer. Et les caisses alors? Croyez-le ou non: onze années de services secrets rangées avec minutie. [...] B._____ s'était constitué une sorte de mémoire parallèle. [...] Je remontai l'escalier casse-gueule et m'accordai une pause à l'air libre après des heures de poussière et de dos cassé à compulsiver frénétiquement les papiers de peur qu'ils se volatilisent. Mais par quel sortilège l'auraient-ils fait, puisque personne ne connaissait leur existence [...] . " (extraits des pp. 6 à 10 du manuscrit). cc) La recourante n'allègue pas avoir déployé d'autres activités d'utilité publique réelles et concrètes durant la période concernée. Dès lors qu'elle supporte

le fardeau de la preuve en ce domaine, elle échoue à démontrer l'effectivité de ses activités statutaires. L'absence de cette condition cumulative scelle le sort du recours et implique le refus de l'exonération sollicitée pour 2012 et 2013.

E. 7

a) Cette appréciation est au demeurant confortée par les déclarations écrites de la recourante ayant trait à l'historique de la fondation et pas uniquement aux années 2012 et 2013. Elle a en effet expressément reconnu, dans ses courriers du 12 février 2016 à l'autorité intimée, qu'elle avait eu une " activité très réduite " de 1993 à 2012 " dans l'attente de pouvoir hériter d'une certaine fortune afin de pouvoir poursuivre son but statutaire ". Lors de l'entretien du 2 juin 2016, la recourante a informé l'autorité intimée qu'elle pourrait commencer à exercer pleinement ses activités d'utilité publique en 2018, comme elle l'avait déjà mentionné dans un courrier du 13 août 2015 adressé à l'As-So. Au cours de la présente procédure, elle a également reconnu que "[p]endant plusieurs années [soit les années précédant la mort de C._____ en 2012] et avec la pleine connaissance de l' [As-So] , la A._____ n'a plus pu poursuivre les buts statutaires " (ch. 19 du mémoire de recours). La recourante justifie le peu d'activités d'utilité publique déployées depuis sa constitution en 1993 par un manque de liquidités permanent. La dotation initiale a servi à acheter un immeuble, qui aurait été difficilement mobilisable. Par la suite, soit entre 2009 et 2012, c'est la maladie de la fondatrice qui aurait contraint la recourante à déployer des activités réduites. Depuis le décès de cette dernière, son activité aurait consisté en la gestion des problèmes successoraux en Suisse et en France et ses ressources utilisées à cet effet, l'empêchant de poursuivre ses buts d'utilité publique. S'agissant des prêts à E._____, la recourante les aurait consentis en vue de valoriser le patrimoine immobilier de cette société, afin de générer des revenus pour la réalisation des buts de la recourante. c) Au vrai, la cour discerne mal les raisons pour lesquelles la recourante n'aurait pu, comme elle l'allègue, exercer qu'une activité réduite depuis 1993. Il ressort de l'acte de constitution de 1991, qu'elle a été dotée d'un capital de deux millions permettant l'achat immédiat d'une propriété dans le but d'en tirer des revenus. La décision de 1993 mentionnait d'ailleurs à cet égard que les ressources de la fondation seraient constituées des " revenus du capital de dotation et notamment le revenu de la vigne propriété de la fondation, le revenu des droits d'auteur [...] , ainsi que [...] des donations et des legs des fondateurs ou de tiers ". Dans ses écritures, la recourante a également indiqué que les fondateurs lui versaient un loyer en contrepartie du droit d'habitation dont ils disposaient sur une partie de la propriété de *****. Il s'avère ainsi que la dotation initiale était présentée et considérée comme suffisante par les fondateurs et l'autorité intimée pour poursuivre les buts d'utilité publique fixés. L'argumentation selon laquelle l'activité d'utilité publique aurait été réduite dans l'attente de l'obtention de l'héritage des fondateurs ne peut par conséquent être suivie. Si tel avait été le cas, la recourante n'aurait au demeurant pu bénéficier de l'exonération, puisqu'une fondation n'est en principe pas admise à l'exonération sur la base de l'exercice d'activités d'utilité publique futures. En d'autres termes, la dotation initiale permettait ou aurait dû permettre à la recourante de déployer des activités conformes à ses statuts, à tout le moins dans une mesure plus importante que celle réalisée dans les faits et sans attendre un quelconque héritage. d) Par ailleurs, si l'on conçoit certes que la recourante ait pu connaître des difficultés financières ayant pour conséquence la réduction de son volume d'activités, cette justification s'avère, en tout état de cause, insuffisante. aa) L'exception liée à un manque de ressources peut justifier une cessation temporaire des activités d'utilité publique (cf . consid. 6a ci-dessus). Force est toutefois de constater que les éléments au dossier, la

chronologie et les écritures de la recourante révèlent qu'il ne s'agissait en l'espèce pas d'une cessation temporaire des activités. Au contraire, cette situation remonte à tout le moins à la mise sous tutelle de la fondatrice en 2010 selon les explications fournies par la recourante et a perduré jusqu'en 2018. La recourante avait en effet annoncé le déploiement effectif de ses activités d'utilité publique pour l'année 2018 (cf . lettres F et K ci-dessus). En l'état, on ignore si tel a bien été le cas, de sorte qu'il est possible qu'actuellement encore, la recourante ne déploie aucune activité d'utilité publique. bb) Au surplus, si la recourante prétend n'avoir pas eu les moyens nécessaires à l'exercice de ses activités d'utilité publique, elle n'en a pas moins été en mesure de rembourser un prêt de plus de trois millions à sa fondatrice lors de la vente de l'immeuble de ***** en 2006. Après le décès de celle-ci et suite à la vente d'un immeuble par l'administrateur officiel de la succession en 2013 pour le montant de 2'200'000 fr., la recourante a versé plus de 160'000 fr. à N._____ " afin qu'elle renonce à son prétendu mandat d'exécutrice testamentaire ". Elle a de même réglé un arriéré de 800'000 euros au fisc français. Enfin, elle a été en mesure de prêter plusieurs centaines de milliers de francs à E._____ pour la rénovation d'une villa en France. Contrairement à ce que soutient la recourante, il ne s'agissait pas là d'une " obligation afin d'entretenir les biens dégradés de façon à ce qu'ils ne perdent pas de valeur ". Il ressort en effet des procès-verbaux du conseil de fondation des 26 octobre 2015 et 24 mai 2016 que les travaux dont il est question sont en grande partie somptuaires (p. ex. piscine et hélicoptère). Sur ce dernier point, la cour souligne, à l'instar de l'autorité intimée, qu'il existe une confusion totale entre le conseil de fondation et le conseil d'administration de E._____. D'une part, les administrateurs de la société sont deux membres du conseil de fondation – dont l'un est au surplus intervenu en qualité de conseil de la recourante au début de la présente procédure. D'autre part, les procès-verbaux précités révèlent que certaines décisions de la compétence du conseil d'administration ont été prises par le conseil de fondation à ces occasions. Ce mélange des genres n'est pas admissible au regard du droit des fondations. Le bénéficiaire de l'exonération aurait supposé que la participation au capital de E._____ 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. 5b et arrêt précité FI.2015.0031 consid. 3d).

E. 8

Au vu de ce qui précède, force est de constater que la recourante n'a pas déployé d'activités d'utilité publique effectives pour les années 2012 et 2013. Partant, elle ne peut bénéficier de l'exonération fiscale pour ces périodes, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres conditions cumulatives.

E. 9

Par souci d'exhaustivité, la cour relève que la recourante s'est prévalu du fait que le conseil de fondation aurait œuvré pendant des années sans rémunération. Outre qu'elle n'explique pas ce qu'elle entend en déduire, l'absence de rémunération constitue de plus, pour certains auteurs, un corollaire nécessaire à la condition du désintéressement indispensable pour une éventuelle exonération (Georges Mettraux, op. cit. , p. 143 s). Cette position est toutefois critiquée par d'autres auteurs pour lesquels une rémunération devrait être possible, à tout le moins pour ce qui excède l'activité ordinaire de membre d'un conseil de fondation (Loïc Pfister, La fondation, Genève/Zurich/Bâle 2017, p. Nicolas Urech, op. cit. , n. 67). Quoi qu'il en soit, le caractère gratuit ou non de ces prestations n'a aucune incidence sur les

considérants qui précèdent.

E. 10

Il en va de même de l'argument de la recourante, selon lequel aucune autre fondation ne serait en mesure de reprendre les activités d'utilité publique qu'elle poursuit en cas de faillite.

E. 11

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a par ailleurs pas lieu de lui allouer des dépens, pas plus qu'à l'autorité intimée (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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