



**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 128

## **Arrêt du 13 avril 2016**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

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

#### **Parties**

**BÉNÉFICE CURIAL A. \_\_\_\_\_ , recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur les gains immobiliers; conditions pour l'exonération du gain réalisé sur la vente de deux terrains; qualification du sujet fiscal

Recours du 15 décembre 2014 contre la décision sur réclamation du 10 novembre 2014 relative à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers

## considérant en fait

A. Par actes notariés des 7 février et 12 avril 2013, le Bénéfice curial A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le Bénéfice curial) a vendu les articles bbb et ccc du registre foncier de D. \_\_\_\_\_, pour le prix, respectivement, de CHF 687'720.- et CHF 836'312.-.

Par taxations du 12 septembre 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt sur les gains immobiliers à CHF 104'205.- pour le transfert de l'article bbb et à CHF 125'119.70 pour celui de l'article ccc.

B. Le 28 octobre 2014, l'Abbé E. \_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre de ces taxations en tant que représentant du contribuable et bénéficiaire. Il a fait valoir que le Bénéfice curial est une personne morale de droit public revêtant la forme d'un établissement (art. 52 du code civil suisse du 10 décembre 1907 : CC; RS 210), et qu'à ce titre, il ne doit pas être assujéti à l'impôt contrairement à l'avis émis par le Service cantonal des contributions dans sa lettre du 21 mai 2013 adressée à la Commission de surveillance de la gestion des bénéfices curiaux et de Chapellenie du canton de Fribourg. Selon lui, l'art. 90 al. 1 let. b de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) vise l'assujettissement des associations, fondations et autres personnes morales de droit privé. Il a requis l'exonération du Bénéfice curial sur la base de l'art. 97 al. 1 let. c LICD.

Par décision du 10 novembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en indiquant pour l'essentiel que le Bénéfice curial ne pouvait pas être exonéré de l'impôt sur les gains immobiliers mais seulement de l'impôt sur le bénéfice en tant que personne morale poursuivant des buts culturels.

C. Le 15 décembre 2014, le représentant du Bénéfice curial a interjeté recours en maintenant ses conclusions.

L'avance de frais fixée à CHF 500.- par ordonnance du 18 décembre 2014 a été versée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 23 février 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours et relève au surplus que les bénéfices curiaux doivent être considérés comme des entités indépendantes, et le choix de les gérer de manière séparée sans les incorporer ou annexer aux paroisses ne permet pas de les exonérer.

Une copie de cette détermination a été communiquée au recourant pour contre-observations éventuelles le 27 février 2015. Aucune suite n'a été donnée à cette communication.

## en droit

1. Le recours, déposé le 15 décembre 2014 contre une décision du 10 novembre 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 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code

fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable.

2. a) Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L'art. 12 al. 4 phr. 1 LHID dispose que les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice.

b) Le canton de Fribourg connaît un système dualiste de l'imposition de gains réalisés lors de l'aliénation d'immeuble (ZWAHLEN, *in* Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2e éd. 2002, n° 4 ad art. 12 LHID). Cela signifie qu'il frappe les gains immobiliers privés d'un impôt spécial et les gains commerciaux de l'impôt général ordinaire sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des personnes morales (OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd. 2012, n. 21 p. 295 et n. 35 p. 299). L'art. 41 LICD prévoit que sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers les gains réalisés lors de l'aliénation : de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (let. a), de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements (let. b) ou de tout ou partie d'un immeuble appartenant à l'une des personnes morales exonérées selon l'article 97 al. 1 let. e à h et j LICD. L'art. 41 let. c LICD correspond à l'art. 97 al. 2 LICD, lequel prévoit que "*les personnes morales mentionnées à l'alinéa 1 let. e à h et j sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers*". L'impôt sur les gains immobiliers est ainsi prélevé également auprès : des institutions de prévoyance professionnelle (let. e), des caisses d'assurances sociales (let. f), des personnes morales de service public ou d'utilité publique (let. g), des personnes morales à but culturel (let. h) et des placements collectifs dont les investisseurs sont des institutions de prévoyance (let. j).

Lorsque l'aliénateur est une autre personne morale que celles figurant dans la liste de l'art. 41 let. c LICD, ce n'est pas l'impôt sur les gains immobiliers qui est perçu (art. 45 LICD) mais l'impôt sur le bénéfice auquel sont assujetties, selon le régime applicable aux sociétés de capitaux, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives (let. a), les associations, fondations et *autres personnes morales* (let. b), et les personnes morales de droit public qui exercent une activité bancaire, notamment la Banque cantonale et les caisses d'épargne communales (let. c) (art. 90 al. 1 LICD et 20 al. 1 LHID).

Certaines personnes morales ne sont toutefois visées ni par l'impôt sur les gains immobiliers, ni par l'impôt sur le bénéfice. L'art. 97 al. 1 LICD - qui diverge quelque peu de la lettre de l'art. 23 al. 1 LHID puisqu'il utilise le terme non pas de paroisses mais celui plus large de corporations ecclésiastiques - prévoit leur exonération de l'impôt sur le bénéfice, et l'art. 97 al. 2 LICD (voir également art. 23 al. 4 LHID) ne les soumet pas à l'impôt sur les gains immobiliers. Il s'agit notamment de la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale (let. a), l'Etat, les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal (let. b), ainsi que les corporations ecclésiastiques et les autres collectivités

territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal (let. c). Ces personnes morales ne paient donc aucun des deux impôts précités pour les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeuble.

L'ancienne loi fiscale cantonale en vigueur avant l'adoption de la LICD harmonisée prévoyait certes l'exonération des bénéfices curiaux uniquement pour leur fortune (ancien art. 21 let. e de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux : LIC) car le rendement était imposé auprès du bénéficiaire, le curé. Et l'impôt sur les gains immobiliers était prélevé dès lors que l'ancien art. 53 let. a LIC exemptait, hormis la Confédération et l'Etat, seulement les communes et leurs établissements (voir le "Petit commentaire de la loi sur les impôts cantonaux du 7 juillet 1972" non publié p. 52 et 168). Toutefois, depuis l'harmonisation de la loi fiscale cantonale, les règles d'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers des personnes morales se réfèrent désormais à celles relatives à l'impôt sur le bénéfice de sorte que les cas d'exonération se sont étendus aux paroisses et à leurs établissements.

3. a) S'agissant de la notion de collectivité territoriale, le Tribunal fédéral a conclu de la formulation de l'art. 56 let. c de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11; disposition qui constitue du droit harmonisé de sorte que son interprétation peut être reprise en droit cantonal) que l'exonération d'impôt ne visait que les "collectivités territoriales". Cette notion est évoquée par opposition à celle de collectivité de personnes, dont elle se différencie par le fait que la qualité de membre dépend du domicile à l'intérieur d'un territoire déterminé, et non de qualités liées à la personne. Le libellé de la loi fait ressortir ensuite que le législateur considérait que les communes religieuses faisaient aussi partie des collectivités territoriales. Elles recèlent toutefois des éléments personnels en plus de leurs aspects territoriaux, et représentent de ce fait une forme mixte entre corporations territoriales et de personnes. Il en ressort que la notion de collectivité territoriale doit être comprise plus largement et qu'on ne peut 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 (ATF 139 II 90, consid. 2.1; ATF 125 II 177 traduit *in* RDAF 2000 II 394ss, consid. 3a et références citées).

b) Quant aux notions de corporation et d'établissement, l'on rappellera que la personne morale se présente sous deux types : la corporation (groupement de personnes qui se proposent d'atteindre un but déterminé et qui se donnent à cet effet une organisation appropriée) et l'établissement (masse de biens qui est mise au service d'un certain but fixé par le fondateur). Les personnes morales font l'objet d'une classification, cela tant s'agissant des organismes de droit privé que des organismes de droit public. En droit privé, on distingue habituellement deux grandes catégories, à savoir d'une part les patrimoines affectés, essentiellement la fondation de droit privé, d'autre part les corporations, soit notamment les associations et les sociétés du droit commercial. En droit public, on retrouve une ligne de partage tout à fait similaire entre les établissements de droit public, qui sont également des patrimoines affectés, et les corporations de droit public (WERRO/VEZ, Personnes morales du code civil, 6<sup>ème</sup> éd. du photocopié DESCHENAU/TERCIER/STEINAUER, 2001, p. 15).

Les cantons déterminent eux-mêmes de quelle manière les corporations de droit public cantonal peuvent acquérir la personnalité, mais n'importe quelle autorité cantonale ne peut, selon sa libre appréciation, former des corporations de droit public ayant la personnalité juridique; le droit fédéral

exige qu'elles soient formées d'une manière qui correspond à l'Etat démocratique et qu'elles aient leur base dans une loi au sens formel (ATF 104 la 440 consid. 4c = JT 1980 I 514).

c) L'art. 140 al. 2 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 (Cst. cant.; RSF 10.1) dispose que les Eglises et les communautés religieuses s'organisent librement dans le respect de l'ordre juridique. Selon l'art. 141 al. 1 et 2 Cst. cant., l'Etat accorde un statut de droit public aux Eglises catholique-romaine et évangélique-réformée. Les Eglises reconnues sont autonomes et leur organisation est soumise à l'approbation de l'Etat.

Sous le titre "*c) Corporations ecclésiastiques*" l'art. 3 de la loi fribourgeoise du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat (LEE; RSF 190.1) dispose que les Eglises reconnues s'organisent en corporations ecclésiastiques au niveau paroissial et au besoin, selon les termes du Statut ecclésiastique, au niveau régional et cantonal (al. 1), et que les paroisses et les autres corporations ecclésiastiques sont des corporations de droit public, dotées de la personnalité juridique (al. 2). Sont (aussi) des personnes morales de droit public les bénéfices curiaux au même titre que l'Evêché de Lausanne, Genève et Fribourg, le Chapitre cathédral de Saint-Nicolas, le Grand Séminaire diocésain, les couvents, les paroisses canoniques, les bénéfices de chapellenie ainsi que les autres personnes juridiques publiques du droit canonique selon l'art. 4 LEE.

L'art. 3 du Statut du 14 décembre 1996 des corporations ecclésiastiques catholiques du canton de Fribourg (Statut ecclésiastique catholique; RSF 191.0.11) prévoit que sont des corporations ecclésiastiques les corporations ecclésiastiques paroissiales (paroisses), la Corporation ecclésiastique cantonale (la Corporation cantonale) ainsi que les associations de paroisses.

d) Les bénéfices ecclésiastiques érigés conformément au droit canon sont assimilables à des établissements de droit public (voir ATF 72 I 106 consid. 2).

4. a) Pour déterminer si le Bénéfice curial appartient à la catégorie des personnes morales privilégiées par les art. 97 al. 1 let. c LICD (ainsi que 41 let. c LICD et 97 al. 2 LICD a contrario), il convient d'examiner si cet établissement est rattaché à une collectivité territoriale visée par cette disposition.

Les bénéfices ecclésiastiques sont des entités juridiques du droit canonique, constituées par l'autorité ecclésiastique pour une durée perpétuelle et liées à un office sacré; le bénéficiaire a le droit de percevoir les revenus des biens qui constituent le bénéfice pour subvenir à l'accomplissement de l'office sacré (dont font partie les bénéfices curiaux, voir canon 1409ss, 1411 du [code canonique de 1917](#); MACHERET/DUCARROZ, *L'Eglise et l'Etat dans le canton de Fribourg*, rapport à l'attention du Conseil d'Etat du canton de Fribourg, mars 1980 p. 61).

L'unité pastorale N-D de Compassion à Bulle indique sur son site Internet (<http://www.upcompassion.ch>, rubriques Documents, Bénéfice curial [consulté à la date du jugement]), que l'origine des bénéfices curiaux remonte au Moyen Age. C'est à partir de cette époque que terres et patrimoines restèrent liés à un titre ou à une fonction ecclésiastique. Dès le XIII<sup>ème</sup> siècle, apparaissent les paroisses. Ces dernières ne pouvaient se constituer qu'avec l'assentiment de l'évêque du lieu. Elles devaient lui prouver qu'elles étaient en mesure d'entretenir un prêtre. Des terres, fermes, forêts... étaient mises à disposition du clergé de la paroisse (voir également le site <http://www.paroissematran.ch>, rubriques Administration, Bénéfice curial [consulté à la date du jugement]).

b) La gestion des biens des bénéfices curiaux fait aujourd'hui l'objet d'une disposition de la LEE. L'art. 25 LEE dispose en effet que cette gestion est soumise à la surveillance commune de l'Autorité diocésaine et des corporations ecclésiastiques, selon des modalités à convenir entre les parties concernées.

Cette disposition se réfère à la convention concernant la surveillance de la gestion des bénéfices curiaux et de chapellenie du canton de Fribourg non publiée du 24 décembre 1998, aujourd'hui remplacée par la convention du 29 novembre 2013 (ci-après, la convention du 29 novembre 2013) comme l'indique le site Internet [www.cath-fr.ch](http://www.cath-fr.ch) sous les rubriques Paroisses et UP, Bénéfices curiaux (consulté à la date du jugement). Selon cette convention du 29 novembre 2013 entre l'Évêque et la Corporation cantonale, agissant par son Conseil exécutif, toute aliénation ou acquisition d'immeuble et toute constitution de droit réel limité sur un immeuble, de même que toute fusion ou dissolution ayant trait à un bénéfice, nécessitent l'autorisation de la Commission de surveillance; les dépenses, emprunts et prêts importants nécessitent également l'autorisation de la Commission de surveillance (art. 8). Pour chaque bénéfice, sont établis, chaque année, un inventaire et des comptes selon les directives de la Commission de surveillance; les comptes font l'objet d'une révision par deux vérificateurs dont l'un est désigné par le bénéficiaire et l'autre par le Conseil paroissial; les vérificateurs sont rémunérés par le bénéfice; les comptes ainsi révisés sont soumis au préavis du Conseil paroissial et à l'approbation de la Commission de surveillance (art. 9). De plus, le bénéficiaire qui veut aliéner, acquérir ou constituer un droit réel limité en matière immobilière, en demande préalablement l'autorisation; il adresse sa requête, munie du préavis de la paroisse, à la Commission de surveillance qui statue dans les meilleurs délais (art. 10 al. 1 et 2).

Parmi les ressources dont les paroisses disposent pour assurer notamment la rémunération des agents pastoraux ne figurent pas seulement les impôts (voir art. 19 al. 1 et 39 al. 2 du Statut ecclésiastique catholique) mais également les rendements des bénéfices curiaux. L'art. 42 du Statut ecclésiastique catholique précise que pour atténuer les disparités financières existant entre elles, les paroisses assurent la péréquation nécessaire, laquelle porte sur un pourcentage du montant total non seulement des impôts paroissiaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques, sur le bénéfice et le capital des personnes morales ainsi que sur les prestations en capital et sur les bénéfices de liquidation mais également du rendement des bénéfices curiaux durant la même période.

c) En l'espèce, le représentant du recourant ne donne aucune indication documentée sur les origines de ce dernier. S'il est donc impossible de vérifier que c'est bien la paroisse de l'époque qui est à l'origine de la dotation du bénéfice curial destiné à rémunérer son prêtre, il apparaît en revanche que dite paroisse intervient actuellement dans la gestion des biens de cet établissement. Elle participe à la révision et à l'approbation des comptes du Bénéfice curial et préavise les requêtes d'aliénation, d'acquisition et de constitution de droit réel limité déposées par le bénéficiaire. De plus, les revenus du Bénéfice curial font partie des ressources financières de la paroisse, raison pour laquelle ils sont pris en compte dans la péréquation financière, chaque paroisse devant obligatoirement s'affilier à la Caisse de rémunération des ministères paroissiaux (art. 40 du Statut ecclésiastique catholique). Dans ces circonstances, il convient d'admettre que le Bénéfice curial constitue un établissement devant être rattaché à la paroisse dans laquelle son bénéficiaire assume une charge pastorale. Et le fait que le Bénéfice curial soit géré séparément, sa comptabilité étant distincte de celle de la paroisse, n'y change rien. L'on notera à cet égard que les établissements de droit public rattachés à une collectivité peuvent se présenter sous une forme décentralisée (voir les établissements cantonaux cités en tant qu'unités autonomes dans les

comptes de l'Etat, notamment pour l'année 2014 en p. 380; ou encore les Services industriels de la Ville de Fribourg, [procès-verbal du Conseil général du 18 mai 2015](#), p. 17).

d) L'autorité intimée soutient que si le législateur avait voulu exonérer les personnes juridiques canoniques au même titre que les corporations ecclésiastiques selon l'art. 97 al. 1 let. c LICD, elles auraient été expressément mentionnées dans cette disposition. Dans la mesure toutefois où le bénéfice curial est un établissement de droit public rattaché à la corporation ecclésiastique que constitue la paroisse, il fait partie des personnes morales à exonérer en vertu de cette disposition légale. Il convient d'observer ici que l'art. 23 al. 1 LHID prévoit l'exonération des paroisses et de leurs établissements dans les limites du droit cantonal. Or, ce dernier ne contient aucune disposition précisant que les bénéfices curiaux doivent être assujettis à l'impôt malgré le fait qu'ils constituent des établissements de corporations ecclésiastiques paroissiales (paroisses, voir art. 3 du Statut ecclésiastique catholique). Quant à l'art. 97 al. 1 let. h LICD (limitant l'exonération objective aux seuls bénéfice et capital affectés à un but culturel), il ne saurait s'appliquer dès lors que les conditions de l'art. 97 al. 1 let. c (exonérant le sujet fiscal en tant que tel; exemption) sont réalisées. L'autorité intimée se réfère encore à la révision de la loi fribourgeoise du 22 novembre 1988 sur la Banque cantonale de Fribourg (LBCF; RSF 961.1) assujettissant cet établissement aux impôts sur le bénéfice et le capital (art. 6), en précisant que pour éviter une confusion avec l'impôt fédéral direct où l'exonération est prévue à l'art. 56 let. b LIFD, l'imposition de la Banque cantonale et des caisses d'épargne communales avait été ancrée à l'art. 90 let. c LICD (révision de la LICD adoptée le 5 septembre 2008 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009). Elle en conclut que l'art. 90 LICD peut également concerner les associations, fondations et autres personnes morales. Cette dernière disposition permet certes d'imposer les "autres personnes morales" que leurs activités soient de droit public (autres personnes morales; voir *ROLLI in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, art. 49 LIFD n. 22) ou de droit privé. Si l'assujettissement des banques cantonale et communales - eu égard notamment au fait qu'elles poursuivent un but lucratif, que leur exonération entraînait une distorsion de concurrence et qu'elles doivent être traitées comme les autres banques (voir BGC 2006 pp. 2477ss, 2618 in fine) - est désormais prévu par l'art. 90 al. 1 let. c LICD (l'art. 23 al. 1 let. b LHID autorisant cette limitation de l'exonération de droit cantonal), il n'en va pas de même pour les bénéfices curiaux qui ne sont visés par aucune règle d'assujettissement comparable à celle visant ces établissements bancaires de droit public comme cela a été vu plus avant.

5. a) Au vu de ce qui précède, le Bénéfice curial, en tant qu'établissement rattaché à une collectivité territoriale au sens de l'art. 23 al. 1 LHID et 97 al. 1 let. c LICD, doit être exonéré de l'impôt sur les gains immobiliers. Le recours doit dès lors être admis. La décision sur réclamation du 10 novembre 2014 et la taxation du 12 septembre 2014 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.

**la Cour arrête:**

- I. Le recours est admis.  
Partant, la décision sur réclamation du 10 novembre 2014 et la taxation du 12 septembre 2014 sont annulées.
- II. Il n'est pas perçu de frais; l'avance de frais, par CHF 500.-, est restituée au recourant.
- III. Communication.

Conformément aux art. 73 LHID et 82ss 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.

*Fribourg, le 13 avril 2016/eri*

Président

Greffière-rapporteure