



**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
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2018 9
604 2018 10

Arrêt du 21 décembre 2018

Cour fiscale

Composition

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

Parties

FONDATION A. _____, recourante, représentée par
Me Jean-Daniel Théraulaz, avocat

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital; fondation ayant pour but la prise en charge des chevaux âgés ou blessés; conditions pour une exonération en raison d'un but d'utilité publique; critère de l'intérêt général; latitude de jugement dans l'appréciation de ce critère

Recours du 3 novembre 2017 contre la décision sur réclamation du 10 octobre 2017 en matière d'exonération fiscale

considérant en fait

A. B. _____ est inscrite au registre du commerce depuis janvier 2009 en tant que titulaire de la raison individuelle "Centre C. _____, B. _____" (voir www.centreC._____.ch) au Chemin D. _____ à E. _____.

Le 1^{er} novembre 2016, B. _____, F. _____ et G. _____, tous domiciliés à E. _____, ont formulé une demande d'exonération fiscale par l'intermédiaire de leur conseiller fiscal pour la Fondation A. _____ (ci-après : la Fondation), alors en voie de constitution.

La constitution de la Fondation est intervenue le 20 décembre 2016. Selon ses statuts, elle a son siège au Chemin H. _____, c/o B. _____ à E. _____, est inscrite au registre du commerce et sa durée est indéterminée (art. 2 s.). Il s'agit d'une fondation d'utilité publique sans but lucratif et son but statutaire complet est le suivant (art. 4) :

"Elle a pour but :

- a) la promotion du respect des animaux, principalement du cheval, comme symbole de la nature.*
- b) le placement, la prise en charge et le soin de chevaux âgés ou blessés, en particulier de chevaux inaptes à la compétition ou à d'autres usages.*
- c) toutes contributions et actions favorisant le comportement correct de l'homme à l'égard du cheval, notamment en veillant à une "utilisation" respectueuse de l'animal".*

L'art. 5 des statuts prévoit que le Conseil de fondation décide librement de l'attribution des prestations de la Fondation et des moyens propres à la réalisation des buts définis à l'article précédent ; à cet effet, il peut utiliser tout ou partie de la fortune de la Fondation. Les prestations peuvent être octroyées par la Fondation de manière ponctuelle, sans caractère obligatoire, à des entités d'utilité publique ayant un but analogue à la Fondation; elles ne constituent pas des droits acquis pour leurs bénéficiaires, à savoir les entités juridiques poursuivant un but analogue.

Quant à la fortune et aux ressources de la Fondation, l'art. 6 des statuts dispose que les biens affectés aux buts de la Fondation sont ou seront les suivants : a) affectation initiale : le capital de la Fondation est de CHF 50'000.-; b) affectation ultérieure : le capital de la Fondation peut être augmenté en tout temps par d'autres attributions des fondateurs eux-mêmes ou d'autres personnes. La Fondation pourra recevoir en tout temps des dons, legs, produits de collectes, subsides de collectivités quelconques, ainsi que percevoir tous revenus de ses biens.

Selon l'art. 9 des statuts, la fonction de membre du Conseil de fondation est honorifique et non rétribuée, seuls les frais effectifs étant remboursés.

L'art. 22 précise notamment qu'en cas de dissolution de la Fondation, la fortune de la Fondation ne peut pas faire retour aux fondateurs ou aux donateurs. Elle servira en premier lieu à l'extinction des dettes, le solde étant versé à une institution suisse exonérée des impôts en raison de son but de service public ou de pure utilité publique, à la Confédération, un canton, une commune ou l'un de leurs établissements qui poursuit des buts analogues, conformément à l'art. 56 let. g de la loi sur l'impôt fédéral direct.

Suite à la demande de renseignements du Service cantonal des contributions du 27 janvier 2017, la Fondation a complété sa requête le 6 avril 2017. Elle a notamment précisé qu'elle avait pour but d'acquérir des chevaux destinés à une mort certaine auprès de leurs anciens propriétaires, de

manière définitive afin que les chevaux puissent poursuivre leur retraite. Seraient accueillis tous types de chevaux qui se présenteraient, également des jeunes chevaux ne pouvant plus être montés pour des raisons de santé (aveugles, blessures, etc.).

B. Par décision du 10 octobre 2017, le Service cantonal des contributions a rejeté la demande précitée et mis à la charge de la Fondation un émolument de CHF 100.-. Après avoir notamment retenu que l'activité (cours et pension) déployée dans le centre équestre était pour une partie dispensée en raison individuelle et que la Fondation avait été créée pour l'autre partie (la propriétaire du centre mettant gracieusement les locaux nécessaires à disposition de la Fondation), il a considéré en substance que la collectivité n'avait pas à intervenir dans le choix de maintenir ou non un cheval envié dont le propriétaire souhaitait se séparer. Et à son avis, l'exonération de cette activité pouvait créer une distorsion de concurrence non admise en matière d'exonération fiscale. Il a ajouté que l'un des membres du Conseil de fondation en était simultanément le salarié.

Le 3 novembre 2017, la Fondation désormais représentée par son avocat, a formé réclamation en maintenant ses conclusions. Elle a fait valoir pour l'essentiel que l'acquisition de chevaux âgés et/ou blessés vise exclusivement à en faire des animaux de compagnie auxquels on assure une retraite bien méritée en appliquant les principes définis par la législation sur la protection des animaux : éviter toute souffrance à l'animal et lui assurer dignité et bien-être.

Le 16 décembre 2017, le membre fondateur qui était également salarié de la Fondation a démissionné du Conseil de fondation comme l'indique l'inscription au registre du commerce disponible sur Internet (voir www.zefix.ch).

Le 29 janvier 2018, le Service cantonal des contributions s'est adressé à la Fondation en l'invitant à indiquer si elle consentait à ce que le dossier soit transmis directement au Tribunal cantonal dès lors que la décision attaquée était déjà motivée.

Suite au consentement donné par la Fondation à cette transmission directe, le Service cantonal des contributions a transmis la réclamation du 3 novembre 2018 au Tribunal cantonal le 22 février 2018.

C. Le 22 février 2018, la Cour fiscale a accusé réception du recours direct et fixé l'avance de frais à CHF 800.-, laquelle a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 16 mars 2018, le Service cantonal des contributions conclut implicitement au rejet du recours en renvoyant aux considérants de sa décision du 10 octobre 2017. Il relève pour le surplus qu'il ne voit pas en quoi le but poursuivi vise à préserver les chevaux des mauvais traitements. Même si ce but est honorable, il ne peut pas être qualifié de but d'intérêt général dans la mesure où les propriétaires des chevaux concernés ont la possibilité de faire appel à des institutions, moyennant rémunération, pour les placer en pension, ou dans les cas plus extrêmes avoir recours à l'euthanasie.

La recourante a fait part de ses contre-observations le 6 avril 2018. Aux fins de démontrer qu'elle remplit les conditions d'une exonération, elle se réfère aux statuts de Fondations exonérées dans d'autres cantons et dont les buts sont comparable aux siens. Elle ajoute notamment qu'elle a entrepris une action auprès de la Fédération suisse des sports équestres, action qui est en cours,

et dont l'objectif vise à faire des propositions à la Fédération Equestre Internationale afin de lutter contre les maltraitances dans les sports équestres.

Une copie de cette détermination a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 9 avril 2018.

en droit

Procédure

1.

1.1. La réclamation du 3 novembre 2017 a été transmise au Tribunal cantonal en tant que recours direct. Dans la mesure où la contribuable a donné son accord à ce recours direct et où la décision contestée du 10 octobre 2017 était déjà motivée, rien ne s'y oppose, les conditions des art. 132 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 176 al. 2 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) étant réalisées.

1.2. Ce recours direct a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD, 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 LICD et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux.

Impôt fédéral direct (604 2018 9)

2.

2.1. Conformément à l'art. 56 let. g LIFD, sont exonérées de les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté 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.

2.2.

2.2.1. 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 l'adresse

<http://www.estv.admin.ch/> sous les onglets Impôt fédéral direct, Circulaires), pour bénéficier de l'exonération, une personne morale doit en premier lieu remplir les conditions suivantes :

a) Personne morale

Il doit s'agir d'une personne morale, le plus souvent de Fondations ou d'associations. Les sociétés anonymes qui poursuivent des buts de pure utilité publique doivent renoncer dans leurs statuts à distribuer des dividendes et des tantièmes.

b) Exclusivité de l'utilisation des fonds

L'activité exonérée de l'impôt doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun. Le but de la personne morale ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de la personne morale, de ses membres ou de ses associés. La personne morale qui poursuit d'autres buts à côté de ses buts de service public ou de pure utilité publique peut éventuellement bénéficier d'une exonération partielle.

c) Irrévocabilité de l'affectation des fonds

Les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire pour toujours, à ces buts. Un retour au(x) donateur(s) ou fondateur(s) doit être absolument exclu. En cas de dissolution de la personne morale, sa fortune doit revenir à une autre personne morale bénéficiant de l'exonération de l'impôt et poursuivant des buts semblables, ce qui doit figurer dans une clause intangible de l'acte de Fondation.

d) Activité effective

En plus des conditions précédentes, il faut poursuivre effectivement les buts visés. Le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant. Les Fondations qui ont pour but principal de constituer des capitaux en accumulant le produit de leurs placements (Fondation de thésaurisation) sans commune mesure avec la réalisation de tâches futures, n'ont aucun droit à l'exonération selon le nouveau droit.

2.2.2. S'agissant plus spécifiquement de l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique, la Circulaire AFC n° 12 la soumet pour l'essentiel à deux conditions supplémentaires, à savoir la poursuite d'un but d'intérêt général et le caractère désintéressé de l'activité exercée, cette seconde condition supposant entre autres l'absence de but lucratif ou d'assistance mutuelle.

2.3. Elles-mêmes reprises de la jurisprudence et de la doctrine, les conditions posées par la Circulaire AFC n° 12 pour l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique ont également été largement confirmées par celles-ci, avec certaines précisions et développements (voir par ex. [ATF 127 II 113](#) consid. 6b; arrêt TF [2C_484/2015](#) du 10 décembre 2015 consid. 5.3; arrêt TC FR 604 2011 36 consid. 3 publié *in* RFJ 2012 303, traduit *in* RDAF [2012 II 569](#); URECH *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 56 n. 52 ss; GRETER *in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 3^{ème} éd., 2017, art. 26 n. 28 ss). Plus particulièrement, le Tribunal fédéral a considéré que cette circulaire ne le liait pas, mais qu'il pouvait cependant s'en inspirer (voir arrêts TF [2C_484/2015](#) du 10 décembre 2015 consid. 5.2 et [2C_143/2013](#) du 16 août 2013 consid. 3.3 et 4.2).

2.4. Par ailleurs, la Conférence suisse des impôts a formulé à l'attention des administrations fiscales cantonales des [Indications pratiques du 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 culturels (Indications pratiques CSI 2008, www.steuerkonferenz.ch sous rubriques Documents/Notices et Pratiques/Exonération).

Celles-ci contiennent des explications et illustrations relatives aux conditions d'exonération ressortant de la Circulaire AFC n° 12. Elles ont pour but de faciliter la prise de décision en matière d'exonération. Elles contribuent dans le même temps à une application cohérente des conditions posées par la législation harmonisée et au développement de standards communs dans ce domaine (arrêt TC FR 604 2011 36 précité consid. 3a).

2.5. S'agissant de la condition spécifique à l'exonération des personnes morales à but de pure utilité publique que constitue la poursuite d'un but d'intérêt général, la [Circulaire AFC n° 12](#) mentionne à son chiffre 3a que les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Par exemple, l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de L'Homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement sont de nature à promouvoir l'intérêt général. On jugera l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions générales de la population. Les principes d'éthique juridique qu'on trouve dans la constitution fédérale, mais aussi dans la législation et la jurisprudence suisses, constituent d'autres points de repère très importants. [...].

Il résulte de ce qui précède qu'une activité est exercée dans un but d'intérêt général lorsqu'elle mérite d'être encouragée d'après la conception d'une partie importante de la population. Cela ne signifie toutefois pas qu'une telle activité doit être poursuivie au bénéfice de la majorité. Il peut être dans l'intérêt général qu'une activité soit exercée au profit d'une minorité. En aucun cas, on ne doit avoir une conception de l'intérêt général qui se limiterait aux seules tâches que l'Etat aurait pu faire siennes. Par ailleurs, la conception de l'intérêt général n'est pas immuable. Les activités qu'une minorité encourage peuvent être ultérieurement soutenues par la majorité (URECH, art. 56 n. 60).

2.5.1. Sont d'intérêt général pour la Suisse les intérêts que la Confédération, les cantons et les communes ont intégrés à leur domaine de promotion (AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 11 ad. art. 56). A cet égard, le fait qu'une personne morale bénéficie de subventions d'une collectivité publique n'est pas encore suffisant pour en conclure qu'elle poursuit nécessairement un but d'utilité publique et peut donc bénéficier d'une exonération fiscale. Cela étant, l'octroi de subventions par une collectivité publique est un indice de l'existence d'intérêt public (PFISTER, La Fondation, Guide pratique des personnes morales et des sociétés, 2017, p. 240 n. 945).

2.5.2. Enfin, l'intérêt général n'est d'ordinaire admis que si le cercle des destinataires des prestations est ouvert. Il n'y a pas d'intérêt général lorsque ce cercle est trop étroitement limité (par ex. limitation à un cercle familial, aux membres d'une association ou aux personnes exerçant une profession déterminée) (Circulaire AFC n° 12 chiffre 3a *in fine*).

2.6. Outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité. La notion de pure utilité publique suppose donc que l'activité de la personne morale est désintéressée, c'est-à-dire qu'elle exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b).

Le désintéressement exige ainsi un sacrifice au profit de tiers, dans l'intérêt de la communauté. Il doit s'agir de sacrifices personnels importants consentis dans l'intérêt public et réalisés par

l'institution, son fondateur, ses membres ou même des tiers. Ils peuvent être effectués sous forme de contributions financières ou en travail qui sortent de l'ordinaire. Le sacrifice peut ainsi également revêtir la forme d'une renonciation partielle ou totale au salaire de la part des travailleurs. De manière générale, il doit s'agir de sacrifices financiers, au sens où ils sont appréciables en argent. Les personnes doivent s'investir sans rechercher d'avantages matériels personnels et faire primer l'intérêt général et la collectivité sur leurs propres intérêts personnels. L'engagement d'une personne en faveur de l'intérêt général et le sacrifice financier qu'il consent dans ce cadre peut tout naturellement satisfaire un idéal personnel. Ce qui est proscrit est la recherche d'avantages personnels dérivant de l'activité (URECH, art. 56 n. 67 et 67a et les références citées; PFISTER, p. 242 n. 950; METTRAU, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, 1992, p. 148 s.).

Le sacrifice doit en outre revêtir une certaine importance par rapport aux moyens dont dispose la personne morale. Concernant le rapport entre les moyens de l'institution et son activité, les Fondations qui ont pour but principal de constituer des capitaux en accumulant le produit de leurs placements ("Fondation de thésaurisation") sans commune mesure avec la réalisation de tâches futures, n'ont aucun droit à l'exonération (voir arrêt TF 2C_484/2015 précité, consid. 5.3 et les références citées).

2.6.1. Pour que l'activité d'une personne morale puisse être qualifiée de désintéressée, les membres dirigeants de celle-ci sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs (voir arrêt TF [2C_484/2015](#) précité consid. 5.3 et les références citées) et d'éventuels modestes jetons de présence (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.II.A). Toutefois, lorsqu'un membre d'un Conseil de fondation ou d'un comité d'une association assume des tâches qui excèdent l'activité ordinaire lui échéant d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, une indemnité appropriée peut lui être versée. Cela est en particulier le cas lorsqu'un membre d'un Conseil de fondation ou d'un comité d'une association exerce cette activité professionnelle à titre principal et qu'il est rétribué conformément au tarif du marché. En pareil cas, une indemnisation ne s'oppose pas à la notion du désintéressement, dès lors que l'institution devrait recourir aux services d'un tiers rémunéré (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.II.B). Il n'est pas non plus absolument exclu qu'un membre d'un Conseil de fondation ou du comité d'une association puisse, simultanément à sa fonction, être engagé à titre onéreux sur la base d'un contrat de mandat ou de travail par l'institution. Selon la CSI, cette éventualité n'est toutefois admissible que pour autant que ce membre n'assume pas simultanément des fonctions au sein de la direction administrative de l'institution et il convient en outre de s'assurer que le contrat aura bien été attribué dans l'intérêt de l'institution et non dudit membre (Indications pratiques CSI 2008 chiffre 10.IV). Cela étant, selon PFISTER (p. 243 n. 956), la participation d'une personne salariée dans les organes dirigeants de la Fondation, le cas échéant sans disposer de voix décisionnelle, devrait être admise selon les circonstances du cas concret.

2.6.2. Pour accorder l'exonération, il faut donc toujours exiger que la personne morale ne poursuive pas ses propres intérêts ou ceux de ses membres. Ce but désintéressé fait notamment défaut en cas de poursuite d'un but lucratif (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b).

Il y a but lucratif lorsqu'une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique.

Toute activité lucrative ne conduit cependant pas au refus de l'exonération d'impôt, pour autant que cette activité ne constitue pas le but final de l'institution. Elle peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (Archives 19 p. 328). Suivant les circonstances, l'exercice d'une activité lucrative est même indispensable pour atteindre le but d'intérêt général: par exemple, une maison d'éducation peut avoir besoin d'une exploitation agricole et d'un atelier d'apprentissage. L'activité lucrative qui reste subsidiaire par rapport à l'activité altruiste n'exclut pas une exonération fondée sur l'utilité publique (Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b).

Lorsqu'une personne morale exerçant une activité commerciale au service d'un but de pure utilité publique se trouve sur le marché en situation de concurrence avec d'autres agents économiques, l'exonération doit respecter le principe de la neutralité concurrentielle ou de l'égalité de traitement des concurrents. De manière générale, ce principe interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin (ATF [121 I 279](#) consid. 4a et les références). En matière fiscale, ce principe veut que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable (voir art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, Cst., RS 101), afin d'éviter des distorsions de la concurrence. Il faut ainsi qu'au plan fiscal la personne morale intervenant sur le marché soit placée sur la même base concurrentielle que les autres agents économiques (arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b et les références citées). Le fait d'exonérer une personne morale qui exploite une entreprise commerciale constituant un moyen nécessaire à la poursuite de son but de pure utilité publique ne contrevient pas à ce principe - auquel le Tribunal fédéral accorde d'ailleurs une grande importance. En effet, dans ce cas, la poursuite du but de pure utilité publique prime les intérêts économiques, la recherche d'un bénéfice, ce qui empêche partiellement ou totalement la personne morale d'être compétitive, notamment au niveau de l'offre (production de biens ou fourniture de services). On ne saurait dès lors dire qu'elle se trouve dans une situation de concurrence par rapport aux autres agents économiques (REICH, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, in Archives 58 p. 465 ss, 489 s.) De plus, exiger une neutralité concurrentielle absolue reviendrait à refuser le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes morales d'utilité publique, à l'exception des monopoles de l'état (arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b et 5).

2.6.3. Enfin, le but désintéressé n'est pas non plus rempli par les associations de loisirs et les institutions d'assistance mutuelle (voir Circulaire AFC n° 12 chiffre 3b). Ces dernières comprennent notamment les organisations économiques ou professionnelles qui doivent promouvoir les intérêts d'une branche économique ou d'un groupe professionnel. Il en va de même des institutions d'entraide ou d'assistance mutuelle, telles que les assurances, les coopératives d'habitation ou de cautionnement, les Fondations de famille, car elles servent en premier lieu les intérêts de leurs membres (voir arrêt TA FR 4F 01 103 du 16 mai 2003 consid. 3b).

3.

3.1. En l'espèce, en ce qui concerne les conditions générales d'exonération, il n'est pas contesté que la recourante est une personne morale et qu'elle remplit aussi les conditions que sont l'irrévocabilité et l'effectivité de l'affectation des fonds.

L'autorité intimée a considéré que l'activité de la Fondation, bien qu'elle soit indéniablement digne d'intérêt, ne pouvait pas être considérée comme étant une activité entièrement désintéressée ou relevant du bien commun.

3.2.

3.2.1. S'agissant de la condition de l'intérêt général, elle a relevé ce qui suit : *"Selon la circulaire AFC, pt 3a, peut notamment être considéré comme d'intérêt général le domaine de la protection des animaux. La législation en la matière vise la protection de l'intégrité, de la dignité et du bien-être des animaux, ceci dans le but de leur éviter des souffrances. L'abattage d'animaux est réglementé dans ce même but. Ainsi, bien qu'il s'agisse d'une question éthique délicate, le SCC est d'avis, sur la base de la législation actuelle, que tant qu'il ne résulte ni souffrance physique aux chevaux, ni souffrance morale aux propriétaires financièrement contraints d'abandonner leur cheval, la collectivité publique ne doit pas intervenir dans le choix de maintenir ou non un cheval en vie dont le propriétaire souhaite se séparer"*.

De son côté, la recourante estime qu'il y a lieu d'analyser la décision contestée à la lumière de l'art. 641a al. 1 du code civil (RS 210) selon lequel les animaux ne sont pas des choses, ainsi que des notions de dignité et de bien-être des animaux définies à l'art. 3 de la loi du 16 décembre 2005 sur la protection des animaux (RS 455; LPA), et de la distinction des deux catégories animales : animaux de rente et animaux de compagnie définis à l'art. 2 al. 2 l'ordonnance du 23 avril 2008 sur la protection des animaux (RS 455.1; OPAN). Elle est d'avis que par l'acquisition des chevaux, elle vise exclusivement à en faire des animaux de compagnie auxquels on assure une retraite bien méritée en appliquant, d'une manière directe, les principes définis par la législation sur la protection, et la dignité de ces animaux de compagnie n'est nullement respectée s'ils sont mis à mort par le simple souci de leur propriétaire.

3.2.2. En l'espèce, si l'on peut admettre avec la recourante que le fait d'accorder des soins à des chevaux âgés et blessés est de nature à leur assurer bien-être et dignité, cela ne signifie pas encore que cette activité corresponde à un but d'intérêt général. Pour trancher la question de savoir si cette activité sert le bien commun et mérite d'être favorisée par la collectivité, il convient, dans un premier temps, de se référer aux principes prévus dans la Constitution (RS 101; Cst. féd.) et la législation en matière de protection animale.

Fondée notamment sur l'art. 80 al. 1 et 2 Cst. féd. qui postule que la Confédération légifère dans les domaines notamment de la garde, du traitement, et de l'abattage des animaux, la LPA vise la dignité et le bien-être de l'animal (art. 1). L'art. 3 LPA précise que l'on entend par dignité *"la valeur propre de l'animal, qui doit être respectée par les personnes qui s'en occupent; il y a atteinte à la dignité de l'animal lorsque la contrainte qui lui est imposée ne peut être justifiée par des intérêts prépondérants; il y a contrainte notamment lorsque des douleurs, des maux ou des dommages sont causés à l'animal, lorsqu'il est mis dans un état d'anxiété ou avili, lorsqu'on lui fait subir des interventions modifiant profondément son phénotype ou ses capacités, ou encore lorsqu'il est instrumentalisé de manière excessive"* (let. a). Quant au bien-être des animaux, il est *"notamment réalisé : 1. lorsque leur détention et leur alimentation sont telles que leurs fonctions corporelles et leur comportement ne sont pas perturbés et que leur capacité d'adaptation n'est pas sollicitée de manière excessive, 2. lorsqu'ils ont la possibilité de se comporter conformément à leur espèce dans les limites de leur capacité d'adaptation biologique, 3. lorsqu'ils sont cliniquement sains, 4. lorsque les douleurs, les maux, les dommages et l'anxiété leur sont épargnés"* (art. 3 let. b). Si la

LPA protège la dignité et le bien-être de l'animal, elle ne protège pas sa vie. Le Message du 9 décembre 2002 concernant la révision de la LPA précise à cet égard que la mise à mort d'animaux à l'abattoir, par exemple, reste autorisée, si les conditions cadres du droit sur la protection des animaux sont respectées. La dignité de l'animal ne peut être concrétisée aujourd'hui de manière plus précise. Tant qu'elle englobe les autres notions dites biologiques à protéger (absence de douleurs, de maux, de dommages et d'anxiété [voir définition du bien-être animal à son ch. 4]), son application ne pose pas problème. Mais dès qu'elle touche le domaine purement éthique, il faut décider au cas par cas, après une pesée des intérêts, si la dignité est respectée (FF 2003 595, 613).

Il ressort de ce qui précède que le législateur suisse - chargé d'exprimer dans la loi la volonté de la population - n'englobe pas la protection de la vie des animaux dans la protection de leur dignité et de leur bien-être. Quand bien même elle répond à un souci éthique, la prise en charge de chevaux âgés et/ou blessés souvent destinés à être euthanasiés, afin qu'ils puissent poursuivre une *"retraite paisible pour la fin de leur jours"* selon la réclamation du 1^{er} novembre 2016, et donc vivre plus longtemps, va ainsi au-delà du cadre de la protection des animaux adoptée en droit suisse. En n'englobant pas la protection de la vie animale dans les définitions de dignité et de bien-être animal, le législateur n'a pas cherché à encourager le maintien en vie de chevaux tels que ceux pris en charge par la recourante. Et cela correspond aux conceptions encore largement partagées au sein de la société suisse. L'euthanasie des animaux de compagnie que peuvent constituer les chevaux âgés et/ou blessés visés par l'activité de la recourante, demeurent admis par une part importante de la population malgré l'évolution des sensibilités concernant le bien-être animal. C'est pourquoi, il convient de retenir que le but poursuivi par la recourante n'apparaît pas comme devant être favorisé selon les conceptions encore généralement partagées au sein de la population.

On notera encore que les propriétaires financièrement contraints d'abandonner leur cheval pour lequel ils ne trouvent aucun acquéreur, subissent certes une souffrance morale que la possibilité de leur offrir une retraite paisible plutôt que de devoir procéder à leur euthanasie peut effectivement soulager. L'intérêt de pouvoir faire appel aux services tels ceux proposés par la requérante reste néanmoins un intérêt particulier de quelques personnes et non un intérêt général revendiqué par la majorité ou une grande partie de la population.

Au vu de ce qui précède, c'est donc à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'il ne s'agissait pas d'un but d'intérêt général, ce qui suffirait déjà à justifier le refus de l'exonération requise.

3.3. L'autorité intimée a toutefois également fondé son refus d'exonérer la recourante pour le motif que l'exonération de cette activité pourrait créer une distorsion de concurrence non admise en matière d'exonération fiscale dans le domaine des homes pour chevaux ne bénéficiant pas de l'exonération fiscale, car les propriétaires seraient alors tentés de se pencher vers une structure non payante, comme celle de la recourante. Elle a également constaté que l'un des membres du Conseil de fondation est simultanément salarié de l'association, alors que la notion d'utilité publique exige que les membres du Conseil de fondation œuvrent de manière désintéressée.

Dans son mémoire, la recourante relève quant à elle, que la situation de la personne à la fois membre du Conseil de fondation et salariée était en passe d'être totalement modifiée pour échapper à cette critique. Quant au risque de distorsion de concurrence qui pourrait résulter de l'exonération, elle relève que dans la mesure où la décision dont est recours est fondée sur une circulaire de l'Administration fédérale des contributions, l'on doit attendre une application

coordonnée de la loi et de la réglementation pour éviter une telle distorsion de concurrence. Elle souligne que d'autres Fondations poursuivant des buts similaires sont exonérées dans les cantons de Genève et de Berne où il a été admis que les conditions cumulatives posées par l'Administration fédérale des contributions étaient réunies.

En l'occurrence, l'on ne saurait considérer que la condition du désintéressement n'est pas réalisée au motif que l'un des membres fondateurs était aussi l'un des salariés de la recourante. Dès lors qu'il n'en est plus membre comme cela ressort de l'inscription au registre du commerce, la question d'un éventuel conflit d'intérêt ne se pose plus. Il en va de même de la condition générale de l'exclusivité qui est réalisée dès lors que l'activité ne s'exerce plus simultanément dans l'intérêt de l'un de ses membres.

S'agissant de l'application uniforme du droit fédéral censé éviter une éventuelle distorsion de concurrence, l'on relèvera tout d'abord que l'autorité intimée n'est pas liée par les décisions d'autres cantons. D'autre part, dans la mesure où la notion d'intérêt général n'est pas simple à définir dès lors qu'elle exige une appréciation objective qui s'accompagne aussi d'éléments subjectifs susceptibles de varier dans le temps et suivant les spécificités locales ou régionales, le Tribunal fédéral reconnaît une certaine latitude de jugement aux autorités fiscales cantonales (PFISTER, p. 240 n. 946). Si les [Indications pratiques CSI 2008](#) - elles-mêmes basées sur la [Circulaire AFC n° 12](#) - sont destinées à contribuer, dans les cantons, à une application uniforme des bases légales en la matière, elles précisent néanmoins qu'il appartient toujours aux cantons de les traduire dans la pratique et de prendre des décisions au cas par cas. Par conséquent, l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée de ne pas avoir réservé le même traitement fiscal à la recourante que celui réservé à des personnes morales poursuivant des buts analogues dans d'autres cantons.

4.

4.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF [150.12](#); Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-.

Impôt cantonal (604 2018 10)

5.

5.1. Concernant l'impôt cantonal, la réglementation sur l'exonération des personnes morales est contenue à l'art. 97 LICD. Etant du droit harmonisé (voir art. 23 LHID), l'art. 97 let. g LICD a une teneur similaire à celle de l'art. 56 let. g LIFD et prévoit en particulier lui aussi que sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.

5.2. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 et 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé.

C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a refusé d'exonérer la recourante des impôts cantonaux sur le revenu et le capital.

6.

6.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

6.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument de CHF 400.-.

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2018 9)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.

Impôt cantonal (604 2018 10)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.

Notification

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 des montants des frais de procédure 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 21 décembre 2018/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteuse :