

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 7 juillet 2006

Statuant sur les recours interjetés les 1^{er} et 3 juin 2005
(4F 05 110 et 4F 05 116)

par

les **Communes de Matran**, Rte de l'Ecole, 1753 Matran, et **de Villars-sur-Glâne**,
rte de la Berra 2, 1752 Villars-sur-Glâne, représentées par la fiduciaire BDO Visura,
rte de Fribourg 15, 1723 Marly 2,

contre

les décisions sur réclamation rendues les 28 avril et 3 mai 2005 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, confirmant le prononcé du 15 juillet 2004 en tant qu'il exonère la Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoises des impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques dès le 1^{er} janvier 2001,

et

la **Régie des copropriétés, Bourgeoisie de Fribourg**, rue des Alpes 10,
1700 Fribourg, (Chap. n° 009.269.198/14), représentée par Me Pierre Perritaz, case
postale 656, bd de Pérolles 21, 1701 Fribourg,

(exonération)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Par taxation du 10 décembre 2002, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt cantonal sur le capital dû par la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg" pour la période fiscale 2001 à 52'141,20 francs, les impôts fédéral et cantonal sur le bénéfice étant arrêtés à 0 franc. La valeur fiscale des immeubles de la Régie au 1^{er} janvier 2002 s'élevait à 12'040'000 francs.

Le 25 février 2003, la "Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoises" a formé réclamation contre cette taxation par l'intermédiaire de son mandataire et a demandé à bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 97 al. 1 let. c de la loi sur les impôts cantonaux directs ainsi que l'art. 56 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

Par décision du 15 juillet 2004, le Service cantonal des contributions a accepté d'annuler la taxation notifiée à la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg" pour la période fiscale 2001. Il a reconnu la "Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés bourgeoises" comme étant une collectivité territoriale du canton devant être exonérée de l'impôt et l'a mise au bénéfice d'une exonération des impôts fédéral, cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital dès le 1^{er} janvier 2001.

Sur requête des communes de Matran et de Villars-sur-Glâne, communes dans lesquelles sont situés certains des immeubles de la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg", le Service cantonal des contributions leur a notifié un exemplaire de la décision précitée le 29 septembre 2004.

- B. Le 29 novembre 2004, ces deux communes ont formé réclamation contre l'exonération précitée. Elles ont relevé pour l'essentiel que la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg" ne se confond pas avec la bourgeoisie de Fribourg elle-même, mais qu'il s'agit d'une masse de biens gérée par un organe, l'assemblée bourgeoise, présentant plus les caractéristiques d'une fondation que d'une corporation de droit public visée par l'art. 56 let. c de la loi sur l'impôt fédéral direct. Elles se sont référées aux informations disponibles sur le site Internet de la Ville de Fribourg (<http://appl.fr.ch/ville-fribourg/> sous les rubriques "organisation" puis "[affaires](#)

bourgeoisiales") selon lesquelles la "Régie des copropriétés" est présentée comme l'une des institutions rassemblant des biens dont l'administration a été laissée aux bourgeois de Fribourg selon un acte de dotation remontant au 8 octobre 1803 (les autres institutions étant la Fondation de l'Hôpital des Bourgeois, les Fonds Pies, la Fondation de l'Orphelinat bourgeois, la Caisse des Scholarques et la Fondation C.-J. Moosbrugger). Les deux communes ont exposé que jusqu'au prononcé de la décision attaquée, la "Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg" a été imposée comme une fondation ou autre personne morale au taux prévu par l'art. 71 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, que la bourgeoisie de la Ville de Fribourg n'a jamais contesté cette qualification de la "Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg", qu'une comptabilité distincte a selon toute vraisemblance été établie pour la "Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg", que cette comptabilité ne se confond pas avec celle de la bourgeoisie de Fribourg qui englobe d'autres biens et institutions et que la "Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg" fonctionne comme une fondation de droit public et non comme une collectivité.

Les 28 avril et 3 mai 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté les réclamations de, respectivement, Matran et de Villars-sur-Glâne. Il a fait valoir ce qui suit:

"a) (...) Dans son ouvrage "La Régie des copropriétés bourgeoisiales de la Ville de Fribourg", Louis Dupraz, en expliquant la systématique de la loi du 13 novembre 1798 sur les Municipalités et les Chambres de régie, cite: "La deuxième partie de la loi (§§ 102-167) contient les dispositions d'organisation de la Régie des biens communs, en d'autres termes de l'association de bourgeoisie ou de la bourgeoisie tout court (ou encore régie dans le présent texte)." (op. cit., Fribourg entre 1951 et 1952, p. 29). Il ressort ainsi clairement de ce texte que la Régie des copropriétés signifie également la Bourgeoisie de Fribourg.

b) En ce qui concerne la question de savoir si la Régie des copropriétés bourgeoisiales constitue ou non une corporation de droit public, il convient de se référer aux définitions que la doctrine donne de la corporation de droit public:

«Les premières [les collectivités publiques] sont des groupements de personnes qui poursuivent un but commun. A cette fin, elles sont dotées de moyens en biens et en personnels; elles sont organisées de façon adéquate pour atteindre ce but. Elles sont caractérisées par le fait qu'elles ont des membres».

In casu, la Bourgeoisie de Fribourg compte 2800 bourgeois. Le but commun est d'une part, l'entretien et le maintien du patrimoine et, d'autre part, les dons et autres versements en faveur de la Commune de Fribourg. La Bourgeoisie est également dotée de moyens en biens, comme par exemple des domaines agricoles, forêts, terrains, bâtiments locatifs, esserts et titres. Toutes les

conditions sont donc remplies pour que la qualité de corporation de droit public soit reconnue à la Bourgeoisie de Fribourg.

c) Concernant l'élément territorial de la corporation, le SCC reconnaît la Bourgeoisie de Fribourg comme étant une collectivité territoriale (cf. décision du SCC du 15 juillet 2004).

d) La Bourgeoisie de Fribourg ne peut être assimilée à une fondation de droit public. En effet, toute fondation a un ou plusieurs fondateurs qui affectent une partie de leur fortune à un but précis. Or, in casu, il n'y a pas de tels fondateurs. De plus, une fondation n'a pas de membres, alors que la Bourgeoisie en compte 2800.

Au vu de ce qui précède, la décision du 15 juillet 2004 accordant l'exonération des impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital (dès le 1^{er} janvier 2001) à la Bourgeoisie de Fribourg - Régie des copropriétés est confirmée".

- C. Par actes déposés les 1^{er} et 3 juin 2005, les communes respectivement de Matran et de Villars-sur-Glâne (ci-après: les communes recourantes) ont interjeté recours contre les décisions précitées. Elles relèvent en substance que pour justifier sa décision du 15 juillet 2004, le Service cantonal des contributions a modifié la raison sociale de la contribuable en "Bourgeoisie de Fribourg, Régie des copropriétés" alors que la contribuable qui avait fait l'objet de la taxation pour la période fiscale 2001 et les périodes précédentes n'était pas la bourgeoisie de Fribourg mais la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg" comme indiqué sur les déclarations d'impôt et avis de taxation. Elles maintiennent que la bourgeoisie de Fribourg ne se confond pas avec la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg". Elles observent que la loi sur les communes ne contient pas de définition de la bourgeoisie et que l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 janvier 1999 (ATF 125 II 177 = StE B 71.61 1999 n° 4 = [RDAF 2000 II p. 394 ss](#)) concluant à l'exonération d'une commune bourgeoise valaisanne n'est pas applicable en l'espèce. A leur avis, le Service cantonal des contributions se trompe lorsqu'il affirme que la "Régie des copropriétés bourgeoises de la Ville de Fribourg" est une collectivité territoriale du fait qu'elle aurait des membres: les bourgeois sont avant tout des copropriétaires n'ayant aucun pouvoir de puissance publique et ne sauraient être assimilés aux membres d'une collectivité territoriale traitée fiscalement sur le même pied qu'une commune ou une paroisse. Et de signaler qu'en droit privé également, notamment dans la matière très formaliste des droits réels et de l'inscription au registre foncier, c'est bien la "Régie des copropriétés bourgeoises (Fribourg)" qui est inscrite comme propriétaire et non la bourgeoisie de Fribourg. Elles relèvent encore que l'exonération fondée sur l'art. 97 al. 1 let. c de la loi sur les impôts cantonaux directs n'est pas immédiate, que l'exonération n'est accordée aux corporations ecclésiastiques et aux autres

collectivités territoriales du canton et leurs établissements que dans les limites du droit cantonal et qu'aucune disposition de la législation fribourgeoise, en particulier de la loi sur les communes, n'exonère les bourgeoisies. Tel ne serait pas le cas du droit valaisan de sorte qu'il ne peut pas être fait référence à l'arrêt du Tribunal fédéral précité sans tenir compte de cette différence essentielle. Les bourgeoisies ne percevant pas d'impôt au contraire des communes et des paroisses, elles ne pourraient être exonérées que si un motif d'exonération le justifie et si une disposition légale le prévoit expressément. Les communes recourantes rappellent enfin que la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes laisse les cantons libres d'imposer ou d'exonérer les communes, les paroisses et autres collectivités territoriales et que, par ailleurs, la commission d'harmonisation était d'avis que les cantons pouvaient aussi exonérer les bourgeoisies comme des personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Elles estiment que si exonération il devait y avoir, elle devrait, compte tenu de l'absence de base légale suffisante, être accordée dans cette mesure. Cela correspondrait mieux au système légal, à ses principes généraux (généralité de l'impôt, égalité de traitement) et à son esprit. Elles ajoutent à titre de comparaison que les immeubles de la Confédération qui ne servent pas directement des buts d'intérêt public ne sont pas soustraits aux impôts cantonaux frappant le revenu et la valeur de ces immeubles.

Le 12 juillet 2005, la "Régie des copropriétés, Bourgeoisie de Fribourg" a déposé sa détermination sur le recours par l'intermédiaire de son mandataire. Elle sollicite tout d'abord la jonction des causes des communes recourantes. Elle relève ensuite que les communes recourantes ne sont pas habilitées à recourir en matière d'impôt fédéral direct et qu'il y a lieu de vérifier qu'elles sont bien des communes "concernées" au sens de l'art. 181 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux directs. Elle maintient que la "Régie des copropriétés" et la "Bourgeoisie de Fribourg" sont une seule et même entité. La "Régie des copropriétés" comprend les différentes institutions ou entités juridiques suivantes: la Régie des copropriétés, la Fondation de l'Hôpital des Bourgeois, les Fonds Pies, la Caisse des Scholarques, la Fondation de l'Orphelinat bourgeoisial et la Fondation C.-J. Moosbrugger, dont les comptes sont examinés par l'Assemblée bourgeoisiale. Elle fait valoir que les Fonds Pies, la Caisse des Scholarques, la Fondation Moosbrugger, la Fondation Gabriel E. Thürler intégrée à la Fondation de l'Hôpital des Bourgeois et l'Orphelinat bourgeoisial sont exonérés en application de l'art. 21 let. b de l'ancienne loi sur les impôts cantonaux par lettre du 15 octobre 1973. Selon elle, c'est à dessein que, au contraire des autres fondations qui lui sont rattachées, la "Régie des copropriétés" n'est pas désignée comme fondation: il n'existe pas de fondateur de la

"Bourgeoisie de Fribourg, celle-ci a des membres au contraire d'une fondation et elle n'est pas réglementée par des statuts mais dépend entièrement dans son fonctionnement des art. 104 et suivants de la loi sur les communes. Se référant à la jurisprudence précitée dans laquelle notre Haute Cour a confirmé l'exonération d'une commune bourgeoise valaisanne, la "Régie des copropriétés, Bourgeoisie de Fribourg" relève qu'elle est une collectivité territoriale selon la définition qu'en donne cette jurisprudence, qu'elle n'effectue strictement aucun versement en faveur des bourgeois contrairement aux bourgeoisies valaisannes, que l'intégralité de sa fortune et de ses revenus reste dans le domaine public et que, partant, elle doit être exonérée au sens de l'art. 56 let. c de la loi sur l'impôt fédéral direct. Elle ajoute que le concept de collectivité territoriale en droit cantonal a une définition identique à celle contenue dans la législation fédérale, qu'elle doit donc aussi être exonérée au sens de l'art. 97 al. 1 let. c de la loi sur les impôts cantonaux directs et qu'elle est une corporation de droit public, soit un élément qui n'est pas un élément constitutif de la collectivité territoriale mais vient en renforcer le statut. Elle précise qu'à l'instar de toute collectivité publique, son existence est réglée par la loi sur les communes et est régie pour partie par les mêmes règles que la commune. Si en revanche, à la différence des communes politiques, elle ne fait pas l'objet d'une surveillance de l'Etat, cette réglementation se justifie par le fait que les bourgeoisies n'ont pour tâche que la gestion des biens qui appartiennent au patrimoine financier (Bulletin des séances du Grand Conseil 1989 p. 214). A son avis, l'expression "dans les limites fixées par le droit cantonal" ne réserve pas des lois spéciales ayant pour objet de définir l'exonération mais signifie seulement pour autant qu'une autre disposition légale ne vienne pas restreindre le cas d'exonération mentionné. Elle relève encore qu'il lui importe peu de se prévaloir également d'une exonération partielle si la loi lui reconnaît le droit à une exonération entière.

Une copie de cette détermination a été transmise au Service cantonal des contributions ainsi qu'aux communes recourantes pour observations le 19 juillet 2005.

Dans ses observations du 20 juillet 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève pour l'essentiel que la "Bourgeoisie de Fribourg", qui signifie la "Régie des copropriétés", ne dispose pas de comptabilité propre qui l'individualiserait de la "Régie des copropriétés", que si le droit fribourgeois ne contient pas une disposition analogue à celle de l'art. 14 de la loi valaisanne sur les bourgeoisies, il prévoit tout de même à l'art. 105 al. 4 de la loi sur les communes que les revenus bourgeoisiaux sont affectés à des fins d'utilité générale. Il remarque que dans son arrêt précité du 19 janvier 1999, le Tribunal fédéral ne s'est pas fondé sur l'art. 14 de la loi valaisanne sur les bourgeoisies pour confirmer l'exonération de la bourgeoisie valaisanne concernée mais sur le

fait que cette commune bourgeoise est tenue de 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. En réponse à l'argument des communes recourantes selon lequel la Commission d'harmonisation était d'avis que les cantons pouvaient aussi exonérer les bourgeoisies en application de l'art. 23 let. f de la loi fédérale d'harmonisation exonérant les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique, le Service cantonal des contributions précise encore que sous l'ancien droit, l'exonération ne couvrait en effet que la fortune et le revenu des communes bourgeoises affectées à des buts publics mais que cette restriction a été abandonnée dans le nouveau droit (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995).

Le 21 juillet 2005, les communes recourantes ont reçu copie de ces observations pour détermination. La "Régie des copropriétés bourgeoises", qui en a également reçu une copie à la même date, a été avisée qu'elle pourrait se déterminer en même temps que sur les contre-observations des communes recourantes.

Le 30 septembre 2005, les communes recourantes se sont déterminées sur la réponse au recours déposée le 12 juillet par la "Régie des copropriétés, Bourgeoisie de Fribourg". Elles relèvent tout d'abord qu'elles ne s'opposent pas à la jonction des causes et estiment que la question de l'exonération de la "Régie des copropriétés bourgeoises" doit être examinée d'un point de vue strictement juridique à la lumière de la législation actuellement en vigueur et non d'un point de vue purement historique. Pour l'essentiel, elles sont d'avis que la "Régie des copropriétés" ne peut tirer argument de l'ATF 125 II 177, lequel repose sur une argumentation concernant l'impôt fédéral direct et non pas sur l'application d'une norme de droit cantonal. Les communes recourantes exposent que l'exonération des collectivités mentionnées à l'art. 97 al. 1 let. c de la loi sur les impôts cantonaux le sont "dans les limites du droit cantonal", ce que ne prévoit pas la loi sur l'impôt fédéral direct, qu'il s'agit d'un renvoi à la législation cantonale dans son ensemble, que cette législation ne reconnaît pas aux "bourgeoisies" le caractère de collectivité territoriale et ne leur a donné aucune attribution de droit public analogue à celles des communes et des paroisses (notamment le droit de percevoir des impôts). Elles relèvent en substance que le droit valaisan prévoit expressément, à la différence du droit fribourgeois, que les bourgeoisies valaisannes sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital, et que dans les communes où se trouvent les immeubles de la "Régie des copropriétés bourgeoises", cette dernière dispose des mêmes droits et obligations que les autres propriétaires et profitent des infrastructures communales ainsi que des plus-values conjoncturelles immobilières induites par le développement et les investissements de la commune. Et de relever qu'il n'y a pas de raison de politique législative ou

fiscale de l'exonérer des impôts dans ces communes sauf si le législateur l'avait clairement et expressément voulu comme l'a fait le législateur valaisan.

Le 25 octobre 2005, la "Régie des copropriétés, Bourgeoisie de Fribourg" a indiqué qu'elle renonçait à déposer des contre-observations et, en réponse notamment au fait que les communes recourantes la considéraient comme le plus grand propriétaire terrien du canton, elle a précisé qu'elle n'avait que cinq domaines agricoles.

En droit:

1. a) Les recours, déposés le 1^{er} juin contre une décision du 28 avril 2005 et le 3 juin contre une décision du 3 mai 2005, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), et 30 et 79 ss du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1). Partant, ils sont recevables en la forme.
- b) Selon l'art. 181 al. 1 LICD, le conseil communal a qualité pour former recours au Tribunal administratif. En l'espèce, la contribuable met en cause la qualité pour recourir des communes recourantes au motif que celles-ci ne sont pas habilitées à recourir en matière d'impôt fédéral direct et qu'il convient de vérifier si elles sont bien des communes "concernées" au sens de l'art. 181 al. 1 LICD. La Cour observe que les deux recours sont dirigés contre l'exonération, non pas de l'impôt fédéral direct, mais des impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital. La question de leur qualité pour recourir en matière d'impôt fédéral direct ne se pose donc pas. Quant à leur qualité pour recourir contre la décision cantonale qui déploie également ses effets au niveau communal, elle est donnée par le fait que des immeubles appartenant à la contribuable sont situés sur le territoire de chacune des deux communes concernées, ce qui en soi fonderait un assujettissement à l'impôt communal (art. 3 al. 1 ch. 2 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux: LICo, RSF 632.1) sur le capital et le bénéfice provenant desdits immeubles. Il s'ensuit que la qualité pour recourir doit leur être reconnue.
- c) En vertu de l'art. 42 al. 1 let. b du CPJA, l'autorité peut, pour de justes motifs, joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet. En l'occurrence, la contribuable a demandé la jonction des causes et les

deux communes recourantes ne s'y sont pas opposées. Dans la mesure où les causes 4F 05 110 et 4F 05 116 ont pour objet deux recours identiques qui concernent le même état de fait et la même question juridique, il convient de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul même arrêt.

2. a) L'art. 23 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14) énumère de manière exhaustive les personnes morales exonérées totalement ou partiellement de l'impôt:

"1 Seuls sont exonérés de l'impôt :

- a. (...);
- b. (...);
- c. *Les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;*
- d. (...);
- e. (...);
- f. *Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés 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;*
- g. (...);
- h. (...).

Au niveau cantonal, cette réglementation se retrouve à l'art. 97 al. 1 LICD, lequel a la teneur suivante:

"1 Seuls sont exonérés de l'impôt :

- a) (...);
- b) *l'Etat, les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;*
- c) *les corporations ecclésiastiques et les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;*
- d) (...);
- e) (...);
- f) (...);
- g) *les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés 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;

- h) (...);*
- i) (...)."*

L'art. 56 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) a une teneur analogue à celles des dispositions précitées:

"Sont exonérés de l'impôt :

- a. (...);*
- b. (...);*
- c. Les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, ainsi que leurs établissements;*
- d. (...);*
- e. (...);*
- f. Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés 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;*
- g. (...);*
- h. (...);*
- i. (...).*

- b) Les art. 97 al. 1 let. c LICD et 56 let. c LIFD précités constituent du droit harmonisé. Ils correspondent à l'art. 23 al. 1 let. c LHID, lequel permet aux législateurs cantonaux d'exonérer les collectivités territoriales cantonales ainsi que leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal. Constituent généralement des collectivités territoriales les communes politiques, les cercles scolaires, ainsi que toutes les paroisses, communautés civiles, communes bourgeoises, etc. selon le droit cantonal. Est laissé à l'autonomie des cantons le soin de fixer sur leur territoire une législation générale sur les communes et par exemple de soumettre les bourgeoisies au droit communal général ou à une réglementation particulière. Le législateur cantonal est ainsi libre dans le cadre des principes constitutionnels de fixer la manière dont il envisage l'exonération subjective de telles collectivités et de leurs établissements. Le droit cantonal règle de façon indépendante quels établissements et collectivités territoriales du canton sont des institutions exonérées. La réglementation est comparable à celle prévue dans les

constitutions cantonales ou dans les lois spéciales pour les établissements cantonaux. Ainsi, les cantons ont-ils la latitude d'imposer des établissements réalisant des bénéfices ou de libérer de l'impôt des institutions qui sont des établissements de droit public et qui poursuivent donc indirectement au moins des buts d'utilité publique (M. GRETER, in M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1*, Bâle 2002, 2^{ème} éd., n. 10 et 10a ad art. 23 LHID).

C'est dans ce sens qu'il convient de comprendre l'expression "dans les limites fixées par le droit cantonal" des art. 23 al. 1 let. c LHID et 97 al. 1 let. c LICD.

3. a) Les communes recourantes soutiennent que la bourgeoisie ne se confond pas avec la masse de biens qu'elle administre sous le nom de "Régie des copropriétés bourgeoises", laquelle n'est pas une collectivité territoriale et ne peut donc être exonérée en se prévalant de l'ATF 125 II 177.

En l'espèce, dans la mesure où les art. 23 al. 1 let. c LHID et 97 al. 1 let. b et c LICD prévoient l'exonération tant des communes et des autres collectivités territoriales que de leurs établissements, le fait que la bourgeoisie ait été confondue avec la masse de biens qu'elle administre ne revêt pas une importance décisive pour l'issue du litige. Il suffit de déterminer si la bourgeoisie répond ou non à la notion de collectivité territoriale au sens de la jurisprudence précitée, ou si elle tombe sous le coup d'un autre motif d'exonération. Si tel est le cas, elle-même ou la masse de biens, plus précisément les établissements qu'elle administre, doivent alors bénéficier de l'exonération totale prévue par les dispositions précitées.

- b) Dans un arrêt du 19 janvier 1999 (ATF 125 II 177 = StE B 71.61 1999 n° 4 = [RDAF 2000 II p. 394 ss](#)), le Tribunal fédéral a jugé que la commune bourgeoise de Zermatt entrait dans la catégorie des collectivités territoriales pouvant bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 56 let. c LIFD. Il a considéré que tant l'interprétation littérale que l'interprétation historique plaident pour englober les bourgeoisies dans la notion de collectivités territoriales, et qu'il en est de même sous l'angle téléologique et systématique. Pour le Tribunal fédéral, dans la mesure où une bourgeoisie est tenue légalement d'utiliser son patrimoine principalement pour servir des intérêts publics et qu'elle n'effectue aucun versement excessif à ses membres, on ne peut, dans le cadre de l'article 56, lettre c, la traiter différemment des autres communes. La notion de collectivité territoriale doit être comprise plus largement et l'on ne peut (pas) faire tomber dans le champ d'application de l'article 56, lettre c LIFD les seules collectivités territoriales. Le texte de la loi peut s'appliquer à *toutes les corporations de*

droit public qui présentent un élément territorial. Il n'exclut de l'exonération que les collectivités qui, sur la base du droit cantonal, n'ont aucun lien avec un territoire déterminé selon la répartition politique du domaine cantonal. Un tel lien avec un territoire déterminé fait défaut tout d'abord aux corporations de droits réels, dont les membres se déterminent en fonction de leur droit de propriété sur des biens déterminés, en l'occurrence des immeubles; tel est le cas des syndicats d'améliorations foncières ou des syndicats d'exploitation des eaux. Ce lien fait également défaut aux pures collectivités de personnes, comme par exemple les associations professionnelles ou les associations d'étudiants organisées selon le droit public. La commune bourgeoise de droit valaisan possède toutefois, tout comme les paroisses, des éléments de collectivité personnelle et de collectivité territoriale. Elle dispose, en plus du droit de bourgeoisie, qui est le principal élément personnel, de certaines bases fondées sur une répartition territoriale. Ainsi, pour recevoir le droit de vote, ses membres doivent en règle générale habiter le territoire de la commune bourgeoise concernée (consid. 3a et références citées).

Selon cette jurisprudence, une commune bourgeoise peut être considérée comme une collectivité territoriale au sens de l'art. 97 al. 1 let. c LICD. Dans ces conditions, le Tribunal fédéral semble admettre l'exonération de telles collectivités même lorsqu'elles procèdent à des distributions (qui ne soient pas excessives) à leurs membres.

- c) La législation fribourgeoise ne contient pas l'expression de "bourgeoisie" ou de "commune bourgeoise". Elle accorde en revanche certaines attributions à l' "assemblée bourgeoisiale". Il ressort de l'art. 104^{bis} de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes (LCo, RSF 140.1) que dans une commune qui a des biens bourgeoisiaux, il existe une assemblée bourgeoisiale composée des citoyens actifs bourgeois qui ont leur domicile dans la commune (al. 1). S'il y a moins de dix bourgeois citoyens actifs, l'alinéa 1 n'est pas applicable et la décision relève de l'assemblée communale ou du conseil général (al. 2). L'assemblée bourgeoisiale traite les questions concernant les avantages bourgeoisiaux et celles relatives aux biens bourgeoisiaux correspondant à celles qui relèvent de l'assemblée communale pour les biens communaux (art. 105 LCo). Selon l'al. 4 de cette disposition, les revenus des biens bourgeoisiaux sont affectés à des fins d'utilité générale. Enfin, selon l'art. 106 LCo, l'assemblée bourgeoisiale est convoquée par le conseil communal au moins une fois par année, notamment pour approuver les comptes de l'année précédente (al. 1). Les dispositions relatives à l'assemblée communale (art. 11 al. 2 à 24), au budget et aux comptes (art. 87 à 97^{bis}) et aux voies de droit (chap. IX) sont applicables (al. 2). Toutefois, les conseillers communaux non bourgeois ne font pas partie du bureau et n'ont pas le droit de vote ni celui d'élection, et la

commission financière est remplacée par une commission vérificatrice des comptes, composée d'au moins trois membres (al. 3).

Il ressort au demeurant des débats parlementaires qui ont précédé l'adoption de la LCo (Bulletin des séances du Grand Conseil: BGC 1979 I p. 1084), qu'en droit fribourgeois, il n'existe pas de commune bourgeoise. Se référant à une étude du Prof. Ruffieux mandaté par le Conseil d'Etat, le rapporteur a précisé à cet égard qu'au XIX^{ème} siècle,

"On assiste au transfert du pouvoir de la commune bourgeoise à la commune politique. (...). Les biens bourgeoisiaux sont affectés à des tâches d'intérêt général. La bourgeoisie ne constitue plus une institution majeure sur le plan local. Elle devient «une survivance, une curiosité historique».

3. Alors que, dans certains cantons, la commune bourgeoise a survécu, elle n'existe plus comme telle dans le canton de Fribourg. C'est une sorte d'institution qui doit se comprendre dans son contexte historique et qui n'a gardé comme attributions que la gestion des biens bourgeoisiaux et l'octroi de la bourgeoisie".

Le législateur fribourgeois a ainsi adopté un système qui ne correspond ni au système unitaire où seules existent les communes politiques comme dans les cantons de Genève, Neuchâtel ou Vaud, ni au système dualiste où communes politiques et communes bourgeoises coexistent comme c'est le cas en Valais ou fréquemment en Suisse alémanique. Dans ce système, qualifié de système mixte (voir P. MOOR, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, p. 164) ou système unitaire mitigé (voir A. GRISEL, Traité de droit administratif, 1984, vol. I, p. 255), les communes bourgeoises n'existent plus; elles ont été intégrées dans les communes politiques dont elles forment une sorte de subdivision comme, par exemple, dans le canton de Zurich (voir U. HÄFELIN / G. MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^{ème} éd. 2002, p. 287). Seule subsiste l'assemblée bourgeoise en tant qu'organe investi des compétences prévues par la LCo.

Conformément à ce qui précède, la Commune de Fribourg vient d'adopter un nouveau [Règlement d'administration des institutions bourgeoises de la Ville de Fribourg](#) en date du 25 octobre 2005. Selon l'art. premier de ce règlement, les institutions bourgeoises de la Ville de Fribourg sont régies par la législation sur les communes (en particulier par le chapitre V de la LCo), par le présent règlement et par les prescriptions spéciales, notamment par les actes de fondations, ainsi que, subsidiairement, par le droit coutumier. Les institutions bourgeoises sont composées de la Régie des Copropriétés bourgeoises, et des fondations bourgeoises suivantes: a) la fondation de l'Hôpital des Bourgeois; b) la Caisse des Fonds Pies; c) la fondation de l'Orphelinat bourgeoisial; d) la Caisse des Scholarques; e) la fondation Moosbrugger (art. 2). Le Conseil communal administre les biens

des institutions bourgeoises, qu'il représente pour certaines affaires les institutions bourgeoises envers les tiers, et délègue tout ou partie de ses compétences à des Commissions et au Service des Affaires bourgeoises (art. 4 al. 1 à 3). Pour assumer ses tâches, le Conseil communal dispose, en plus des Commissions (art. 8 al. 1), d'un Service des Affaires bourgeoises, rattaché à l'une des directions communales (art. 5 al. 1 et 20).

4. a) Comme le relèvent à juste titre les communes recourantes, le droit fribourgeois ne contient pas l'expression "bourgeoisie" ou "commune bourgeoise", au contraire de plusieurs cantons suisses tel le canton du Valais qui connaît ce type de collectivité et lui accorde, en vertu de l'art. 80 de sa [constitution](#), un statut de collectivité de droit public. La loi sur les communes définit certes les attributions de l'"assemblée bourgeoise", mais elle n'érige pas cette assemblée en commune, le législateur ayant précisément rappelé lors de l'adoption de cette loi qu'il n'y avait pas de commune bourgeoise en droit fribourgeois (voir BGC 1980 I p. 258 in fine). La bourgeoisie de Fribourg ne peut donc pas être qualifiée de commune bourgeoise, même sur une base coutumière. En revanche, au vu des considérations précitées, il y a lieu de considérer qu'elle fait partie intégrante de la commune politique de Fribourg.

- b) Cela étant, les biens bourgeoisiaux font l'objet de règles de gestion particulières. Comme le prévoit la [LCo](#), "dans les commune où il y a des biens bourgeoisiaux", l'assemblée bourgeoise traite les questions concernant les avantages et les biens bourgeoisiaux (art. 104^{bis} et 105 al. 1) et les revenus de ces biens doivent être affectés à des fins d'utilité générale (art. 105 al. 4 LCo). Il s'ensuit que les biens bourgeoisiaux sont ainsi régis par le droit public et que les institutions bourgeoises de la Ville de Fribourg, dans lesquelles sont compris les biens bourgeoisiaux, sont, soit des établissements au sens étroit, soit des fondations de la commune politique de Fribourg dont l'administration et l'exploitation courantes sont confiées à un service communal, le Service des Affaires bourgeoises. Il importe de rappeler à cet égard que les communes peuvent accomplir les tâches qui leur sont dévolues par la loi et celles qu'elles décident d'assumer (art. 5 al. 1 LCo). Elles peuvent ainsi instituer des établissements communaux de droit public pour lesquels elles tiennent une comptabilité séparée de celle de la commune (art. 58 RCo, RSF 140.11). Les biens de la contribuable sont réunis au sein d'une régie, assimilable à un établissement de droit public (sui generis) dont la gestion relève de compétences réparties entre le conseil communal et l'assemblée bourgeoise. Or, la Cour a jugé que de tels établissements doivent, lorsqu'ils en remplissent les conditions, bénéficier d'une exonération totale des impôts sur le bénéfice et le capital, et a rejeté le recours d'une commune qui entendait assujettir une caisse d'épargne

intercommunale (RFJ 1997 p. 150). En l'occurrence, les revenus des institutions bourgeoises sont pour la plupart affectés à des fins d'utilité générale. Seuls les revenus de la Caisse des scholarques, de la Fondation Moosbrugger et des jardins familiaux, semblent n'être destinés qu'à des bourgeois de la Commune de Fribourg. En définitive, puisque l'on doit considérer la contribuable en tant qu'établissement sui generis appartenant à la Commune de Fribourg, son exonération doit être confirmée. L'art. 97 al. 1 let. b LICD, lequel correspond aussi à l'art. 23 al. 1 let. c LHID, exonère de l'impôt sur le bénéfice et le capital notamment les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal. Et dans la mesure où le législateur n'a pas fait usage de cette possibilité de fixer des limites à l'exonération des communes et de leurs établissements (voir RFJ 1997 p. 150 consid. 2b in fine), les art. 97 al. 1 let. b LICD et 23 a. 1 let. c LHID à eux seuls permettent d'exonérer la contribuable sans qu'une autre base légale cantonale soit nécessaire. Il s'ensuit que les recours sont rejetés.

5. a) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance ainsi que les autres frais de la partie, notamment ceux de déplacement et la compensation de sa perte de gain (art. 140 CPJA ainsi que 8 ss Tarif JA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Toutefois, aucune indemnité de partie ne peut être allouée à une commune à moins que ses intérêts patrimoniaux ne soient en cause ou que des circonstances particulières aient rendu nécessaire l'appel à des mandataires extérieurs (art. 139 CPJA). Selon le Tribunal administratif, la notion d'intérêts patrimoniaux vise les biens du patrimoine financier de la collectivité publique, et non pas ceux appartenant à son patrimoine administratif au nombre desquels figurent les contributions publiques. Dans les contestations portant sur des contributions publiques, la collectivité publique qui obtient gain de cause n'a, en général, pas droit à une indemnité de partie. Tel n'est pas le cas lorsque, comme le prévoit l'art. 139 CPJA in fine, des circonstances particulières ont rendu nécessaire l'appel à des mandataires extérieurs. Cette limitation au droit des collectivités publiques à obtenir une indemnité de partie repose sur l'argument selon lequel les collectivités publiques disposent de suffisamment de personnel ce qui les dispense de faire appel à un mandataire extérieur (cf. arrêt de la Cour fiscale du 10 avril 1992 in RFJ 1992 p. 206 ss).
- b) En l'espèce, compte tenu de la complexité de l'affaire et dans la mesure où les deux communes recourantes étaient elles-mêmes représentées par un mandataire professionnel, la contribuable était fondée à confier la défense de

ses intérêts à un avocat. Comme elle obtient gain de cause, elle a droit à une indemnité de partie. Il paraît équitable d'allouer au mandataire de la contribuable, pour le compte de celle-ci, une indemnité de 2'000 francs, TVA comprise. Celle-ci sera mise à charge des communes recourantes, chacune pour moitié.

403.12;407;408