Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2P.204/2006
2A.474/2006

Arrêt du 21 mai 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler, Wurzburger, Yersin et Karlen.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
Commune de Villars-sur-Glâne,
recourante,
représentée par BDO Visura, Fiscalité et droit,

contre

Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg,
intimée,
représentée par Me Pierre Perritaz, avocat,
Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, route Joseph Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
Cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
Exonération,

recours de droit administratif (2A.474/2006) et recours
de droit public (2P.204/2006) contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 7 juillet 2006.
Faits :

A.
Le 21 janvier 2003, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service cantonal) a notifié à la Régie des copropriétés bourgeoisiales de la ville de Fribourg (ci-après: la Régie des copropriétés bourgeoisiales) une décision de taxation relative à l'impôt cantonal sur le bénéfice et le capital et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001. L'impôt cantonal sur le capital a été fixé à 52'141 fr. 20 et l'impôt cantonal sur le bénéfice ainsi que l'impôt fédéral direct à 0 fr.

Le 15 juillet 2004, le Service cantonal a admis la réclamation de la Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoisiales contre la taxation du 21 janvier 2003. Il a annulé la taxation litigieuse et décidé que l'intéressée bénéficiait "de l'exonération des impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital dès le 1er janvier 2001". Il a considéré que la contribuable répondait à la notion d"'autres collectivités territoriales" figurant aux art. 97 al. 1 lettre c de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (ci-après: LICD) et 56 lettre c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et pouvait par conséquent bénéficier de l'exonération fiscale prévue par ces dispositions.

Sur requête des communes de Matran et de Villars-sur-Glâne, sur le territoire desquelles sont situés certains immeubles de la Bourgeoisie de Fribourg, le Service cantonal leur a communiqué un exemplaire de la décision

précitée.
B.
Par décisions des 28 avril et 3 mai 2005, le Service cantonal a rejeté les réclamations des communes de Matran et de Villars-sur-Glâne contre sa décision du 15 juillet 2004. Il a estimé que, contrairement à l'opinion desdites communes, la Régie des copropriétés bourgeoisiales se confondait avec la Bourgeoisie de Fribourg et qu'elle constituait une corporation de droit public. En outre, l'élément territorial de la corporation étant donné, la Bourgeoisie de Fribourg était une collectivité territoriale et pouvait, par conséquent, être exonérée de l'impôt.
C.
Les communes de Matran et de Villars-sur-Glâne ont déposé chacune un recours au Tribunal administratif du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal administratif) contre la décision du Service cantonal rejetant leurs réclamations respectives, soutenant que la Bourgeoisie de Fribourg ne se confondait pas avec la masse de biens qu'elle administrait sous le nom de "Régie des copropriétés bourgeoisiales", laquelle n'était pas une collectivité territoriale et ne pouvait donc être exonérée.

Après avoir joint les deux recours, le Tribunal administratif les a rejetés le 7 juillet 2006. L'autorité intimée a considéré que, dans la mesure où les art. 23 al. 1 lettre c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: la loi d'harmonisation ou LHID; RS 642.14) et 97 al. 1 lettre b LICD prévoyaient l'exonération tant des communes et des autres collectivités territoriales que de leurs établissements, le fait que la bourgeoisie avait été confondue avec la masse des biens qu'elle administrait n'était pas déterminant pour l'issue du litige. Il suffisait de déterminer si la bourgeoisie répondait ou non à la notion de collectivité territoriale ou si elle tombait sous le coup d'un autre motif d'exonération. Si tel était le cas, elle-même ou la masse des biens qu'elle administrait devait alors bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions précitées. Le Tribunal administratif a relevé que, dans le canton de Fribourg, les communes bourgeoises n'existaient plus; elles avaient été intégrées dans les communes politiques dont elles formaient une sorte de subdivision. La Bourgeoisie de Fribourg ne pouvait donc pas être qualifiée de commune bourgeoise, mais il y
avait lieu de considérer qu'elle faisait partie intégrante de la commune politique de Fribourg. Les biens de la Bourgeoisie de Fribourg, réunis au sein d'une régie (la Régie des copropriétés bourgeoisiales), étaient assimilables à un établissement de droit public sui generis appartenant à la commune de Fribourg. Ils étaient par conséquent exonérés de l'impôt.
D.
La commune de Villars-sur-Glâne a déposé simultanément un recours de droit administratif et un recours de droit public au Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif du 7 juillet 2006. Dans son recours de droit administratif, elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. A son avis, les art. 97 al. 1 lettre c LICD et 23 al. 1 lettre c LHID ne constituent pas une base légale suffisante pour exonérer la contribuable; l'arrêt attaqué consacrerait en outre une violation des principes de l'égalité de traitement et de la généralité de l'impôt. Dans son recours de droit public, elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué. Elle fait valoir la violation de son autonomie communale, la constatation inexacte et incomplète des faits pertinents, l'interprétation arbitraire de l'art. 97 LICD ainsi que la violation des principes de la généralité de l'impôt et de l'égalité de traitement.

Le Tribunal administratif conclut, sous suite de frais, au rejet du recours de droit administratif et au rejet du recours de droit public dans la mesure où il est recevable. Le Service cantonal conclut au rejet des deux recours, sous suite de frais et dépens. La Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoisiales demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, de déclarer les deux recours irrecevables, subsidiairement de les rejeter.

L'Administration fédérale des contributions propose, sous suite de frais, principalement l'irrecevabilité du recours de droit administratif et subsidiairement son rejet dans la mesure où il serait déclaré recevable.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.

1.1 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).
1.2 La recourante a déposé simultanément deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF par renvoi de l'art. 40 OJ; ATF 127 V 29 consid. 1 p. 33, 156 consid. 1 p. 157).
1.3 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 III 291 consid. 1 p. 292; 131 II 58 consid. 1 p. 60). Le recours de droit public ayant un caractère subsidiaire (art. 84 al. 2 OJ), il convient d'examiner en priorité la recevabilité du recours de droit administratif.
1.4 L'arrêt attaqué concerne l'exonération des impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques de la Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoisiales, pour la période fiscale 2001. Le litige ne porte ni sur l'impôt fédéral direct ni sur la contribution immobilière, lesquels n'ont pas fait l'objet de la décision litigieuse.
I Recours de droit administratif (2A.474/2006)
2.
En vertu de l'art. 73 al. 1 LHID dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006 (RO 1991 1284), les décisions cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6 chapitre 1 LHID (art. 73 al. 1 LHID). L'exonération fiscale des impôts directs (cf. art. 2 LHID) des communes et autres collectivités territoriales du canton ainsi que de leurs établissements est régie par l'art. 23 al. 1 lettre c LHID figurant au troisième titre de la loi d'harmonisation et fait partie des matières harmonisées. En outre, le recours concerne la période fiscale 2001, soit une période postérieure au délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi (cf. art. 72 al. 1 LHID). La voie du recours de droit administratif est dès lors en principe ouverte en ce qui concerne les impôts directs cantonaux et communaux (ATF 130 II 509 consid. 8.2 p. 511; 128 II 56 consid. 1a/cc et b p. 59 et les références); elle ne l'est pas s'agissant de l'impôt ecclésiastique, qui ne fait pas partie des matières harmonisées et qui est régi exclusivement par le droit cantonal (cf. art. 1 al. 3 1ère phrase LHID; cf. ATF 128 I 317; 126 I 122).
3.
Le recours émane de la commune de Villars-sur-Glâne. Or l'art. 73 al. 2 LHID dispose que le contribuable, l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont le droit de recourir. La commune n'étant pas expressément mentionnée, la question se pose de savoir si elle y est habilitée. Le Tribunal fédéral a jusqu'ici laissé cette question ouverte (cf. ATF 123 II 588 consid. 1a p. 589/590).
3.1 Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Le sens que prend la disposition dans son contexte est également important (ATF 132 III 18 consid. 4.1 p. 20/21; 131 II 361 consid. 4.2 p. 368 et les références citées dans ces arrêts).
3.2 L'art. 73 al. 2 LHID prévoit que: "Le contribuable, l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont le droit de recourir". Sa version française, qui réserve la qualité pour recourir à "l'administration fiscale cantonale", semble exclure les communes. Les versions allemande et italienne, plus larges, prévoient que l'"autorité compétente selon le droit cantonal" est légitimée à recourir ("die nach kantonalem Recht zuständige Behörde" et "l'autorità competente secondo il diritto cantonale"). L'interprétation littérale de la disposition ne permet donc pas de trancher la question de la qualité pour agir de la commune.
3.3 L'interprétation historique n'offre pas non plus de solution. En effet, le message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (ci-après: le Message sur l'harmonisation fiscale; FF 1983 III 1 ss, p. 154 ss ad art. 70) ne donne aucune précision sur les autorités cantonales habilitées à recourir. En outre, ce point n'a fait l'objet d'aucune discussion lors des débats aux Chambres fédérales (cf. BO 1986 CE 600; BO 1989 CN 89; BO 1989 CE 589; BO 1990 CN 452), de sorte qu'il y a lieu de recourir à une interprétation téléologique et

systématique de cette disposition.
4.
La doctrine a discuté la question de la légitimation selon l'art. 73 al. 2 LHID. Pour Thomas Meister, le canton qui prélève l'impôt a la qualité de partie dans la relation fiscale; pour qu'il puisse sauvegarder son intérêt fiscal, la loi d'harmonisation donne la légitimation pour agir à l'autorité compétente selon le droit cantonal (art. 73 al. 2 LHID en relation avec l'art. 103 lettre c OJ). De toute façon, le canton serait habilité à recourir au Tribunal fédéral en tant que destinataire de la décision de l'autorité cantonale de recours en vertu des règles générales du recours de droit administratif (art. 73 al. 2 LHID en relation avec l'art. 103 lettre a OJ). Cela vaut également pour les autres collectivités cantonales qui prélèvent des impôts; elles ont qualité de partie dans la relation fiscale en raison de leur souveraineté fiscale déléguée. Le droit de recours leur permet de sauvegarder leur intérêt fiscal (art. 1 al. 2 en relation avec l'art. 73 al. 2 LHID et l'art. 103 lettre a OJ) (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, thèse St Gall 1994, p. 311). Adrian Kneubühler partage l'avis de Thomas Meister. Il ajoute que rien ne laisse supposer que l'art. 73 al. 2 LHID aurait un caractère exclusif et dérogerait à l'art. 103 lettre a OJ. Dans la mesure toutefois où l'art. 73 al. 2 LHID mentionne expressément le droit de recours de deux autorités, il aurait un caractère exhaustif par rapport à l'art. 103 lettre c OJ. Il en découle que la légitimation de la commune ne peut s'examiner qu'en relation avec l'art. 103 lettre a OJ; c'est par conséquent le droit cantonal qui détermine le droit de recours de la commune en leur donnant ou non la compétence de prélever des impôts (Adrian Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, in Archives 69 p. 209 ss, p. 248). Quant à Ulrich Cavelti, il est d'avis que l'art. 73 al. 2 LHID a un caractère exhaustif dans la mesure où il exclut le recours de l'autorité de l'art. 103 lettre c OJ; cet auteur ne se prononce pas sur la relation de l'art. 73 al. 2 LHID avec l'art. 103 lettre a OJ (Ulrich Cavelti, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2e éd., Bâle 2002, n°12 ad art. 73, p. 1054).
5.
5.1 De manière générale, la légitimation pour déposer un recours de droit administratif au Tribunal fédéral est réglée par l'art. 103 OJ. Selon cette disposition, a notamment qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (a) ainsi que toute autre personne, organisation ou autorité à laquelle la législation fédérale accorde le droit de recours (c). Les collectivités publiques, telles que les communes, sont ainsi habilitées à recourir soit lorsqu'elles sont directement touchées par l'acte litigieux (cf. art. 103 lettre a OJ; consid. 5.2 ci-dessous), soit lorsqu'une disposition de droit fédéral le prévoit (cf. art. 103 lettre c OJ; consid. 5.3 ci-dessous).
5.2 Selon la jurisprudence, une collectivité publique peut se prévaloir de l'art. 103 lettre a OJ lorsqu'elle est touchée par la décision attaquée directement et de la même manière qu'un particulier, dans sa situation matérielle ou juridique (ATF 125 II 192 consid. 2a/aa p. 184; 124 II 409 consid. 1e/ bb p. 417; 123 II 371 consid. 2b p. 374, 425 consid. 3a p. 427/428, 542 consid. 2d p. 544/545; 123 V 113 consid. 5b p. 116; arrêt 2A.178/2002 du 12 juin 2002 consid. 1.2). Tel est notamment le cas lorsqu'elle agit pour la sauvegarde de son patrimoine administratif ou financier (ATF 131 II 58 consid. 1.3 p. 62 et les arrêts cités). La jurisprudence reconnaît aussi la qualité pour recourir à la collectivité qui, agissant dans le cadre de la puissance publique, dispose d'un intérêt propre digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée, par exemple en tant que créancière d'un émolument (ATF 119 Ib 389 consid. 2e p. 391), bénéficiaire d'une subvention (ATF 122 II 382 consid. 2b p. 383), titulaire d'une compétence en matière de police des constructions (ATF 117 Ib 111 consid. 1b p. 113), lorsqu'elle prévoit de créer une installation sportive ou une décharge, ou lorsqu'elle ordonne des mesures de protection
des eaux (cf. ATF 123 II 371 consid. 2c p. 374/375, 425 consid. 3a p. 428). En principe, nimporte quel intérêt financier de l'Etat ne mérite pas protection et ne suffit pas, à lui seul, à lui conférer la qualité pour recourir au sens de l'art. 103 let. a OJ (arrêt 1A.260/2000 du 27 février 2001, FamPra.ch 2001 p. 846, consid. 2; ATF 123 II 425 consid. 2b et c p. 428 et les références). De même, l'intérêt à une application correcte et uniforme du droit fédéral n'est pas déterminant (ATF 131 II 58 consid. 1.3 p.62).

L'art. 103 lettre a OJ ne saurait fonder la qualité pour recourir des communes en matière d'harmonisation fiscale, même en relation avec l'art. 73 LHID qui permet au Tribunal fédéral d'examiner des décisions basées sur le droit cantonal et non sur le droit fédéral, comme c'est normalement le cas dans le recours de droit administratif (cf. consid. 6 ci-dessous). En effet, une commune ne peut faire valoir un intérêt digne de protection à

l'annulation ou la modification de la décision attaquée que si elle est touchée directement, c'est-à-dire si elle a des attributions dans le domaine en cause, non seulement financières mais aussi d'application de la loi. En l'espèce, dans la mesure où les impôts communaux sont calculés sur des bases cantonales, une commune n'est ni atteinte dans ses activités ou ses droits, ni soumise à de nouvelles obligations. Au surplus, le seul intérêt de la commune est d'optimiser ses recettes fiscales. Il ne suffit pas, à lui seul, à lui conférer la qualité pour recourir au sens de l'art. 103 let. a OJ.
5.3 En tant qu'il confirme la qualité pour agir de certaines autorités fondée sur des dispositions particulières, l'art. 103 lettre c OJ instaure un "droit de recours de l'autorité" (Behördenbeschwerde) qui poursuit un but d'intérêt public, soit d'assurer une application correcte et uniforme du droit fédéral (cf. art. 97 OJ) et de garantir l'égalité de traitement entre les administrés (cf. ATF 129 II 1 consid. 1.1 p. 3/4; 128 II 193 consid. 1 p. 195 et les références; cf. également art. 48 lettre b PA; Pierre Moor, Droit administratif, volume II, Les actes administratifs et leur contrôle, 2e éd., Berne 2002, p. 650/651; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, p. 206 ss; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 417). Il s'agit d'un recours institué "dans l'intérêt de la loi" (Pierre Moor, La qualité pour agir des autorités et collectivités dans les recours de droit public et de droit administratif, in Etudes de procédure et d'arbitrage en l'honneur de Jean-François Poudret, Lausanne 1999, p. 93 ss, p. 96). L'autorité n'a en effet pas besoin de démontrer l'existence d'un intérêt digne de protection (cf. art. 103 let. a OJ, pour le recours des "particuliers"), la possibilité de recourir étant un droit qui lui est accordé par le seul effet de la loi. Le droit de recours des autorités doit avoir une base légale expresse (cf. ATF 131 II 753 consid. 4.2 p. 757; 127 II 32 consid. 2c p. 37; Pierre Moor, Droit administratif, volume II, op. cit., p. 652).

A la différence de l'art. 103 lettre c OJ, l'art. 73 al. 2 LHID ouvre la voie du recours de droit administratif à l'autorité cantonale dans les affaires reposant sur le droit cantonal et non sur le droit fédéral (cf. consid. 6 ci-dessous). Dans cette mesure, il s'agit d'une disposition particulière qui n'est pas directement réservée par l'art. 103 lettre c OJ. Le recours des autorités fondé sur l'art. 73 al. 2 LHID apparaît ainsi comme une voie de droit sui generis et exhaustive. Il n'est toutefois pas nécessaire de résoudre définitivement la question des relations entre les art. 103 lettre c OJ et 73 al. 2 LHID, car dans les deux cas la légitimation de l'autorité doit reposer sur une base légale expresse. En effet, que l'art. 73 al. 2 LHID fasse partie de la législation évoquée à l'art. 103 lettre c OJ ou représente une lex specialis, aucune des deux dispositions ne prévoit expressément la qualité pour recourir des communes et ne saurait la fonder.
6.
D'un point de vue téléologique et systématique, l'adoption de l'art. 73 LHID, qui prévoit la possibilité de faire examiner par la voie du recours de droit administratif les décisions cantonales portant sur une matière harmonisée, marque la volonté du législateur de réaliser l'harmonisation des législations cantonales entre elles (harmonisation horizontale) et de celles-ci avec la législation fédérale en matière d'impôt fédéral direct (harmonisation verticale; cf. Message sur l'harmonisation fiscale, p. 154/155; Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2e éd., Bâle 2002, n°29 des remarques préliminaires ad art. 1/2, p. 10/11; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: la dernière ligne droite, Archives 69 p. 305 ss, p. 315; Rapport du groupe d'experts Cagianut sur l'harmonisation fiscale, in Publications de la Chambre fiduciaire, 1994, vol. 128 [ci-après: Rapport Cagianut], p. 71). L'art. 73 al. 2 LHID permet aux autorités chargées de l'application du droit de faire contrôler la conformité avec le droit fédéral de décisions fondées sur le droit fiscal cantonal harmonisé (cf. ATF 128 II 56
consid. 1a/bb p. 58/59). La voie de recours de l'art. 73 LHID a ainsi un caractère exceptionnel puisqu'elle permet au Tribunal fédéral d'examiner avec le même pouvoir d'examen étendu des décisions rendues en application du droit cantonal et de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. Message sur l'harmonisation fiscale, p. 154/155; Rapport Cagianut p. 76). Dans la mesure où il conduirait à accorder la qualité de partie à des autorités qui ne l'ont pas dans la procédure en matière d'impôt fédéral direct, l'art. 73 al. 2 LHID doit être interprété de manière restrictive. Or, les communes ne sont pas habilitées à recourir contre des décisions relatives à l'impôt fédéral direct. En effet, en vertu de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), seule l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut recourir au Tribunal fédéral à côté du contribuable et de l'Administration fédérale des contributions.

Dès lors, seules ont qualité pour recourir en matière d'impôts cantonaux l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions, lesquelles autorités sont chargées de l'application de la loi (cf. art. 71 al. 1 LHID). Les communes ne sont en principe pas légitimées. La question d'un éventuel droit de recours selon l'art. 73 al. 2 LHID ne se poserait, en particulier au regard de ses versions allemande et italienne, que si et dans la mesure où le droit cantonal leur attribuait des compétences fiscales particulières dans le cadre de l'application de la loi (telles que la taxation de l'impôt sur les gains immobiliers).
7.
En droit fribourgeois, les communes sont autonomes dans la fixation et le prélèvement des taxes et impôts communaux, dans les limites de la législation (art. 132 al. 1 de la Constitution fribourgeoise du 16 mai 2004 [ci-après: Cst./FR], entrée en vigueur le 1er janvier 2005). L'art. 1 al. 1 de la loi cantonale fribourgeoise du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (ci-après: la loi sur les impôts communaux ou LICo) prévoit, de façon générale, que les communes politiques ont en propre la faculté d'imposer les personnes et les biens. S'agissant de la fixation des impôts communaux "ordinaires", dont les impôts sur le bénéfice et le capital font partie (art. 3 al. 1 ch. 2 LICo), les communes n'ont que des compétences restreintes. En effet, le coefficient de l'impôt est fixé en pour-cent de l'impôt cantonal de base correspondant (art. 3 al. 3 LICo) et il doit rester dans certaines limites (cf. art. 4 LICo). Il découle également de l'art. 3 al. 3 LICo que les communes n'ont aucune compétence pour fixer l'assiette de l'impôt. L'art. 2 LICo précise que l'exonération de l'impôt cantonal entraîne celle de l'impôt communal, sous réserve de dispositions particulières, lesquelles ne concernent que la contribution immobilière (al. 2 à 6) et les
allégements fiscaux (al. 7). C'est au demeurant le Service cantonal des contributions, en tant qu'autorité de taxation, qui est chargé de rendre les décisions d'exonération (cf. art. 136 LICD). Dès lors, la commune fribourgeoise n'a aucune compétence dans l'exonération des impôts cantonaux et communaux et elle ne saurait dès lors, dans le cas particulier, être considérée comme une "autorité compétente selon le droit cantonal".

Il s'ensuit que la commune de Villars-sur-Glâne n'est pas légitimée à recourir contre l'arrêt du Tribunal administratif du 7 juillet 2006 selon l'art. 73 al. 2 LHID et que le recours de droit administratif doit être déclaré irrecevable.

II Recours de droit public (2P.204/2006)
8.
8.1 Formé en temps utile (art. 89 al. 1 OJ) contre une décision finale (cf. art. 87 OJ), pour une prétendue violation de droits constitutionnels des citoyens (art. 84 al. 1 let. a OJ) qui ne peut pas être soumise par une action ou par un autre moyen de droit quelconque au Tribunal fédéral ou à une autre autorité fédérale (art. 84 al. 2 OJ; cf. consid. 7 ci-dessus), le recours de droit public est en principe recevable.
8.2 Selon l'art. 88 OJ, le recours de droit public est ouvert aux particuliers et aux collectivités lésés par des arrêtés ou des décisions qui les concernent personnellement ou qui sont d'une portée générale.

Le recours de droit public est conçu pour la protection des droits constitutionnels des citoyens (art. 84 al. 1 lettre a OJ). Il doit permettre à ceux qui en sont titulaires de se défendre contre toute atteinte à leurs droits de la part de la puissance publique. De tels droits ne sont reconnus en principe qu'aux citoyens, à l'exclusion des collectivités publiques qui, en tant que détentrices de la puissance publique, n'en sont pas titulaires et ne peuvent donc pas attaquer, par la voie du recours de droit public, une décision qui les traite comme autorités. Cette règle s'applique aux cantons, aux communes et à leurs autorités, qui agissent en tant que détentrices de la puissance publique (ATF 125 I 173 consid. 1b; 121 I 218 consid. 2a; 120 Ia 95 consid. 1a et les références citées). La jurisprudence considère toutefois qu'il y a lieu de faire une exception pour les communes et autres corporations de droit public, lorsque la collectivité en cause n'intervient pas en tant que détentrice de la puissance publique, mais qu'elle agit sur le plan du droit privé ou qu'elle est atteinte dans sa sphère privée de façon identique ou analogue à un particulier, notamment en sa qualité de propriétaire de biens frappés d'impôts ou de taxes, ou
d'un patrimoine financier ou administratif. Une seconde exception est admise en faveur des communes et autres corporations publiques lorsqu'elles se plaignent d'une violation de leur autonomie (art. 50 Cst., cf. ATF 131 I 91 consid. 1 p. 93; 129 I 313 consid. 4.1 p. 318/319; 128 I 3 consid. 1c p. 7) ou d'une atteinte à leur existence ou à l'intégrité de leur territoire garanties par le droit cantonal. Dans ce cas, les collectivités concernées peuvent aussi, à titre accessoire, dans la mesure où ce moyen est en relation étroite avec la violation de leur autonomie,

faire valoir que l'instance cantonale a méconnu la portée de certains principes généraux de droit constitutionnel autres que les garanties individuelles (ATF 131 I 91 consid. 3.3 p. 99; 129 I 313 consid. 4.1 p. 319, 410 consid. 2.3 p. 414).
8.3 La recourante prétend qu'en confirmant la décision du Service cantonal d'exonérer l'intimée, la décision attaquée a porté atteinte à son autonomie et à sa souveraineté fiscale. La qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue. La question de savoir si, dans le domaine juridique particulier, une commune est effectivement autonome n'est pas une question de recevabilité mais de fond (ATF 128 I 136 consid. 1.2 p. 139; 124 I 223 consid. 1b p. 226; 120 Ia 203 consid. 2a p. 204 et la jurisprudence citée).
8.4 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Le Tribunal fédéral n'examine ainsi que les griefs exposés de manière assez claire et détaillée pour qu'il puisse déterminer quel est le droit constitutionnel dont l'application est en jeu et dans quelle mesure celui-ci a été violé (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31 et la jurisprudence citée). Une commune ne peut ainsi se contenter d'invoquer son autonomie en laissant au Tribunal fédéral le soin d'examiner lui-même le fondement éventuel de ce droit; elle doit expliquer en détail en quoi consiste son autonomie dans le domaine particulier (ATF 114 Ia 80 consid. 1b p. 82, 315 consid. 1b p. 316). Or, la recourante n'explique pas en quoi le droit cantonal lui conférerait, en matière d'exonération, une liberté de décision suffisamment importante pour lui reconnaître une autonomie protégée par l'art. 50 al. 1 Cst. Il paraît dès lors douteux que la motivation de son recours réponde aux exigences de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ. La question peut toutefois demeurer indécise, dès lors que le
recours doit de toute manière être rejeté.

Par ailleurs, dans la mesure où la recourante fait valoir une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents mais qu'elle ne montre pas en quoi cette constatation serait manifestement arbitraire, son grief est insuffisamment motivé au regard de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ et ne peut être pris en considération.
9.
L'art. 50 al. 1 Cst. dispose que l'autonomie communale est garantie dans les limites fixées par le droit cantonal. Une commune bénéficie de la protection de son autonomie dans les domaines que le droit cantonal ne règle pas de manière exhaustive mais dans lesquels il lui laisse une liberté de décision relativement importante. L'existence et l'étendue de l'autonomie communale dans une matière concrète sont déterminées essentiellement par la constitution et la législation cantonales (arrêt 2P.10/2006 du 16 novembre 2006 destiné à la publication, consid. 3.1; ATF 129 I 313 consid. 5.2 p. 320; 128 I 3 consid. 2a p. 7/8 et les arrêts cités).

Dans le cas particulier, il s'agit de l'application de dispositions de la loi fiscale cantonale relatives à l'exonération des collectivités territoriales. La recourante ne peut faire valoir qu'elle jouit d'une autonomie protégée dans l'application du droit cantonal que si celui-ci laisse aux communes une liberté de décision relativement importante. Il faut toutefois que l'exécution des dispositions cantonales soit confiée, en première instance, aux autorités communales et que la nature du domaine à régler se prête à une réglementation propre de la part des différentes communes (cf. ATF 119 Ia 214 consid. 3b p. 219). Or, aucune de ces conditions n'est réalisée en l'espèce. En effet, comme il a été vu ci-dessus (consid. 7), la commune de Villars-sur-Glâne ne dispose d'aucun pouvoir, ni d'aucune marge d'appréciation pour décider de l'exonération de l'intimée, celle-ci étant du ressort de l'autorité cantonale seule. Par ailleurs, il n'existe dans ce domaine aucune place pour la prise en compte de particularités locales. Au surplus, même si l'exonération litigieuse a une incidence sur les finances de la recourante, cela ne lui permet pas pour autant de se prévaloir de son autonomie (cf. arrêt 2P.293/2004 du 1er décembre 2005, consid.
5.2). Il n'en va différemment que lorsque la commune se plaint d'une violation de son droit à l'existence, soit lorsque la mesure litigieuse aurait pour effet de déséquilibrer fondamentalement ses finances, au point de compromettre son existence même (ATF 110 Ia 50 consid. 4b p. 51; 115 Ia consid. 5d/aa p. 54; cf. aussi ATF 131 I 91 consid. 1 p. 93 concernant le droit à l'existence). Or, la recourante n'allègue rien de tel.

Le grief de violation de l'art. 50 Cst. doit par conséquent être rejeté. La recourante ne pouvant se prévaloir d'une violation de son autonomie, les moyens accessoires tirés de l'arbitraire ainsi que de la violation des principes de la généralité de l'impôt et de l'égalité de traitement n'ont pas à être examinés.

10.
Vu ce qui précède, le recours de droit administratif (2A.474/2006) est irrecevable et le recours de droit public (2P.204/2006) est rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante, dont l'intérêt pécuniaire est en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et al. 2 a contrario, 153 et 153a OJ). Il n'y a pas lieu d'accorder de dépens à l'intimée, dans la mesure où une commune de plus de 10'000 habitants est réputée disposer d'une infrastructure administrative et juridique suffisante pour plaider sans l'assistance d'un mandataire (art. 159 al. 1 et 2 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.474/2006 et 2P.204/2006 sont jointes.
2.
Le recours de droit administratif (2A.474/2006) est irrecevable.
3.
Le recours de droit public (2P.204/2006) est rejeté dans la mesure où il est recevable.
4.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires des parties, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 21 mai 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: