Urteilskopf

139 II 90

7. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Commune bourgeoise de Sonceboz-Sombeval contre Intendance des impôts du canton de Berne (recours en matière de droit public) 2C_521/2012 du 16 janvier 2013

Regeste (de):
Art. 56 lit. c DBG; Steuerbefreiung der Burgergemeinden des Kantons Bern.

Art. 56 lit. c DBG gilt für alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit territorialen Elementen und schliesst von der Steuerbefreiung einzig jene Körperschaften aus, denen die Verbindung zu einem bestimmten Territorium gänzlich fehlt (E. 2.1).

Die Burgergemeinden des Kantons Bern weisen ein territoriales Element auf und sind daher von der direkten Bundessteuer befreit (E. 2.3).

Regeste (fr):
Art. 56 let. c LIFD; exonération des communes bourgeoises du canton de Berne.

L'art. 56 let. c LIFD s'applique à toutes les corporations de droit public qui revêtent une dimension territoriale et n'exclut de l'exonération que les collectivités auxquelles tout lien avec un territoire déterminé fait complètement défaut (consid. 2.1).

Les communes bourgeoises du canton de Berne comportent un élément territorial. Elles sont par conséquent exonérées de l'IFD (consid. 2.3).

Regesto (it):
Art. 56 lett. c LIFD; esenzione dei Comuni patriziali del Canton Berna.

L'art. 56 lett. c LIFD si applica a tutte le corporazioni di diritto pubblico che hanno una dimensione territoriale ed esclude dall'esenzione solo le collettività alle quali fa completamente difetto un legame con un territorio determinato (consid. 2.1).

I Comuni patriziali del Canton Berna hanno una dimensione territoriale. Essi sono di conseguenza esentati dall'IFD (consid. 2.3).

Sachverhalt ab Seite 91

Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt portant sur une indemnité pour l'entretien des chemins forestiers perçue en trop au cours de la période fiscale 1998-1999, la commune bourgeoise de Sonceboz-Sombeval a été astreinte par l'Intendance des impôts du canton de Berne à verser un surplus d'impôt fédéral direct ainsi qu'une amende pour soustraction fiscale. Le 6 décembre 2011, le recours interjeté contre cette décision a été

rejeté par la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours). Le Tribunal fédéral est saisi d'un recours de la commune bourgeoise de Sonceboz-Sombeval qui conclut à l'annulation de la décision du 6 décembre 2011. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. Dans la décision attaquée, la Commission des recours a retenu que la recourante n'était pas une collectivité territoriale exonérée de l'impôt en application de l'art. 56 let. c LIFD (RS 642.11) et qu'au surplus, elle n'avait pas présenté de demande dans ce sens. La recourante fait valoir que c'est à tort que l'exonération de l'IFD lui a été refusée.

2.1 Aux termes de l'art. 56 let. c LIFD, sont exonérées de l'impôt les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements. La notion de collectivité territoriale des cantons est définie par opposition à celle de collectivité de personnes, dont elle se différencie par le fait que la qualité de membre dépend du domicile à l'intérieur d'un territoire déterminé, et non de qualités liées à la personne. Le libellé de la loi fait ressortir que le législateur considérait que les communes religieuses faisaient aussi partie des collectivités territoriales. Elles recèlent toutefois des éléments personnels en plus de leurs aspects territoriaux, et représentent de ce fait une forme mixte entre corporations territoriales et de

personnes. Elles sont néanmoins considérées comme des collectivités territoriales (cf. ATF 126 I 122 consid. 2c p. 125; ATF 125 II 177 consid. 3a p. 179). Il en découle que la notion de collectivité territoriale des cantons au sens de l'art. 56 let. c LIFD ne se limite pas aux collectivités purement territoriales, mais vise toutes les corporations de droit public qui présentent un élément territorial. Sont uniquement exclues de l'exonération les corporations auxquelles, en vertu du droit cantonal, tout lien avec un territoire déterminé, défini par la répartition politique territoriale cantonale, fait complètement défaut (cf. ATF 125 II 177 consid. 3a p. 179 et les références citées).

2.2 Les communes bourgeoises, à la différence des communes politiques, n'ont pas de souveraineté territoriale à proprement parler. Leur tâche réside principalement dans l'administration et l'utilisation de leur patrimoine, ainsi que dans l'engagement de leurs ressources pour des buts d'ordre culturel, social ou d'intérêt public, fréquemment en collaboration avec les communes des habitants. Hormis le domaine des droits de bourgeoisie, la promulgation de réglementations propres et, le cas échéant, l'exécution de certaines tâches dans le domaine des tutelles ou curatelles et de l'assistance aux indigents, elles ne possèdent en général pas d'attributs de souveraineté. Toutefois, il en va de même pour les paroisses, que l'art. 56 let. c LIFD exclut néanmoins entièrement de l'assujettissement. Une autre particularité différencie les bourgeoisies des communes municipales ou d'habitants ainsi que des paroisses: elles ne disposent pas de la souveraineté fiscale. Ceci s'explique sans autre par le fait que les bourgeoisies possèdent généralement un patrimoine réservé à leurs besoins et d'autres actifs qui génèrent des revenus en conséquence, et ne dépendent de ce fait pas de recettes fiscales. L'administration et la mise en valeur de leurs avoirs constituent également une part importante de leurs tâches. Ce faisant, elles peuvent verser partiellement, selon les limitations légales applicables, des revenus à des bourgeois déterminés. Cette spécialité des communes bourgeoises n'exclut toutefois pas à elle seule une exception à l'assujettissement à l'IFD. Dans la mesure où une commune bourgeoise est tenue par la loi de consacrer sa fortune en premier lieu

à des buts de service public et ne procède pas à des distributions excessives à ses membres, il n'y a pas lieu de la traiter différemment, sous l'angle de l'art. 56 let. c LIFD, des autres catégories de communes (cf. ATF 125 II 177 consid. 3c p. 181 s.).

BGE 139 II 90 S. 93

2.3 Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a analysé la qualification des communes bourgeoises du canton de Berne en relation avec la perception d'un impôt sur les gains immobiliers (cf. arrêt 2C_614/2009 du 20 janvier 2010). Il a retenu que, de manière générale, ces communes bourgeoises étaient des collectivités de droit public disposant d'une personnalité juridique propre et qu'elles faisaient partie des quatre types de communes reconnues dans le canton de Berne. Elles sont composées de l'ensemble des personnes disposant du droit de bourgeoisie et sont par conséquent considérées comme des collectivités de personnes. Dans la mesure où, selon le droit cantonal, le droit de vote en matière bourgeoise appartient en principe aux bourgeoises et bourgeois domiciliés dans la commune bourgeoise concernée (cf. art. 113 al. 1 de la loi du 16 mars 1998 sur les communes [LCo/BE; RSB 170.11]; elles disposent cependant également d'un élément de nature territoriale, typique des collectivités territoriales (cf. arrêt 2C_614/2009 du 20 janvier 2010 consid. 3.2; voir également MARCEL BISCHOF, Ende der Besteuerung der Burgergemeinden, L'expert comptable suisse 1999 p. 742). Il n'y a pas lieu de revenir sur cette jurisprudence. En effet, la commune bourgeoise comporte un élément territorial dès lors qu'elle s'étend sur le même territoire que la commune municipale et que le droit de bourgeoisie est lié au fait d'être originaire de ce territoire. Aux termes de l'art. 113 al. 2 LCo/BE, le règlement d'organisation de la commune bourgeoise peut certes accorder le droit de vote également aux bourgeoises et bourgeois qui résident hors de la commune. Cette possibilité n'est cependant pas déterminante et ne saurait enlever à la notion de commune bourgeoise du canton de Berne - même si elle en a fait usage - son lien territorial, ce qui est suffisant pour l'application de l'art. 56 let. c LIFD. On remarquera à cet égard que la Confédération suisse est également une collectivité territoriale exonérée de l'impôt, bien qu'elle accorde le droit de vote aux Suisses de l'étranger (cf. art. 1 et 40 al. 2 Cst.; art. 56 let. a LIFD; art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 19 décembre 1975 sur les droits politiques des Suisses de l'étranger [RS 161.5]).
Dans l'arrêt 2C_614/2009, le Tribunal fédéral a également retenu que les communes bourgeoises du canton de Berne, qui n'ont pas de souveraineté fiscale, couvrent leurs besoins financiers avec le revenu de leur fortune, qui se compose principalement de biens fonciers. De par la loi, elles pourvoient au bien public dans la mesure de leurs moyens

BGE 139 II 90 S. 94

(cf. art. 119 al. 1 de la Constitution du 6 juin 1993 du canton de Berne [RSB 101.1]et art. 112 al. 1 LCo/BE). Traditionnellement, elles interviennent dans les secteurs social, de la tutelle et de la culture (cf. arrêt précité consid. 3.2 et les références citées). Enfin, la loi sur les communes du canton de Berne, bien qu'elle ne l'exclue pas, ne prévoit pas de distribution de revenus, par la commune bourgeoise, aux bourgeoises et aux bourgeois. Elle se distingue en cela de la législation du canton du Valais qui autorise expressément une telle distribution, mais qui a néanmoins été considérée comme ne faisant pas obstacle à l'exonération en matière d'IFD, la distribution étant limitée à certaines prestations de peu d'importance (cf. ATF 125 II 177 consid. 3c in fine p. 182). Au vu de la jurisprudence qui précède et sur la base du droit cantonal bernois, il convient par conséquent de traiter les communes bourgeoises du canton de Berne comme des collectivités exonérées de l'IFD au sens de l'art. 56 let. c LIFD.

2.4 Par ailleurs, les personnes morales qui remplissent les conditions pour être exonérées le sont ex lege; elles ont un droit à l'exonération sans qu'un acte administratif constitutif ne soit nécessaire (ATF 128 II 56 consid.

5b p. 63).

2.5 La recourante est une commune bourgeoise soumise à la réglementation en vigueur dans le canton de Berne. En application de la jurisprudence précitée, elle doit par conséquent être considérée comme une "autre collectivité territoriale des cantons" exonérée de l'IFD conformément à l'art. 56 let. c LIFD. En outre, la Commission de recours ne pouvait pas refuser d'en tenir compte au motif que la recourante n'avait pas déposé de demande en ce sens (cf. supra consid. 2.4). Il importe également peu de savoir si la recourante a ou non fait usage, dans son règlement, de la possibilité que lui offre l'art. 113 al. 2 LCo/BE et accordé un droit de vote aux bourgeoises et bourgeois résidant hors de la commune. Le fait que ce droit appartient de toute façon aux bourgeoises et bourgeois domiciliés sur le territoire de la commune en vertu de l'art. 113 al. 1 LCo/BE institue un lien territorial suffisant au regard de l'art. 56 let. c LIFD. Cette conclusion s'impose a fortiori dès lors que la commune bourgeoise de La Heutte, qui a également bénéficié d'une partie de l'indemnité pour l'entretien des chemins forestiers, a été exonérée de l'IFD en application de l'art. 56 let. c LIFD.

BGE 139 II 90 S. 95

La recourante étant exonérée en matière d'IFD, elle ne saurait faire l'objet d'un rappel d'impôt ou être condamnée pour soustraction fiscale en relation avec l'IFD. Le recours, considéré comme un recours en matière de droit public, doit par conséquent être admis et la décision attaquée annulée dans la mesure où elle porte sur l'IFD pour les années 1998 et 1999.