

Cour fiscale. Séance du 26 mars 1999. Statuant sur le recours interjeté le 8 octobre 1997 (**4F 97 165**) par la **Fondation X.**, avec siège à Y., contre la décision sur réclamation rendue par le **Conseil communal de Y.** le 5 septembre 1997; (**contribution immobilière 1995 et 1996**).

En fait:

- A. Sous le patronage de Monsieur le Préfet, la construction d'un home pour personnes âgées a été décidée en 1987 par les 13 communes du cercle de justice de Paix afin de répondre aux besoins de couverture du district, établis par la préfecture, en conformité avec la loi sur les établissements pour personnes âgées du 15 septembre 1983. Le choix de la forme juridique a été arrêté sur la constitution d'une fondation.

Par acte notarié du 4 septembre 1987, au nom et pour le compte de la Commune de Y., ses représentants ont constitué une fondation au sens des dispositions des art. 80 et suivants du Code civil sous le nom de "Fondation X.". Le but, tel qu'il ressort de l'acte de fondation précité, consiste en la construction et l'exploitation d'un home pour personnes âgées, en âge AVS, domiciliées sur le territoire des communes signataires de la convention passée entre le conseil communal et le conseil de fondation conformément à l'art. 4 de l'Arrêté d'exécution du 20 mars 1984 de la loi du 15 septembre 1983 sur les établissements pour personnes âgées (AE/LEPA). Le siège de la Fondation X. se trouve à Y.

Par arrêté du 7 juin 1988, le Conseil d'Etat a autorisé les 13 communes à collaborer sur la base du droit privé pour confier à la Fondation X. la construction et l'exploitation d'un home pour personnes âgées. Le 20 décembre 1991, le Conseiller d'Etat directeur de la Santé publique et des affaires sociales a reconnu, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1981, à la Résidence X., à Y., la qualité de home pouvant faire bénéficier ses pensionnaires des subventions prévues par la loi du 21 février 1980 sur le subventionnement des soins spéciaux dans les établissements pour personnes âgées.

- B. Le 14 mai 1997, la Commune de Y. a adressé à la Fondation X. une décision relative à la contribution immobilière pour les années 1995 et 1996. Cette contribution a été fixée à 15'294.80 fr. La Commune est d'avis que la Fondation X. n'est pas une fondation qui dépend de l'Etat au sens de l'art. 2 ch. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux et paroissiaux (ci-après: LICP). Il ressort du dossier que la valeur fiscale de l'immeuble a été

fixée à 7'647'388 fr. et le taux de la contribution immobilière à 0,2% de cette valeur.

Le 12 juin 1997, la Fondation X., représentée par son avocat, a formulé une réclamation auprès de la Commune de Y. contre la décision de taxation. Elle a contesté son assujettissement au paiement d'une quelconque contribution immobilière, et demande que la décision soit annulée. Par ailleurs, la Fondation s'est réservé le droit de conclure à l'exonération totale et à la remise en cause complète du mode de taxation devant le Tribunal administratif, si sa réclamation ne devait pas recevoir une issue favorable.

A l'appui de ses conclusions, elle a notamment invoqué le fait que le Conseil communal de Y. s'est mépris sur la portée de l'art. 2 ch. 2 LIC (recte, art. 2 ch. 1 LICP) et aurait conclu à tort que la recourante n'était pas une fondation dépendante de l'Etat et ne pouvait de ce fait bénéficier de l'exemption de la contribution immobilière. Par ailleurs, en se fondant sur les faits ainsi que sur la jurisprudence, la réclamante a soutenu être une personne morale d'utilité publique, qui devrait de ce fait échapper au paiement de l'impôt, y compris de la contribution immobilière en vertu de la loi sur les impôts cantonaux de 1972 et de la loi sur les impôts communaux et paroissiaux de 1963 qui reprend dans une certaine mesure le contenu de la LIC.

De plus, la réclamante a rappelé le système sous l'empire de l'ancienne loi sur les impôts cantonaux de 1950, puis exposé le système de l'art. 81c litt. g de la loi de 1972. Selon elle, les principes jurisprudentiels dégagés de l'ancienne loi sont valables pour la loi nouvelle. La recourante avance encore que le législateur a omis de régler la question des exemptions à la contribution immobilière, et rappelle une jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (décision du 14 octobre 1977, CCR 1977, p. 434 (recte p. 435)) qui a conclu à l'existence d'une lacune, comblée en complétant l'art. 2 LICP par référence à l'art. 5 litt. c LIC 1950.

Pour finir, la réclamante a relevé que la Commune de Y. ne pourra tirer aucun argument de l'art. 41 LICP, lequel prévoit que les communes sont autorisées à fixer la valeur fiscale des immeubles, exonérés selon la loi sur les impôts cantonaux, mais qui sont imposables en raison de la LICP. Selon la Fondation, pour pouvoir fixer la valeur fiscale d'un immeuble, il faudrait qu'il soit imposable et ne tombe pas sous le coup de l'art. 2 LICP interprété à la lumière de l'ancien art. 5a LIC (recte, art. 5 litt. c LIC).

- C. Par décision du 5 septembre 1997, la Commune de Y. a rejeté la réclamation formulée par la Fondation X. A l'appui de ses conclusions, elle invoque notamment les modifications législatives de la LIC entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1995. L'intimée relève deux commentaires dans le message au Grand Conseil au sujet de l'abrogation des art. 20 et 21 de la LIC 1972,

remplacés par l'art. 81c LIC. D'une part, il n'est plus nécessaire de faire un renvoi à la LICP, contrairement à ce que prévoyait l'ancien art. 20 litt. b LIC, dans la mesure où il s'agit d'un autre texte légal applicable en lui-même, d'autre part, les associations à but idéal ne figurent plus dans la liste des personnes exonérées. Par ailleurs, la modification de l'art. 41 al. 1 LICP donne la possibilité aux communes et paroisses de fixer la valeur fiscale des immeubles exonérés selon la LIC, mais qui sont imposables en vertu de la LICP. La Commune de Y. allègue de plus que la Fondation X. invoque à tort l'art. 81c litt. g LIC. Selon l'intimée, la contribution immobilière n'a rien de commun avec l'impôt sur le bénéfice ou avec l'impôt sur le capital, et la Fondation X. ne peut pas de ce fait être exonérée au sens de cet article. Par ailleurs, la Commune de Y. considère qu'il n'y a en l'état actuel de la législation aucune lacune, et que la jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts n'a plus de raison d'être appliquée. De plus, il n'a été donné aucune exception au principe de l'assujettissement à la contribution immobilière. Une imposition doit de ce fait intervenir. Pour finir, l'intimée considère comme irrecevable en vertu de l'art. 130d LIC le moyen prévu sous point 3 b) de la réclamation, du fait que la remise en cause de la taxation et des critères retenus n'a pas été motivée dans ladite réclamation.

- D. Le 8 octobre 1997, la Fondation X., représentée par son avocat, a recours auprès du Tribunal administratif contre la décision sur réclamation de la Commune de Y. du 5 septembre 1997. Elle conclut à ce qu'il soit constaté que la recourante n'est pas assujettie au paiement de la contribution immobilière, et en conséquence à ce que la taxation du 14 mai 1997 soit annulée (avec suite de dépens). La Fondation se réserve le droit de mettre en cause le mode de calcul du Conseil communal lors d'une éventuelle procédure de taxation ultérieure, si le présent recours sur le principe de l'assujettissement ne devait pas être accueilli par la cours de céans.

A l'appui de ses conclusions, la recourante fait notamment valoir que l'art. 20 litt. b LIC dans sa teneur du 7 juillet 1972, ne vise pas les fondations de droit privé mais seulement les fondations qui dépendent de l'Etat et que la réserve de la LIC a été remplacée par la réserve des limites fixées par le droit cantonal. D'autre part, le régime réservé aux associations à but idéal est étranger au présent litige. La recourante précise que l'attribution de compétence prévue à l'art. 41 al. 1 LICP ne constitue pas une norme d'assujettissement, et que le Conseil communal ne peut dès lors y voir une justification à sa décision. Par ailleurs, cette compétence accordée aux communes ne modifie ni la nature de la contribution immobilière ni les conditions dans lesquelles elle peut être perçue. Selon la recourante, cette contribution est un impôt typiquement communal dont la réglementation est la même depuis 75 ans, ce qui permet de dire que la jurisprudence antérieure à 1963 conserve toute sa valeur. Par ailleurs, elle précise que les

communes qui perçoivent une contribution immobilière ne l'affectent plus à des dépenses spéciales mais la considèrent comme une recette générale.

En examinant de manière très fouillée les fondements de la législation et la portée des différentes modifications de la loi, ainsi qu'en se référant à l'avis de la CCRI (arrêt du 28 mai 1982, ACCR 1978/86 V. A n° 4, arrêt du 5 février 1982, ACCR 1978/86 V. A n° 5), la recourante considère que les impôts ordinaires et spéciaux ont exactement la même nature et que la division que fait la loi n'est que d'ordre terminologique. Il en ressort que si la contribution immobilière a nature d'impôt direct on doit lui appliquer la LIC. De même, elle avance que les communes n'ont aucune autonomie en la matière et que c'est dans la loi que l'on trouve la base de l'exonération.

La recourante se fonde sur une décision de la CCRI selon laquelle une exemption basée sur l'art. 2 ch. 2 litt. e LICP implique une exonération également de la contribution immobilière (CCR 1961, p. 72). Par ailleurs, elle affirme que la Fondation est d'utilité publique, que l'immeuble est affecté aux buts visés par l'art. 81c al. 1 litt. g, que ce même immeuble fait partie du capital dont il est l'un des éléments et que de ce fait, la contribution immobilière n'est pas due par le contribuable exonéré. Pour conclure, la recourante rappelle la systématique de la loi, notamment l'art. 2 LICP qui semble s'appliquer à toute la fiscalité.

- E. Le 13 novembre 1997, le Conseil communal de Y. a déposé ses observations sur recours. Il relève que l'exonération prévue à l'art. 81c al. 1 litt. g LIC, applicable par analogie aux impôts communaux, ne s'étend pas à la contribution immobilière, qui est un impôt spécial prévu par la seule LICP et dont le régime est régi par cette loi spéciale. De plus, l'intimée conteste que l'exemption de l'impôt cantonal sur le bénéfice et le capital entraîne l'exemption de tous les impôts ordinaires et spéciaux des communes. Le Conseil communal conclut en conséquence au rejet du recours.

En droit:

1. La fondation recourante a la personnalité morale au sens de l'art. 52 du Code civil suisse et par conséquent la capacité pour recourir.

Interjeté en temps utile et dans les formes légales, le recours est recevable.

2. a) Selon l'art. 13 al. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux et paroissiaux (LICP, depuis le 1^{er} janvier 1998 loi sur les impôts communaux,

LICo, RSF 632.1), les communes peuvent prélever une contribution sur les immeubles sis sur leur territoire, à un taux proportionnel unique et sans défalcation de dette, sur la base de leur valeur fiscale (contribution immobilière). Le taux ne peut dépasser 3‰ (al. 2). Cette contribution est due par le propriétaire ou l'usufruitier inscrit au registre foncier au 1^{er} janvier de l'année fiscale ou au début de l'assujettissement (al. 3).

La contribution immobilière est un impôt spécial sur la fortune. En tant qu'impôt réel ou d'objet ("Objektsteuer"), elle ne prend pas en considération la capacité contributive de l'assujetti, contrairement aux impôts personnels ou subjectifs ("Subjektsteuern") tel notamment l'impôt ordinaire sur la fortune. La contribution immobilière frappe donc les immeubles sans défalcation des dettes et répond à des règles qui lui sont propres (Extraits CCR 1950-1973, n° 80, 1976/77, n° 228; arrêt non publié du TA du 8 mai 1992 dans l'affaire Etat de Fribourg c/Commune de P., Protocoles 1992, p. 496 ss.). Certes, l'existence de cette contribution a été justifiée par les services que la commune rend aux propriétaires d'immeubles par ses canalisations, ses routes, etc. ainsi que les dépenses d'entretien que ces services lui occasionnent (Extraits CCR 1950-1973, n° 80). Cette justification matérielle ne lui enlève cependant pas son caractère d'impôt proprement dit, puisque précisément - contrairement aux contributions causales - sa perception ne dépend d'aucune contre-prestation directe de la collectivité publique (cf. ACCR FR 1978-1986 V. A n° 5 et les arrêts cités, ainsi que ATF 95 I 504; Archives vol. 59, p. 210 ss).

- b) L'art. 13 LICP resp. LICO ne donne aucune précision quant à une éventuelle exonération ou exemption de la contribution immobilière. Il faut donc se référer aux dispositions générales de la loi, à savoir son art. 2, dont la teneur est la suivante:

"Exemption et exonération"

L'exemption de l'impôt cantonal entraîne l'exemption de l'impôt communal, sous réserve des dispositions suivantes:

1. L'Etat, les fondations et établissements qui en dépendent paient l'impôt sur la fortune sur leurs immeubles non affectés à l'administration. Le taux de cet impôt, déterminé par la valeur fiscale de l'exercice précédent des immeubles sis dans la commune, ne peut en aucun cas dépasser le 3‰, contributions immobilières comprises. Ils paient, en outre, les contributions de droit public prévues à l'article 25.
2. Les Entreprises électriques fribourgeoises et la Banque de l'Etat paient les contributions immobilières jusqu'au taux de 1‰ pour leurs immeubles affectés à l'exploitation de l'entreprise et de ses annexes; pour les autres immeubles, elles sont imposées conformément au chiffre 1 ci-dessus.

3. Les allégements fiscaux accordés par le Conseil d'Etat aux entreprises nouvellement créées s'étendent aux impôts communaux, paroissiaux et des cercles scolaires. Avant de statuer sur une demande, le Conseil d'Etat requiert le préavis communal."

(Le terme "paroissiaux" a été supprimé avec effet au 1^{er} janvier 1998).

L'interprétation systématique de la disposition (intégration dans le chapitre premier "Dispositions générales") implique que celle-ci est en principe applicable non seulement aux impôts communaux ordinaires mais également aux impôts communaux spéciaux, soit en particulier à la contribution immobilière. Cette manière de voir est également confirmée par le chiffre 2 qui crée une exception en assujettissant les EEF et la Banque de l'Etat (aujourd'hui Banque cantonale) expressément à la contribution immobilière pour certains immeubles. Cela n'aurait aucun sens si l'exemption de principe de l'art. 2 LICP/LICo n'était pas aussi valable pour la contribution immobilière. Il n'y a pas non plus de contradiction avec l'art. 41 al. 1 LICP/LICo qui - sans être une norme d'assujettissement et sous le titre marginal "taxation et perception" - autorise les communes à fixer "la valeur fiscale des immeubles, exonérés selon la loi sur les impôts cantonaux, mais qui sont imposables en vertu de la présente loi". Cette attribution d'une compétence propre aux communes trouve notamment sa justification dans la perception de la contribution immobilière pour les cas d'exception cités à l'art. 2 LICP/LICo (p. ex. immeuble appartenant à l'Etat et non affecté à l'administration). Contrairement à l'avis de l'autorité intimée, la modification de l'art. 41 al. 1 LICP en 1994 ne permet nullement de conclure à la volonté du législateur de modifier les principes acquis de l'exonération de la contribution immobilière (cf. BGC 1994, p. 1183).

L'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôt a confirmé en 1977 déjà, suite à l'introduction de la nouvelle loi fiscale du 7 juillet 1972, que l'exemption de l'impôt cantonal vaut également pour la contribution immobilière. Jugeant nécessaire de combler une lacune de la loi, elle a toutefois dégagé le principe selon lequel une exonération des impôts cantonaux ordinaires selon l'art. 21 litt. b LIC n'entraîne l'exonération de la contribution immobilière que pour les immeubles affectés exclusivement et directement au but d'utilité publique pour lequel l'exonération est accordée (Extraits CCR 1976/77, n° 228).

Au vu de l'art. 2 LICP/LICo et de la jurisprudence y relative, l'exemption ou l'exonération de l'impôt communal dépend donc essentiellement de la réglementation contenue dans le droit fiscal cantonal. Dans son ancienne teneur, la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (LIC) distinguait entre exemption et exonération (art. 20 s.). Cette distinction a été abandonnée avec la loi du 21 juin 1994 portant adaptation partielle de la loi sur les impôts cantonaux à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des

cantons et des communes qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 (cf. BGC 1994, p. 1153 et 1165). Depuis lors, les cas d'exonérations des personnes morales sont mentionnés à l'art. 81c LIC qui prévoit notamment:

"VII. Exonérations

Seuls sont exonérés de l'impôt:

...

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;

...

² Les personnes morales mentionnées au 1^{er} alinéa sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers et la plus-value, sous réserve de l'article 53."

Aucune manifestation de volonté expresse ni aucun autre indice ne laissent penser que, lors de cette révision du 21 juin 1994 de la LIC, le législateur ait eu l'intention de restreindre quelque peu l'exemption ou l'exonération de la contribution immobilière. Ainsi, et contrairement à l'avis de l'autorité intimée, l'on ne saurait par exemple tirer argument du simple fait que le nouvel art. 81c se trouve maintenant dans le chapitre particulier de l'impôt sur le bénéfice et le capital et non plus dans le chapitre général sur l'assujettissement à l'impôt, comme cela avait été le cas pour les art. 20 s. aLIC. En effet, l'art. 81c LIC ne fait que reprendre les anciens art. 20 s. LIC en les adaptant aux exigences de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (cf. le Message n° 164, BGC 1994, p. 1165, où il est également précisé que le renvoi à la LICP n'est pas nécessaire, dans la mesure où il s'agit d'un autre texte légal applicable en lui-même).

Enfin, cette manière de voir est confirmée par la suite donnée à la motion *Bernard Garnier/Claude Masset* concernant les exonérations de la contribution immobilière. Dans leur motion déposée et développée le 18 septembre 1998, les deux députés estimaient que, la contribution immobilière étant due principalement en raison de l'existence même de l'immeuble et justifiée par les services que la commune rend à tous les propriétaires d'immeubles (canalisations, routes, etc.), les exonérations ou

les taux de faveurs dont bénéficient certains propriétaires n'avaient pas leur raison d'être et devaient être abolis, en modifiant l'art. 2 LICO. Le Conseil d'Etat y a répondu le 26 janvier 1999 en faisant le lien entre l'art. 2 LICO et notamment l'art. 81c LIC et en soulignant qu'à son avis les exonérations étaient matériellement justifiées. Conscient de ces informations sur la législation fribourgeoise en la matière, le parlement a rejeté la motion dans sa session du mois de février 1999, confirmant ainsi la situation légale actuelle et son interprétation donnée par la pratique. Dès lors, la Cour de céans ne saurait s'écarter de la volonté confirmée du législateur sans motifs impératifs.

- c) En l'espèce, force est de constater que la recourante bénéficie de l'exonération selon l'art. 81c al. 1 litt. g LIC. Il n'est pas non plus contesté que l'immeuble en question est affecté directement et exclusivement aux buts visés par cette disposition. Dès lors, la recourante n'est pas assujettie au paiement de la contribution immobilière que perçoit la Commune de Y. Partant, le recours est admis et la décision attaquée annulée.