Urteilskopf

120 Ib 374

52. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 30 septembre 1994 dans la cause X. contre la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 16 Ziff. 3 BdBSt; Steuerbefreiung einer Stiftung.

Die einfache Vermögensbildung begründet keine Steuerbefreiung im Rahmen von Art. 16 Ziff. 3 BdBSt. Wenn tatsächlich nur ein Teil der Aktiven oder des Einkommens einer Stiftung dem ausschliesslich gemeinnützigen Zweck dient, ist sie nur teilweise von der Steuer zu befreien (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 16 ch. 3 AIFD; exonération fiscale d'une fondation.

La simple accumulation de fortune ne donne pas droit à une exonération fiscale au sens de l'art. 16 ch. 3 AIFD. Lorsque seule une part des actifs ou des recettes de la fondation est effectivement affectée au but de pure utilité publique, l'exonération fiscale n'est que partielle (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 16 n. 3 DIFD; esenzione fiscale di una fondazione.

Il semplice cumulo di sostanza non dà diritto all'esonero fiscale ai sensi dell'art. 16 n. 3 DIFD. Se solo una parte degli attivi o dei redditi della fondazione è effettivamente destinata a scopi esclusivamente d'utilità pubblica, l'esonero fiscale è parziale. (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 374

BGE 120 Ib 374 S. 374

A.- Constituée par testament authentique du 25 janvier 1982 de feu K., la Fondation Z. est une fondation au sens des art. 80 ss CC qui a été inscrite au Registre du commerce le 2 juillet 1982. Elle a été instituée héritière universelle de la fortune de K. Son but est de faciliter financièrement le séjour au home médicalisé du district Y. à des personnes nécessiteuses ou de conditions modestes, domiciliées à X. La fondation peut également assurer le paiement de soins médicaux dont les bénéficiaires pourraient avoir besoin (art. 2 de l'acte de fondation).

BGE 120 Ib 374 S. 375

Par décision du 28 février 1989, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg a étendu le but de la fondation, le cercle des bénéficiaires étant élargi aux pensionnaires du foyer "M.", à X., qui remplissent les conditions de l'art. 2 de l'acte de fondation. Seuls les revenus du patrimoine de la fondation peuvent être prélevés pour être alloués aux bénéficiaires. Exceptionnellement, le conseil de fondation peut décider, par un vote pris à l'unanimité, un prélèvement sur le capital. Dans un tel cas, le conseil de fondation a l'obligation de veiller à ce que le capital

soit reconstitué dans les délais les plus brefs (art. 3 al. 1 et 2 de l'acte de fondation). Le conseil de fondation doit encore assurer le paiement de deux rentes viagères prévues en faveur de B., décédée en 1987, et de S. (art. 3 al. 4 de l'acte de fondation). Mise au bénéfice d'une période probatoire, la fondation a été exonérée de fait pour les périodes fiscales 1983-1984 à 1987-1988.

B.- Dans sa déclaration pour l'impôt fédéral direct de la période 1989-1990, la fondation a annoncé une fortune nette de 2'331'723 fr. Les rendements de sa fortune étaient de 109'175 fr. en 1987 et de 112'418 fr. en 1988. Pour les années 1987 et 1988, les rentes testamentaires s'élevaient respectivement à 36'068 fr. et 22'488 fr., les allocations aux bénéficiaires à 11'700 fr. et 8'414 fr. 15, les frais bancaires et administratifs à 17'447 fr. 60 et 17'512 fr.85. La fondation demandait une exonération fiscale complète, exception faite des deux rentes testamentaires. Par décision du 30 avril 1990, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a accordé à la fondation une exonération partielle de 9,06 %, correspondant à la proportion entre la moyenne des allocations et le rendement brut moyen de la fortune. Le revenu imposable était fixé à 83'460 fr. en moyenne et la fortune imposable à 2'146'474 fr. pour l'impôt cantonal. L'impôt fédéral direct a été calculé sur les mêmes bases, si ce n'est que la fortune a été arrêtée à 2'126'000 fr.

C.- Après le rejet de sa réclamation le 19 septembre 1991, la fondation a porté sa cause devant le Tribunal administratif du canton de Fribourg (alors : Commission cantonale de recours), demandant à bénéficier d'une exonération entière, car la reconnaissance du caractère d'utilité publique d'une fondation impliquerait purement et simplement l'exonération complète; au demeurant, les prélèvements fiscaux auraient pour effet de soustraire aux bénéficiaires potentiels des prestations de la fondation et iraient à l'encontre de son but.
Par arrêt du 17 décembre 1993, le Tribunal administratif du canton de Fribourg a admis partiellement le recours dans le sens des considérants,

fixant le revenu imposable de la période fiscale 1989-1990 à 54'182 fr. et la fortune imposable à 1'990'929 fr. pour l'impôt cantonal et à 1'970'929 fr. pour l'impôt fédéral direct. Tout en confirmant la décision attaquée sur le principe, le Tribunal administratif a rectifié la taxation sur deux points: il a admis la déduction des rentes testamentaires du rendement de la fortune et il a fixé à 15,65 % la part de la fortune exonérée, tenant compte de la proportion entre la moyenne des allocations et le rendement moyen net imposable, avant la déduction des allocations.

D.- Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Fondation Z. demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'admettre son recours, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 17 décembre 1993 et, principalement, de lui accorder une exonération totale, subsidiairement, de renvoyer la cause à l'autorité cantonale inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Le Tribunal administratif du canton de Fribourg et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg se réfère au considérant de la décision attaquée.

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. a) Selon l'art. 51 AIFD, l'impôt fédéral direct dû par les fondations comprend un impôt sur le revenu et un impôt complémentaire sur la fortune (al. 1 lettre a); les dispositions concernant l'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques sont applicables par analogie (al. 2). En tant que corporations de droit privé, les

fondations sont exonérées de l'impôt pour la fortune et le revenu qui sont affectés au culte, à l'instruction, à l'assistance des pauvres, des malades, des vieillards et des invalides, ou à d'autres buts de pure utilité publique (art. 16 ch. 3 AIFD). La question de savoir si une corporation ou un établissement remplit les conditions donnant droit à une exonération selon l'art. 16 ch. 3 AIFD peut être examinée à nouveau à chaque période de taxation (ATF 114 Ib 277 consid. 3a p. 279; ATF 113 Ib 7 consid. 2a p. 9). b) L'affectation de la fortune et du revenu d'une corporation ou d'un établissement à des buts de pure utilité publique suppose, d'une part, qu'ils soient consacrés à de tels buts d'après les statuts et d'autre part, qu'ils soient effectivement utilisés dans ces buts (KÄNZIG, Wehrsteuer I, Art. 16 Ziff. 3 N. 18).

BGE 120 Ib 374 S. 377

Il n'est pas contesté dans le cas particulier que, sous réserve du versement des rentes testamentaires, les buts de la recourante tels qu'ils ressortent de ses statuts sont de pure utilité publique au sens de l'art. 16 ch. 3 AIFD. Seule est litigieuse la question de savoir dans quelle mesure sa fortune et ses revenus sont effectivement affectés à ces buts.

3. a) L'utilisation effective de la fortune et des revenus d'une corporation ou d'un établissement à des buts de pure utilité publique suppose d'abord que l'institution exerce une activité en conformité avec ses buts. L'activité doit être actuelle ou, du moins, elle doit pouvoir être entreprise à un terme plus ou moins rapproché; elle doit également avoir une certaine durée (METTRAU, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, p. 152 ss). Ensuite, l'institution doit affecter effectivement sa fortune et ses revenus à la réalisation de ses buts. La question de savoir si l'affectation des moyens au but fiscalement favorisé doit être directe ou non est controversée dans la doctrine (KÄNZIG, op.cit. Art. 16 Ziff. 3 N. 18; MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Art. 16 N. 19; METTRAU, op.cit., p. 160 qui résume les points de vues; TRÜMPY, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, p. 125 ss). Il ne fait néanmoins pas de doute que la simple accumulation de fortune ne donne pas droit à une exonération fiscale, faute d'activité altruiste de l'institution en cause (BAUR/KLÖTI-WEBER/KOCH/MEIER/URSPRUNG, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 13 n. 25 ss p. 67; StE 1992 B 71.63 no 10 consid. 5a). Lorsque seule une part des actifs ou des recettes de la corporation de l'établissement est affectée au but de pure utilité publique, l'exonération n'est que partielle (KÄNZIG, op.cit., Art. 16 Ziff. 3 N. 19; MASSHARDT, op.cit., Art. 16 N. 19). b) Constituée en 1982, la recourante a disposé d'emblée d'une fortune relativement importante (2'274'071 fr. 80 au 31 décembre 1987). L'autorité fiscale lui a accordé une exonération complète pendant une période dite "probatoire" qui devait lui permettre de mettre en route ses activités. Réexaminant la situation de la recourante pour la période 1989-1990, l'autorité intimée ne lui a alors octroyé qu'une exonération partielle, jugeant qu'elle n'avait distribué qu'une partie de ses revenus disponibles et qu'elle avait réalisé lors de chaque exercice des bénéfices substantiels.
Il ressort clairement de la comptabilité de la recourante que celle-ci a réalisé en moyenne des revenus de l'ordre de 100'000 fr. en 1987 et 1988 dont elle n'a utilisé que 11'700 fr. en 1987 et 8'414 fr. 15 en 1988 pour

BGE 120 Ib 374 S. 378

réaliser ses buts statutaires. A part le versement des rentes testamentaires, qui ne saurait justifier l'exonération, la recourante a encore eu des frais administratifs et bancaires de 17'447 fr. en 1987 et 17'512 fr. 85 en 1988, lesquels comprennent des honoraires, vacations, frais de repas, etc. versés en particulier aux membres du conseil de fondation pour un montant non négligeable (METTRAU, op.cit., p. 123). Le solde de ses revenus était thésaurisé. Au vu de cette situation, c'est à bon droit que l'autorité intimée a jugé que la recourante ne réalisait que très partiellement ses buts sociaux et que seule une exonération également partielle se justifiait. Le

calcul des montants exonérés n'est, au surplus, pas litigieux. c) C'est en vain que la recourante prétend que ses ressources ne sauraient être utilisées pour autre chose que l'accomplissement du but défini par le fondateur et que la Direction cantonale de la santé publique y veille. Il ne suffit pas, pour avoir droit à une exonération fiscale, que les moyens de l'institution en cause ne soient pas détournés du but statutaire, encore faut-il qu'ils soient effectivement utilisés en vue de réaliser ces buts, dont l'exécution ne saurait être remise indéfiniment à plus tard. Dès lors que la recourante n'a réalisé que très partiellement ses buts sociaux, elle ne saurait prétendre à une exonération totale. Qu'elle ait ultérieurement augmenté le montant des allocations aux bénéficiaires ne saurait influencer son imposition pour la période 1989-1990.