



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01

www.fr.ch/tc

604 2014 107

604 2014 108

Arrêt du 15 mars 2016

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

Parties

ASSOCIATION A._____, **recourante**, représentée par
Me Nathanaëlle Petrig, avocate

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales; conditions pour une exonération en raison de buts culturels; critère de l'importance de la communauté de croyants

Recours du 3 octobre 2014 contre la décision sur réclamation du 5 septembre 2014 en matière d'exonération fiscale

considérant en fait

A. Dans la déclaration d'impôt 2012 que l'Association A. _____ (ci-après l'Association) a remplie le 8 avril 2013, l'Association a indiqué sous le point A. 7 : "*Comme par le passé, nous sollicitons l'exemption fiscale pour les revenus et la fortune au titre de l'utilité publique de l'association*". Les comptes produits pour la période fiscale concernée font état d'un immeuble comme actif principal pour CHF bbb.- sur des actifs totaux de CHF ccc et d'un bénéfice net de CHF ddd.

La valeur fiscale déclarée par l'Association pour l'immeuble en PPE dans lequel sont situés ses locaux (l'autre unité de PPE de l'immeuble de base appartenant à son caissier selon le registre foncier disponible en ligne), s'élevait à CHF eee.- à la date de bouclage de l'exercice 2012.

Par taxation ordinaire du 21 juin 2013 pour la période fiscale 2012, du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012, le Service cantonal des contributions a arrêté les impôts sur le bénéfice et le capital dus par l'Association sur un capital imposable de CHF 551'500.- et sur un bénéfice imposable nul compte tenu de la déduction de CHF fff.- de dons, non imposables, et de CHF ggg.- de pertes déductibles. L'impôt cantonal sur le capital dû par l'Association a été fixé à CHF 1'406.35. Aucun impôt sur le bénéfice n'a été perçu.

Le 1^{er} juillet 2013, l'Association a requis son exonération en application des art. 97 al. 1 let. h de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 56 let. h de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dans la mesure où elle ne poursuit aucun but lucratif et qu'elle dispose des contributions volontaires de ses membres et amis pour répondre à ses obligations financières, l'entier de son capital étant destiné exclusivement et irrévocablement à son but.

Par décision du 25 septembre 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté la demande d'exonération de l'Association. Il a retenu que selon la loi fribourgeoise du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat (LEE; RSF 190.1), les Eglises reconnues dans le canton de Fribourg sont l'Eglise catholique romaine et l'Eglise évangélique réformée, de sorte que la communauté religieuse de H. _____ ne pouvait manifestement pas être comptée parmi les groupements préexistants d'importance nationale ou cantonale. Il a ajouté que la perceptibilité du groupement religieux de H. _____ au sein du public fribourgeois ne pouvait pas être retenue en relevant que seules 286 personnes au total avaient assisté au Mémorial en 2011. Un émoulement administratif de CHF 100.- a été mis à la charge de l'Association.

B. Par réclamation formée le 21 octobre 2013, l'Association a maintenu ses conclusions. Elle a fait valoir en substance qu'elle remplissait le critère de l'importance nationale et cantonale de la Circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994 relative notamment à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts culturels (art. 56 let. h LIFD). Elle s'est également plainte d'une violation du principe d'égalité de traitement.

Le 5 septembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Après avoir rappelé que les Eglises reconnues dans le canton de Fribourg sont l'Eglise catholique romaine et l'Eglise évangélique réformée, il a précisé que les autres communautés religieuses, qui ne font partie ni des églises nationales, ni des églises de droit public, sont soumises, quant à leur forme juridique, au droit privé et qu'en font notamment partie les églises libres, ainsi que les

communautés bouddhiste et islamique sans reconnaissance de droit public. Le Service cantonal des contributions a encore indiqué que la perceptibilité d'un groupement religieux dans le public est un indice de son importance et il faut que la croyance soit répandue au moins dans le canton du siège de l'organisation. Il a considéré qu'il n'avait pas été prouvé que la communauté de H._____ revêtait une importance nationale, voire cantonale, les éléments invoqués par la réclamante ne démontrant pas une importance au niveau cantonal ni une certaine tradition.

C. Par acte interjeté le 3 octobre 2014, l'Association a recouru auprès du Tribunal cantonal par l'intermédiaire de son mandataire. Elle se plaint d'une constatation inexacte des faits pertinents, d'une violation des art. 56 let. f LIFD et 97 al. 1 let. f LICD ainsi que des principes de liberté religieuse et d'interdiction de discrimination garantis par les art. 9, 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101), 8, 15 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101) et 15 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 (Cst. cant.; RSF 10.1). Elle conclut à l'annulation des décisions du Service cantonal des contributions des 25 septembre 2013 et 5 septembre 2014 et à l'octroi d'une équitable indemnité de partie. Elle a joint à l'appui de son recours, entre autres documents, des copies de décisions d'exonération des associations locales de H._____ rendues en application de l'art. 56 let. h ou g LIFD dans les cantons de Berne, Vaud, Genève, Lucerne, Schaffhouse, Schwyz, Tessin, Zurich et Argovie.

L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 7 octobre 2014 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 14 novembre 2014, le Service cantonal des contributions a indiqué n'avoir aucune observation particulière à formuler.

Une copie de ce courrier a été communiquée pour information à la recourante le 17 novembre 2014.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2014 107)

1. Le recours, déposé le 3 octobre 2014 contre la décision du 5 septembre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) Conformément à l'art. 56 let. h LIFD, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

b) Selon la Circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 12 du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles (ci-après : [Circulaire AFC n° 12](#), publiée *in* Archives 63 p. 130ss, 142 s. et sur Internet¹ p. 6 s.), une personne morale (une association, par e.) poursuit des buts culturels privilégiés fiscalement si elle professe et diffuse une croyance (foi) commune, un dogme ou assure des services religieux sur le plan national, quelle que soit la confession ou la religion. Il ne s'agit pas des paroisses, lesquelles sont exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 56 let. c LIFD. Seules les personnes morales qui se consacrent à une croyance importante au niveau national ont droit à l'exonération d'impôts. L'édition d'écrits fait partie des buts culturels dans la mesure où elle a pour but de répandre ou de renouveler la foi et n'a aucun but lucratif. Les organisations culturelles ne peuvent poursuivre des buts lucratifs - contrairement à la simple administration de biens - si elles veulent bénéficier de l'exonération d'impôt. Les personnes morales qui ne remplissent pas des buts culturels, mais certaines tâches économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux ne bénéficient pas de l'exonération fiscale selon l'art. 56 let. h LIFD.

c) Dans les [Informations pratiques](#) à l'intention des administrations fiscales cantonales que la Conférence Suisse des Impôts (ci-après : CSI) a édictées le 18 janvier 2008 au sujet de l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels² (ci-après : Informations pratiques), il est précisé en page 24, que les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une institution puisse être exonérée de l'impôt en raison de la poursuite d'un but culturel :

- statut de personne morale;
- confession de foi commune, qui est basée sur une religion;
- exercice d'actes similaires à un service religieux;
- poursuite d'un but culturel sur le plan cantonal, voire national;
- but économique qui n'est pas prédominant;
- pas d'illégalité ni d'actes contraires aux mœurs dans le but et les moyens;
- la communauté de croyance (confession de foi et activité effective) n'a pas pour but d'infiltrer le système politique.

La CSI expose, en p. 20 des Informations pratiques, que par l'exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels, le législateur a voulu faciliter l'exercice de la liberté de conscience et de croyance assurée par la Constitution fédérale. Dans notre langage actuel, la religion est comprise comme une doctrine de l'au-delà. Cette référence se retrouve aussi dans les religions mondialement répandues tels que christianisme, judaïsme, islam, bouddhisme et hindouisme, dans le sens qu'elles admettent à la base que des puissances d'en haut agissent sur le destin humain. Dès lors, une religion se distingue selon son appartenance à certaines divinités ou puissances supérieures. En d'autres termes, il doit s'agir d'une rencontre de l'humain avec le transcendant (communion de l'humain à Dieu, à plusieurs dieux ou à un être suprême surnaturel).

Selon la pratique, une personne morale poursuit une activité culturelle lorsqu'elle favorise et pratique une confession de foi, en doctrine et par des services religieux. Les activités culturelles pratiquées sont décrites comme actes exercés par conviction religieuse à l'intérieur d'une organisation corporative, sous la forme de services religieux ou d'actes similaires aux services

¹ www.estv.admin.ch, rubrique Impôt fédéral direct/Documentation/Circulaires

² www.steuerkonferenz.ch, rubrique Documents/Notices et Pratiques/Exonération

religieux. Le terme "service religieux" peut donc être désigné comme exercice de religion lié à des formes d'exécution préétablies.

La doctrine et la jurisprudence partent du principe que non seulement les services religieux au sens strict tombent sous l'activité culturelle, mais aussi les actes similaires aux services religieux. En principe, il y a lieu de tolérer aussi des éléments dissidents (OVNI, autres divinités, médiums, etc.) comme actes similaires aux services religieux. Par contre, il est toujours exigé qu'il existe une référence ou du moins une similitude par rapport à un service religieux. La tenue de conférences est considérée comme activité culturelle, dans la mesure où elle vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse et non pas avant tout la simple évocation objective d'un thème (politique) précis; elle doit donc être destinée à rendre directement ou indirectement accessible aux participants la communion à la divinité. Dans ce contexte, l'édition d'écrits, les émissions diffusées par la radio ou la télévision etc. doivent être considérées comme activités culturelles, dans la mesure où leur contenu vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse.

Pour que l'exonération puisse être accordée, la personne morale doit exercer des buts culturels sur le plan national, ou pour le moins, sur le plan cantonal. L'organisation suprarégionale centralisée d'une communauté religieuse peut servir d'indice dans ce sens. La perceptibilité d'un groupement religieux dans le public est un indice de son importance. Par contre, un haut degré d'expansion à l'étranger n'est pas déterminant, car le degré d'expansion ne se juge que dans l'optique suisse. Il suffit pour l'exonération cantonale que la croyance soit répandue dans le canton du siège de l'organisation. Dans le doute, c'est à l'institution requérante de prouver que sa communauté de croyants revêt une importance nationale, voire cantonale et qu'elle démontre une certaine tradition. Des groupements singuliers ou occasionnels n'acquièrent pas cette importance. La grandeur et le nombre de participants d'un groupement ne sont en revanche pas seuls déterminants.

Les communautés religieuses qui ne peuvent manifestement pas être comptées parmi les groupements préexistants d'importance nationale ou cantonale – pour des raisons de séparation ou de création nouvelle – ne peuvent bénéficier de l'exonération *que si elles remplissent elles-mêmes la condition de l'importance nationale, voire cantonale*. La simple invocation que la racine de telles communautés de croyance se trouve dans une ou plusieurs religions du monde ne suffit pas (p. 22 des Informations pratiques).

Une personne morale qui veut se prévaloir d'une exonération pour buts culturels ne peut en principe pas exercer des buts économiques, dans le cadre de son activité (de même que pour l'exonération d'utilité publique). La poursuite d'un but économique n'est pas préjudiciable à une exonération à la condition qu'elle soit clairement subordonnée au but culturel, dans les statuts et selon l'activité effective. En revanche, si l'activité commerciale prévaut, l'exonération pour but culturel doit être refusée (par exemple exploitation d'une agence de voyages, d'un restaurant, d'un hôtel, d'une librairie, etc.).

Dans le langage commun, on désigne en règle générale comme secte un groupe dont les membres ne reconnaissent que leur propre vision du monde; cependant, cela inclut également des groupements non religieux dans la désignation de secte. Dans le langage théologique, le terme "secte" désigne la séparation d'une religion mère, sur la base de nouvelles sources de révélation ou de la surestimation de certains aspects de croyance. En vertu de cette définition, il est cependant possible que l'article 56 let. h LIFD puisse être appliqué aux sectes, si les autres conditions sont réalisées. Dans la mesure où une secte s'est formée à partir d'une religion mondiale ou représente un mélange de religions différentes (avec des sources de révélation nouvelles), l'élément doctrinal de l'au-delà (élément transcendantal) existe aussi dans ces

groupements religieux particuliers. Par contre, pour être exonérées, il manque à beaucoup de sectes la condition de l'importance sur le plan national, voire cantonal. Dans ce contexte, il convient aussi de souligner que l'exonération d'une communauté religieuse n'est bien évidemment pas envisageable lorsqu'elle incite à des actions pénalement répréhensibles ou porte atteinte à l'ordre public suisse, représentant ainsi un danger pour l'état de droit. Sont également exclues les institutions qui poursuivent des buts illégaux ou contre les mœurs ou visent l'infiltration du système politique sur une base religieuse. En règle générale, les autorités fiscales ne sont pas elles-mêmes en mesure de juger si une institution peut être considérée comme secte ou s'il y a un but cultuel (p. 21 des Informations pratiques).

d) Ces propositions de la CSI "pour le traitement des problèmes les plus importants dans le domaine des exonérations fiscales" (p. 5 des Informations pratiques) correspondent globalement aux principes développés dans la doctrine. Pour RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Handkommentar zum DBG, 2^e éd. 2009, art. 56 n. 85), la religion est une conception humaine, non rationnellement déductible, des fondements de la vie humaine et cosmique. Un élément distinguant la religion d'une philosophie ou d'une vision du monde est l'élément de transcendance. Les membres d'une communauté de croyance doivent adopter un comportement découlant d'une croyance religieuse selon des formes déterminées, à savoir celles d'un service religieux. Les buts culturels ne se recoupent pas avec les domaines protégés par la liberté de conscience et de croyance. La protection accordée par l'art. 15 Cst. féd. (ou art. 49 aCst. féd.) est beaucoup plus étendue puisqu'elle vise à protéger les titulaires de toute ingérence ou contrainte étatique. La notion de liberté de conscience et de croyance s'interprète de manière large et des organismes dont l'activité ne mérite pas d'être encouragée aux yeux de la plupart des gens, peuvent invoquer la protection de l'art. 15 Cst. féd. En revanche, l'exonération fiscale ne vise qu'à *alléger financièrement l'exercice de la pratique religieuse*, ce qui autorise une interprétation plus restreinte de la notion de buts culturels au sens de la LIFD (URECH *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 56 n. 90 et références citées).

Les personnes morales qui ont droit à l'exonération de l'art. 56 let. h LIFD doivent appartenir à une communauté de croyance répandue dans de nombreux cantons. Si des buts culturels ne sont poursuivis que dans l'un ou l'autre canton, l'exonération ne peut être accordée. Peuvent être exonérées non seulement les organisations faïtières regroupant les personnes morales actives au niveau d'un seul canton, mais également chaque institution cantonale pour autant qu'elles se réfèrent à une croyance importante au niveau national (URECH, art. 56 n. 93).

Les personnes morales ne peuvent bénéficier de l'exonération si elles poursuivent prioritairement des buts lucratifs. La seule administration de leurs propres biens est en revanche autorisée. Une activité tout au plus accessoire subordonnée à la poursuite de buts culturels ne met pas l'exonération en péril (URECH, art. 56 n. 92 et références citées).

L'exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels est indépendante de la religion professée. C'est pourquoi sont exonérées toutes les Eglises et les sectes constituées sur une base de droit privé telles que l'Eglise méthodiste, les communautés israélites, néo-apostoliques, pentecôtistes, etc... Si les sectes peuvent également se prévaloir de la liberté de conscience et de croyance, il en va toutefois différemment en matière d'exonération fiscale où une pratique prudente s'est instaurée. C'est ainsi qu'il est justifié de refuser l'exonération fiscale pour but cultuel - tout comme l'exonération fiscale pour but d'utilité publique - notamment lorsque les membres dirigeants ont adopté des comportements punissables et qu'il existe des condamnations pénales. Il en va de même si une telle organisation se sert de moyens illégaux ou immoraux contraires à l'ordre public

ou vise de tels buts (voir en droit cantonal harmonisé, BLUM *in* Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4^e éd. 2015, § 14 n. 59 et 61; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2^e éd. 2009, art. 56 n. 89).

Le domaine de l'exonération en raison de buts culturels fait l'objet d'une attention particulière de la part des autorités chargées de se prononcer sur les requêtes en exonération. La question essentielle est ici celle de l'adéquation entre le but et l'activité effectués avec le but idéal annoncé. L'examen du respect des conditions précitées - professer une croyance, assurer des services religieux sur le plan de la collectivité concernée (pays, canton) et ne pas déployer d'activité économique excédant la simple administration de biens - intervient une première fois lors du dépôt de la requête en exonération fiscale formée par l'institution concernée puis, à chaque période fiscale, lorsque l'institution produit ses états financiers (SANSONETTI, Imposition des organisations sans but lucratif, *in* Cahiers de droit fiscal international vol. 84a p. 737ss, 742).

L'exemption suppose en outre que le bénéfice et le capital soient irrévocablement et exclusivement affectés à des buts culturels. L'affectation irrévocable implique qu'elle soit prévue dans les statuts. En cas de liquidation, les moyens doivent rester affectés aux mêmes buts (BLUM, ad § 14 n. 64).

e) Le Tribunal fédéral a jugé que le rendement d'un immeuble appartenant à une communauté religieuse devait être exonéré, ce rendement n'ayant pas à être directement - contrairement à ce que prévoyait la norme fiscale cantonale appliquée dans cette affaire - mais seulement irrévocablement et exclusivement affecté à des buts culturels. Au vu de l'interprétation historique et téléologique des art. 23 al. 1 let. f et g LHID et 56 let. g et h LIFD, lesquels reprennent sans changement la formulation de l'art. 16 ch. 3 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct, il a considéré qu'il n'existait pas de marge de manœuvre pour les cantons dans le domaine de l'exonération. Le Tribunal fédéral a précisé que la norme restrictive d'exonération cantonale devait céder le pas à celle de l'art. 23 al. 1 let. g LHID immédiatement applicable conformément à l'art. 72 al. 2 LHID. Et dans la mesure où l'art. 23 al. 1 let. g LHID n'exige pas une affectation directe au but culturel, une affectation indirecte était possible de sorte que rien ne s'opposait à l'exonération du rendement de l'immeuble en cause qui ne sert qu'indirectement la poursuite de buts culturels (arrêt TF [2C_442/2010](#) du 24 novembre 2010 publié *in* StE 2011 GR B 71.64 Nr. 6 consid. 2.3 s.; voir aussi BLUM, ad § 14 n. 57 et références citées). L'on notera que dans ses Informations pratiques (p. 24), la CSI signale comme cas d'exonération en raison de but culturel, notamment la construction et entretien d'églises et de cures, pour autant qu'il est établi qu'elles sont propriété exclusive d'une communauté religieuse et qu'elles servent exclusivement à des buts religieux (ATF 1 p. 85 consid. 2; 3 p. 195 consid. 3; 6 p. 505 consid. 2; 10 p. 324 consid. 3; 14 p. 164).

Il convient de rappeler également que le libre exercice du droit à la liberté de religion de H._____ est protégé, sauf dérives, par l'art. 9 CEDH (Association I._____ c. France, n° [8916/05 du 30 juin 2011](#) § 50 et références citées). Selon cette disposition, toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion; ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction, ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques et l'accomplissement des rites (art. 9 al. 1). La liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection

de l'ordre, de la santé ou de la morale publiques, ou à la protection des droits et libertés d'autrui (art. 9 al. 2 CEDH).

3. a) En l'espèce, les statuts du 26 février 1994 de la recourante indiquent notamment ce qui suit :

"2. • *Les buts de l'Association sont :*

- a) *L'étude en commun des Saintes Ecritures à l'aide des publications éditées par l'Association de H._____ de Suisse. Toute personne s'intéressant aux vérités bibliques peut assister aux réunions.*
- b) *L'organisation de discours bibliques, publics et privés ainsi que d'autres manifestations.*
- c) *La proclamation du Royaume de J._____ par la distribution de Bibles, d'auxiliaires bibliques, de brochures, de périodiques et de tracts et généralement l'emploi de tous les moyens autorisés et propres à la diffusion des vérités divines (Marc 13:10; Actes 5:42). L'amélioration du niveau spirituel et moral d'hommes, de femmes et d'enfants par l'activité missionnaire chrétienne et l'instruction bénévole et désintéressée des gens sur la Bible et sur des sujets scientifiques, historiques et littéraires incidents.*
- d) *Cette prédication de l'Evangile, partie principale du culte de H._____, s'effectue en vertu des articles 49, 50, 55 et 4 de la Constitution fédérale, relatifs à la liberté de conscience et de croyance, au libre exercice des cultes, à la liberté de la presse et à l'égalité devant la loi.*
- e) *L'Association est étrangère à tout but et organisation politiques et n'entretient aucune relation avec un mouvement quelconque ne visant pas exclusivement à glorifier J._____, le Dieu tout-puissant, et à prêcher son Royaume. L'Association ne poursuit pas de but lucratif, elle exerce son activité sans chercher à réaliser aucun bénéfice.*

f) (...)

3. • *Les moyens financiers proviennent des contributions des membres, des contributions et dons des protecteurs et des dispositions testamentaires et donations.*

4. • (...).

5. • *Toute l'activité de l'Association ainsi que sa gestion seront entièrement en accord avec les doctrines, les principes et les objectifs de l'Association de H._____ de Suisse.*

(...)

10. • *L'Association peut être dissoute par décision de l'Assemblée générale. Le comité procédera à la liquidation. Si après exécution de celle-ci, il reste un avoir social, celui-ci échoira à l'Association de H._____ de Suisse ou à K._____ à L._____ ou à M._____".*

b) Si l'on examine la situation de la recourante à l'aune des critères développés par la CSI dans ses Informations pratiques (p. 24), il apparaît que la recourante, qui est une personne morale, professe bien une religion et déploie des services religieux dans l'immeuble qu'elle a acquis à cet effet à N._____ comme le prévoient ses statuts. Elle n'exerce pas d'activité économique hormis la gestion de ses biens. L'acquisition et l'entretien de ses locaux servent aux réunions qu'elle organise en relation avec le but d'étude des Saintes Ecritures qu'elle s'est fixé. Il convient donc de retenir que les activités déployées par la recourante, y compris l'entretien de son immeuble, sont des activités culturelles. Quant au bénéfice, il sert exclusivement et irrévocablement le but poursuivi par la recourante comme l'indiquent les statuts. L'autorité intimée ne fonde pas, au demeurant, son refus d'exonérer la recourante sur la base de ces critères mais sur celui de

l'importance de celle-ci. Elle considère que la recourante n'a pas démontré une importance au niveau cantonal ni une certaine tradition.

Pour évaluer la perceptibilité du groupement religieux que constitue la recourante dans le public fribourgeois, et en l'absence d'une définition du critère de l'importance que doit revêtir un groupement religieux pour bénéficier de l'art. 56 let. h LIFD, il est possible de se référer à ce qui prévalait avant l'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID dans le canton. Ainsi, selon l'art. 28 al. 1 let. b et c LEE, une communauté confessionnelle régie par le droit privé pouvait se voir accorder la prérogative de droit public que constitue l'exonération fiscale si entre autres conditions cumulatives, elle comptait cent membres au moins dans le canton et était présente dans le canton depuis au moins 30 ans. En l'occurrence, le rapport établi par Jean-François Mayer avec l'assistance de Pierre Köstinger sur mandat du Conseil d'Etat du canton de Fribourg et intitulé "[Les communautés religieuses dans le canton de Fribourg — Aperçu, évolution, relations et perspectives](#)"³, permet de constater que la présence de la recourante dans le canton de Fribourg date de plus de 60 ans et qu'elle compte actuellement plus de cent membres. Il y est en effet précisé ce qui suit : "*Dès 1948, un couple missionnaire de Berne vint régulièrement à Fribourg. Cela conduisit à la création d'un groupe dans cette ville en 1950. Durant des années, la congrégation de H._____ de Fribourg fut bilingue. En 1987 furent créées à Fribourg des congrégations de langue italienne et espagnole (cette dernière fermée en 2003), en 1991 de langue portugaise. La même année, une congrégation de langue allemande fut constituée. Numériquement, la congrégation francophone reste la plus importante à Fribourg. En 2011, en ville de Fribourg, toutes langues confondues, 419 personnes ont assisté au «Mémorial», la cérémonie annuelle commémorant la mort de Jésus : cela donne une bonne indication du nombre de personnes appartenant au mouvement ou proches de celui-ci. Le nombre était de 74 en 1982, de 345 en 1991 et de 369 en 2001 : la mise sur pied de congrégations linguistiques a fortement contribué au développement de H._____ à Fribourg. Il y a à Fribourg environ 220 «proclamateurs», c'est-à-dire des personnes qui consacrent chaque mois un certain temps à partager le message de H._____, par exemple à travers l'activité de porte-à-porte. À O._____, il existe une congrégation de langue française et une autre de langue portugaise. En 2011, 286 personnes au total y ont assisté au Mémorial*" (p. 26 sous le ch. 2.3.3. H._____). Dans ces conditions, l'on ne saurait considérer que la recourante représente un groupement singulier ou occasionnel. Elle revêt au contraire une importance suffisante au niveau cantonal pour être exonérée en tant que personne morale poursuivant un but culturel.

Quant aux critères relatifs à l'ordre public et à l'interdiction d'infiltrer le système politique, l'autorité intimée ne les invoque pas. L'on relèvera à cet égard que les problèmes liés au refus de toute transfusion sanguine ont trouvé une réponse de la part de commissions d'éthique⁴ et d'établissements hospitaliers⁵. Si ces problèmes ne doivent pas être sous-estimés, ils ne paraissent pas, toutefois, poser des difficultés telles qu'il en a résulté des comportements

³ www.fr.ch, rubrique Toutes les actualités de l'Etat/24.09.2012 / 10:30 Communautés religieuses dans le canton : entre stabilité et diversité

⁴ http://www.ne.ch/autorites/DFS/SCSP/ethique/Documents/refus_de_transfusion_sanguine.pdf et la décision du Département de la santé et des affaires sociales du canton de Neuchâtel DECI.2010.37 du 27 mai 2011, publiée à l'adresse <http://jurisprudenceadm.ne.ch> ainsi que

http://www.hug-ge.ch/sites/interhug/files/documents/soigner/ethique/temoin_jehovah.pdf

⁵ http://www.chuv.ch/religions/aum_home/aum_incidences_hopital/aum_incidences_jehovah.htm

punissables et que des condamnations pénales ont été prononcées⁶. C'est pourquoi, l'on ne saurait voir dans cette problématique une atteinte à l'ordre public justifiant le refus d'une exonération de la recourante.

Il s'ensuit que la recourante remplit les conditions lui donnant droit à l'exonération prévue par l'art. 56 let. h LIFD.

4. a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est admis. Les décisions des 25 septembre 2013 et 5 septembre 2014, en tant qu'elle se basent sur le droit fédéral, sont annulées.

b) Vu le sort du litige (voir art. 144 al. 1 LIFD) et en application de l'art. 133 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), il n'est pas perçu de frais.

c) Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale du Tribunal administratif peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Comme pour les frais de justice, on peut, le cas échéant, tenir compte du fait que le recourant obtenant gain de cause a lui-même inutilement causé les frais de la procédure de recours.

En l'espèce, la recourante, qui obtient gain de cause a droit à une indemnité de partie. Son mandataire a déposé une liste de frais qui totalise CHF 4'347.85 (dont CHF 147.80 de débours et 8% de TVA par CHF 322.05) pour les opérations du 25 septembre 2014 au 15 mars 2016. Les honoraires qui correspondent à CHF 3'878.- ont été facturés selon un tarif de CHF 4.67 la minute ou CHF 280.20 l'heure, ce qui représente 830 minutes. Sur ce total, 12 minutes enregistrées après le 30 juin 2015 seront indemnisées à CHF 250.- l'heure (soit CHF 50.-), et les 818 minutes facturées avant cette date à CHF 230.- l'heure, (soit CHF 3'135.-). S'y ajoutent les débours par CHF 147.80 ainsi que 8% de TVA (CHF 266.60), ce qui représente au total CHF 3'599.40, arrondis à CHF 3'600.-. Pour le recours formé en droit fédéral, il paraît dès lors équitable d'allouer à la recourante, en mains de son mandataire, une indemnité de 1'800.-. Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg.

II. Impôt cantonal (604 2014 108)

5. Le recours, déposé le 3 octobre 2014 contre une décision du 5 septembre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

⁶ CHASSOT/KERN/RAVUSSIN, Hémorragie et transfusion : le cas de E. _____, novembre 2006, n° 88 Anesthésiologie, www.revmed.ch, rubrique Revue médicale suisse/Archives

6. a) En droit cantonal, l'art. 97 al. 1 let. h LICD (comme l'art. 23 al. 1 let. g LHID) prévoit également que sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

7. a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal est admis lui aussi. Les décisions des 25 septembre 2013 et 5 septembre 2014, en tant qu'elle se basent sur le droit cantonal, sont annulées.

b) Vu le sort du litige (voir art. 131 CPJA) et en application de l'art. 133 CPJA, il n'est pas perçu de frais.

c) En vertu de l'art. 137 CPJA, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent.

En l'espèce, la recourante qui obtient gain de cause a également droit à une indemnité de partie pour le recours formée en droit cantonal. Il lui est alloué, en mains de son mandataire, une indemnité de 1'800.-. Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg.

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2014 107)

1. Le recours est admis. L'exonération en raison de la poursuite de buts culturels est accordée à la recourante. Les décisions des 25 septembre 2013 et 5 septembre 2014 sont annulées.
2. Il n'est pas perçu de frais.
3. Une indemnité de CHF 1'800.- (y compris CHF 133.30 de TVA) est allouée à la recourante, en mains de son mandataire. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg.

II. Impôt cantonal (604 2014 108)

4. Le recours est admis. L'exonération en raison de la poursuite de buts culturels est accordée à la recourante. Les décisions des 25 septembre 2013 et 5 septembre 2014 sont annulées.
5. Il n'est pas perçu de frais.
6. Une indemnité de CHF 1'800.- (y compris CHF 133.30 de TVA) est allouée à la recourante, en mains de son mandataire. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg.

III. Communication

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 15 mars 2016/eri

Président

Greffière-rapporteure