Urteilskopf

140 II 255

24. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Service des contributions du canton de Neuchâtel contre A. (recours en matière de droit public) 2C_533/2013 du 21 mars 2014

Regeste (de):
Art. 49 DBG; Art. 2 Abs. 1 lit. b und Art. 20 Abs. 1 StHG; Art. 52 Abs. 3, Art. 80, 88 und 335 ZGB; direkte Steuer von juristischen Personen; unzulässige Familienstiftung; vorfrageweise Beurteilung der Nichtigkeit durch die Steuerbehörde.

Behält sich der Stifter, wie im zu beurteilenden Fall, die gleiche Verfügungsfreiheit über das Stiftungsvermögen vor wie über seine eigenen Mittel, so bestehen in seinem Vermögen zwei getrennte Massen, die Dritten, Gläubigern und den Steuerbehörden nicht entgegengehalten werden können. Die Steuerbehörde ist befugt, dies vorfrageweise festzustellen, ohne dass die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt sein müssten, da die Familienstiftung als solche widerrechtlich erscheint (E. 3-6).

Regeste (fr):
Art. 49 LIFD; art. 2 al. 1 let. b et art. 20 al. 1 LHID; art. 52 al. 3, art. 80, 88 et 335 CC; impôt direct sur les personnes morales; fondation de famille illicite; constatation de nullité à titre préjudiciel par l'autorité fiscale.

Lorsque le fondateur se réserve le même pouvoir de disposition sur le patrimoine de la fondation que sur le sien propre, comme en l'espèce, il en résulte une division de la fortune du fondateur en deux masses distinctes qui n'est pas opposable aux tiers, créanciers ou autorités fiscales, ce que celles-ci peuvent constater à titre préjudiciel, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les conditions d'une évasion fiscale sont réunies, puisque la fondation de famille est d'emblée illicite (consid. 3-6).

Regesto (it):
Art. 49 LIFD; art. 2 cpv. 1 lett. b e art. 20 cpv. 1 LAID; art. 52 cpv. 3, art. 80, 88 e 335 CC; imposta diretta sulle persone giuridiche; fondazione di famiglia illecita; constatazione di nullità a titolo pregiudiziale da parte dell'autorità fiscale.

Quando, come nel caso in esame, il fondatore si riserva il medesimo potere di disposizione sul patrimonio della fondazione di quello che ha sul suo proprio, la divisione della sostanza del fondatore in due masse distinte che ne risulta non può essere opposta a terzi, creditori o autorità fiscali. Queste ultime possono constatare a titolo pregiudiziale il sussistere di una simile fattispecie senza che sia necessario esaminare se le condizioni di un'evasione fiscale siano date, siccome la fondazione è essa stessa illecita (consid. 3-6).

Sachverhalt ab Seite 256

Par acte notarié du 16 avril 1998, A., domicilié dans le canton de Neuchâtel, a constitué la "Fondation B." (ci-après: la Fondation) avec siège à C. (FR). Le but de la Fondation est de subvenir aux frais d'éducation, d'instruction, d'établissement, de traitement, de convalescence ou d'hospitalisation des membres de sa famille.

A. ou le conseil de fondation peuvent en désigner librement les bénéficiaires. La Fondation n'a été inscrite ni au registre du commerce ni au rôle de l'impôt dans le canton de Fribourg pour les années 2001 à 2005. Au cours de son premier exercice, la Fondation a acquis de A. et de sociétés apparentées divers biens immobiliers sis dans le canton de Neuchâtel. Les immeubles ont été apportés sans transfert de capitaux avec leurs dettes hypothécaires et en accord avec des créanciers de A. ou des sociétés qu'il détenait, sur proposition des banques créancières et approbation de la deuxième assemblée des créanciers. De 1998 à 2008, ces immeubles n'ont jamais été imposés dans le canton de Neuchâtel. Par décision de rappel d'impôt du 28 avril 2009 pour les périodes fiscales 2001 à 2005, l'Office de contrôle et des tâches spéciales du Service des contributions du canton de Neuchâtel a assujetti à l'impôt

BGE 140 II 255 S. 257

fédéral direct, cantonal et communal les immeubles sis dans le canton de Neuchâtel et les a imposés dans le chapitre fiscal de A. en faisant abstraction de la propriété civile de la Fondation. Par décision sur réclamation du 7 juillet 2009, la décision de rappel d'impôt cantonal et communal sur la fortune et le revenu pour les périodes fiscales 2001 à 2005 a été confirmée. Sur recours de A., le Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel a confirmé la décision de rappel d'impôt et la décision sur réclamation en matière d'impôt cantonal et comunal. Par arrêt du 14 mai 2013, le Tribunal cantonal a admis le recours et annulé le jugement du 14 décembre 2010 ainsi que les décisions sur réclamation et de rappel d'impôt cantonal et communal des 28 avril 2009 et 7 juillet 2009 et renvoyé la cause au Service cantonal des contributions pour nouvelles décisions de taxation. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le Service des contributions du canton de Neuchâtel demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 14 mai 2013 par le Tribunal cantonal et de confirmer la décision du Tribunal fiscal du 14 décembre 2010. Le Tribunal fédéral a admis le recours. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. D'après l'art. 2 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) les cantons prélèvent un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales. Selon l'art. 20 al. 1 LHID, les fondations, notamment, sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton. Selon l'art. 75 al. 1 let. b de la loi du 21 mars 2000 sur les contributions directes du canton de Neuchâtel (LCdir; RSN 631.0), les personnes morales soumises à l'impôt cantonal direct sont notamment les fondations, dont l'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective dans le canton ou encore le jour où elle y acquiert un élément imposable (art. 79 al. 1 LCdir). A l'instar de l'art. 49 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'art. 20LHID décrit le cercle des

BGE 140 II 255 S. 258

personnes morales assujetties à l'impôt, mais ne contient pas de définition de celles-ci. Conformément à

la jurisprudence, lorsque la loi fiscale utilise des notions de droit privé, ces dernières doivent, en principe, être comprises selon leur sens usuel en droit civil (cf. arrêt 2A.40/1998 du 10 août 1998 consid. 4c/bb; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 8e éd. 1997, § 5 n. 39 p. 162 et n. 41 p. 163). Ainsi, pour définir la notion de personne morale des art. 49 LIFD et 20 LHID, il faut se référer au droit privé pour les personnes morales de droit privé et au droit public fédéral ou cantonal pour les personnes morales de droit public. En effet, pour être assujettie à l'impôt au titre de sujet de droit fiscal autonome, la personne morale doit être valablement constituée selon le droit privé ou public suisse; en d'autres termes, elle doit avoir la jouissance des droits civils (cf. JEAN-BLAISE PASCHOUD, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n°2 ad art. 49 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. II, 2004, n°4 ad art. 49 LIFD; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd. 2002, p. 53).

4.

4.1 La fondation est une institution du droit civil. Elle a pour objet l'affectation de biens en faveur d'un but spécial (art. 80 al. 1 CC). Cette définition légale met l'accent sur le fait que les biens ainsi affectés sortent du pouvoir de disposer du fondateur et reçoivent une personnalité juridique propre et indépendante (cf. PETER LOCHER, op. cit., n°4 ad art. 49 LIFD et les références citées). Cette caractéristique essentielle de la fondation résulteégalement des règles relatives à sa dissolution et à sa radiation, en ce que seule l'autorité fédérale ou cantonale compétente ou un tribunal, pour les fondations de famille et les fondations ecclésiastiques, peuvent la prononcer (art. 88 CC). C'est aussi la raison pour laquelle une dissolution de la fondation par décision du conseil de fondation ou par décision du fondateur ou des ayants droit est inadmissible, hormis des rares exceptions soumises à des conditions strictes, qu'il n'est pas nécessaire d'examiner ici (HANS MICHAEL RIEMER, Berner Kommentar, 1975, nos 63 et 64 ad art. 88 s. CC; EDUARD GYGAX, Familienstiftungen und ihre Steuerprobleme, StR 1956 p. 462 s.).

4.2 Selon l'art. 335 CC, des fondations de famille peuvent être créées conformément aux règles du droit des personnes ou des successions; elles seront destinées au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues (al. 1). La constitution de fidéicommis de famille est prohibée

(al. 2). Les fondations de famille qui s'écartent des buts de l'art. 335 CC constituent en général des fondations dites d'entretien contraires au droit civil (RIEMER, op. cit., n°33 ad art. 88 s. CC), lorsqu'elles ne sont pas des fidéicommis de famille. Par ailleurs, les fondations de famille sont également soumises aux art. 80 ss CC (HAROLD GRÜNINGER, in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, vol. I, 4e éd. 2010, nos 4 et 8 ss ad art. 335 CC).

5.

5.1 En vertu de l'art. 52 al. 1 CC, les sociétés organisées corporativement, de même que les établissements ayant un but spécial et une existence propre, acquièrent la personnalité en se faisant inscrire au registre du commerce. Sont dispensés de cette formalité les corporations et les établissements de droit public, les associations qui n'ont pas un but économique, les fondations ecclésiastiques et les fondations de famille (art. 52 al. 2 CC), à l'instar de la fondation en cause en l'espèce.

5.2 Selon l'art. 52 al. 3 CC, les sociétés et les établissements qui ont un but illicite ou contraire aux moeurs ne peuvent acquérir la personnalité. Elles sont d'emblée nulles. Tel est le cas des fondations qui, dès leur création, ne respectent l'art. 80 al. 1 CC, en ce qu'elles n'ont pas le pouvoir de disposer de leur patrimoine, ce dernier étant resté dans les mains du fondateur (RIEMER, op. cit., nos 63 et 64 ad art. 88 s. CC). Hormis cette hypothèse, les cas les plus fréquents de fondations illicites concernent les fondations de famille dont les buts ne respectent pas strictement ceux énoncés par l'art. 335 al. 1 CC, c'est-à-dire les fondations dites d'entretien.

5.3 Sans aller jusqu'à la constatation de la nullité de la fondation, la jurisprudence a également refusé de reconnaître comme sujet distinct de droit fiscal les fondations de famille sur le patrimoine desquelles le fondateur avait conservé le pouvoir de disposition. La fondation était en effet un pur instrument d'évasion fiscale (cf. PETER LOCHER, op. cit., n°26 ad art. 49 LIFD et les références citées; RIEMER, op. cit., n°34 ad art. 88 s. CC; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, StR 1996 p. 115 ss, 119 et les références, notamment à l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 1959 consid. 2, in Archives 29 p. 333 s.). Avec la doctrine, il faut toutefois relever que, lorsque le fondateur se réserve le même pouvoir de disposition sur le patrimoine de la

fondation que sur le sien propre, il en résulte une division de la fortune du fondateur en deux masses distinctes qui n'est pas opposable aux tiers, créanciers ou autorités fiscales, puisqu'il existe déjà des motifs de droit civil qui conduisent à ignorer l'existence de la fondation sur le plan fiscal, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les conditions d'une évasion fiscale sont réunies (cf. ALFRED WIELAND, Zur Umgestaltung des Zivilrechts durch Interessen des Fiskus bei Familienstiftungen, RDS 67/1948 p. 185 ss, 191 s.).

5.4 Selon la jurisprudence, les autorités de la juridiction administrative peuvent examiner de manière préjudicielle si les fondations respectent les règles du droit civil. En principe, leur pouvoir d'examen se limite à la constatation de lacunes manifestes et graves conduisant à la constatation de la nullité de la fondation (arrêt 2C_157/2010 du 12 décembre 2010 consid. 10.2, in Archives 79 p. 1015; arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 1959, in Archives 29 p. 333 ss). A défaut, c'est au juge civil qu'il appartient de connaître du sort de la fondation (art. 88 CC; arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.2, in Archives 76 p. 675), notamment en raison d'une possible conversion qui permettrait néanmoins de reconnaître sous condition l'existence de la fondation (GRÜNINGER, op. cit., n°13 ad art. 335 CC; ATF 93 II 444; ATF 89 II 437; arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 1959 consid. 6, in Archives 29 p. 337 s.). Hormis les cas de lacunes manifestes et graves conduisant à la constatation de la nullité de la fondation, tant qu'une fondation illicite ou contraire aux moeurs n'a pas été formellement dissoute par un tribunal civil, elle demeure un sujet de droit fiscal au regard des autorités fiscales, que rien n'empêche d'intenter une requête ou une action en dissolution (art. 89 al. 1 CC; cf. RIEMER, op. cit., n°34 ad art. 88 s. CC).

6. Le Service cantonal des contributions soutient que la Fondation dont l'intimé est le fondateur est nulle dès l'origine.

6.1 Les statuts de la fondation accordent au conseil de fondation, et au fondateur lui-même, tout pouvoir de disposition sur la fortune de la Fondation B. Ce dernier a notamment le droit d'autoriser des prélèvements sur le capital de la fondation (art. 4 des statuts). Il peut également, en tout temps, apporter aux statuts de la Fondation, hormis l'art. 3 relatif aux buts, tels modifications ou compléments de forme ou de fond qui lui conviendront au moyen de règlements spéciaux ou de toute autre manifestation de volonté (art. 7 des statuts). Enfin, selon l'art. 9 des statuts, le conseil de fondation peut, en tout temps,

décider la dissolution de la Fondation auquel cas il décide librement l'affectation des biens de celle-ci. Dès lors qu'il résulte de l'art. II de l'acte de fondation du 16 avril 1998 que A., fondateur, est nommé président du conseil de fondation et de l'art. III de ce même acte que la Fondation sera engagée vis-à-vis des tiers par la signature individuelle du président, force est de constater que le fondateur se réserve le même pouvoir de disposition sur la fortune de la Fondation B. que sur sa propre fortune. De cette manière, il s'est assuré de conserver le pouvoir de disposer sur ce patrimoine, ce qui contrevient à l'art. 80 al. 1 CC et rend la Fondation d'emblée illicite au sens de l'art. 52 al. 3 CC. Cette constatation peut avoir lieu à titre préjudiciel. Les conditions pour une conversion ne sont pas réunies en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 1959 consid. 6, in Archives 29 p. 337 s.). En effet, il résulte de l'arrêt attaqué que le fondateur avait indiqué, tout comme son amie, que la Fondation avait été constituée dans un but de prévoyance de la famille, ce qui en fait une fondation d'entretien (cf. consid. 4.2 ci-dessus) également d'emblée contraire à l'art. 335 al. 1 CC (cf. art. 52 al. 3 CC).

6.2 Il convient par conséquent de constater à titre préjudiciel la nullité civile de la Fondation. Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire de se demander, à l'instar de l'instance précédente, si la création par A. de la Fondation B. poursuivait un but d'évasion fiscale (cf. consid. 5.3 ci-dessus). Le recours est admis.