



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2025 28

## **Arrêt du 4 mars 2026**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président : Marc Sugnaux  
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener  
Greffière-rapporteure : Natassia Bangerter

#### **Parties**

**FONDATION A. \_\_\_\_\_, recourante,**

contre

**COMMUNE DE B. \_\_\_\_\_, autorité intimée**

#### **Objet**

Contribution immobilière – exonération fiscale – fondation poursuivant un but culturel

Recours du 7 mars 2025 contre la décision sur réclamation du 6 février 2025 relative aux contributions immobilières des périodes fiscales 2019 à 2024

## considérant en fait

A. La recourante, Fondation A.\_\_\_\_\_, est une fondation ecclésiastique de l'Eglise catholique-romaine, dont le siège est sis à B.\_\_\_\_\_, conformément aux articles 1 et 3 des statuts signés par les fondateurs en octobre 2002.

Il découle également de l'article 2 desdits statuts que son but est de « mettre à disposition de l'Ordinaire du diocèse de C.\_\_\_\_\_, des moyens financiers lui permettant d'accomplir des œuvres ecclésiastiques et de diaconie aux fins de remplir son ministère épiscopal, avec une attention particulière pour les besoins des prêtres, diacres et séminaristes diocésains. La Fondation ne poursuit aucun but lucratif ».

La fondation bénéficie d'une exonération fiscale des impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le capital et le bénéfice affectés exclusivement et irrévocablement au but culturel qu'elle poursuit en Suisse, conformément à une décision du Service cantonal des contributions datée du 12 juin 2003. Selon ladite décision, la fondation reste imposée sur tous les éléments de bénéfices qui ne sont pas directement ou indirectement affectés à son but culturel en Suisse ou qui sont thésaurisés; l'étendue de cette exonération, totale ou partielle, s'apprécie chaque année en fonction de l'état des comptes communiqué par la fondation au moyen de la déclaration fiscale y relative.

La fondation est propriétaire de l'immeuble n° ddd (parcelle) sur lequel sont érigés cinq bâtiments sis à E.\_\_\_\_\_ n°s fff (remise), ggg et hhh (bâtiments scolaires), iii (foyer), jjj (halle de sport), à K.\_\_\_\_\_, dans la commune de B.\_\_\_\_\_, conformément aux informations disponibles sur le site du registre foncier du canton de Fribourg ([keycloak.fr.ch/rfpublic](http://keycloak.fr.ch/rfpublic), consulté à la date de l'arrêt).

B. Le 25 avril 2019, la commune de B.\_\_\_\_\_, a adressé à la fondation la facture relative à la contribution immobilière pour la période fiscale 2019, en lien avec ces cinq bâtiments.

Le 25 mai 2019, la fondation a formé réclamation à l'encontre de cette facture, en concluant en substance à être exonérée de cet impôt.

A la suite de cette réclamation, de mai 2020 à mars 2021, plusieurs échanges se sont succédé entre la commune de B.\_\_\_\_\_ et la fondation, dans le cadre de l'instruction du dossier par la commune de B.\_\_\_\_\_ et afin de clarifier certains faits, notamment la composition des bâtiments ainsi que les contrats de location et la valeur d'assurance totale de ces bâtiments (voir dossier administratif, pièce 5).

Entre-temps, le 8 décembre 2020, la commune de B.\_\_\_\_\_ a adressé à la fondation une facture rectifiée relative à la contribution immobilière pour la période fiscale 2019 (dossier administratif, pièce 1), ainsi qu'une facture relative à la contribution immobilière pour la période fiscale 2020. Cette dernière a elle-même été rectifiée par facture du 23 mars 2021 (dossier administratif, pièce 7).

Les factures relatives aux contributions immobilières des périodes suivantes, soit 2021 à 2024, ont été notifiées à la fondation respectivement le 23 avril 2021, le 25 avril 2022, le 26 avril 2023 et le 25 avril 2024 (dossier administratif, pièce 3 et 7).

Le 28 mai 2024, la fondation a formé réclamation à l'encontre de la facture relative à la contribution immobilière de la période fiscale 2024, en réitérant sa demande d'exonération pour les bâtiments

précités. Elle alléguait que ces derniers étaient affectés à son but et qu'ils ne généraient aucun rendement depuis plusieurs années.

C. Par décision sur réclamation du 6 février 2025, se référant aux « réclamations du 25 mai 2019 et 28 mai 2024 à l'encontre des contributions immobilières 2019 à 2024 [...] », la commune de B. \_\_\_\_\_ a rejeté les réclamations.

En substance, elle a constaté que les bâtiments sis à E. \_\_\_\_\_ n<sup>os</sup> fff, ggg, hhh, iii et jjj étaient loués à l'association L. \_\_\_\_\_ (ci-après: l'association), l'unique locataire depuis que la congrégation M. \_\_\_\_\_ a quitté les lieux en juin 2021. Elle a ainsi rappelé que l'affectation du bâtiment pour lequel l'exonération de la contribution immobilière était demandée devait être conforme au but de la fondation, en d'autres termes, que cette affectation devait être en lien avec le diocèse et permettre d'accomplir des œuvres ecclésiales et de diaconie. Compte tenu de l'activité de l'association, elle a constaté l'absence d'un tel lien. Elle est arrivée au même résultat s'agissant de l'affectation des locaux mis à disposition de la congrégation jusqu'en juin 2021. Partant, elle a conclu que les bâtiments n'étaient pas affectés au but de la fondation et que celle-ci devait être assujettie à la contribution immobilière pour les cinq bâtiments en question.

D. Le 7 mars 2025, la fondation interjette recours contre ladite décision, en concluant à ce qu'elle soit annulée et les bâtiments concernés soient « exemptés » de la contribution immobilière dès la période fiscale 2019, subsidiairement, à ce que la cause soit renvoyée à la commune de B. \_\_\_\_\_ pour que soit établie « une contribution immobilière partielle ou dès 2025 ».

A l'appui de son recours, la fondation expose quelle est l'activité de l'association en ces mots: « l'association propose à des étudiants ou à de jeunes professionnels une année de réflexion et de formation de la personne, un temps en retrait du bachotage et de la concurrence, pour qu'ils pensent à l'essentiel et viennent à la vie active d'une manière active vraiment, c'est-à-dire selon un agir qui fasse droit à la dignité des personnes et porte avec lui la joie d'une espérance. Cette formation se base sur quatre piliers, soit la vie intellectuelle et académique, la vie fraternelle, la vie spirituelle et la formation artistique ».

La fondation soutient ainsi que l'association est liée au diocèse de C. \_\_\_\_\_, car elle est une œuvre ecclésiale et qu'elle suit de ce fait les buts de la fondation de manière directe. Elle précise que cette association louait déjà les locaux avant que soit transférée la propriété des cinq bâtiments à la fondation en 2018 et que le bail a été reconduit en raison des buts de l'association, alignés à ceux de la fondation.

Elle rappelle que le but de la fondation est « de mettre à disposition de l'Ordinaire du diocèse de C. \_\_\_\_\_ des moyens financiers lui permettant d'accomplir des œuvres ecclésiales ou de diaconie aux fins de remplir son ministère épiscopal [...] » et précise, à cet égard, ce qu'il faut entendre par moyens financiers. Selon elle, il s'agirait de subsides et de dons mais aussi la mise à disposition d'outils, d'immeubles ou d'autres biens qui aident l'Ordinaire dans son ministère. Ainsi, selon la fondation, la mise à disposition de ses locaux à des conditions avantageuses et « confirmé » par la commune de B. \_\_\_\_\_ serait un moyen financier, permettant des œuvres ecclésiales.

La fondation conteste le fait que le ministère épiscopal se limiterait au diocèse de l'évêque dans une vision paroissiale, selon la décision prise par la commune de B. \_\_\_\_\_, et que la vie catholique serait au contraire bien plus large et riche. Les liens entre l'association et la fondation seraient, au surplus, étroits, notamment parce qu'un prêtre diocésain est présent au sein de l'association, que

Mgr N. \_\_\_\_\_ y a enseigné de nombreuses années, que l'Eglise catholique est citée par les documents de l'association, que les étudiants de l'Université de B. \_\_\_\_\_ font vivre la foi dans la Cité et qu'ils sont bénévoles dans les paroisses de la ville et, enfin, que cette association est mentionnée sur le site de la fondation.

La fondation conclut qu'il ne fait aucun doute qu'une authentique communauté catholique par la vie de prière, par la piété et par la formation catholique aide l'évêque diocésain dans son ministère, la foi catholique étant une foi communautaire qui ne saurait être réduite à la seule Eglise particulière du diocèse.

L'avance de frais de CHF 1'000.- a été versée dans le délai fixé par ordonnance du 11 mars 2025.

E. Dans ses observations du 6 juin 2025, la commune de B. \_\_\_\_\_, conclut au rejet du recours. En substance, elle constate que la fondation considère pouvoir être exonérée de la contribution immobilière en se référant à l'exonération dont elle bénéficie au niveau des impôts directs et au fait que les bâtiments concernés seraient affectés à son but statutaire. Or, selon les informations en sa possession, notamment celles disponibles auprès du registre du commerce, le but de l'association est « de gérer et de diriger les activités de l'institut et pour ce faire, elle doit respecter l'esprit et la finalité de l'institut qui entend contribuer avec toutes les femmes et hommes de bonne volonté, chrétiens, croyants d'autres religions ou non croyants, à une approche intégrale de la personne qui fasse droit à sa dignité [...] ». L'association n'est ainsi pas liée au diocèse de C. \_\_\_\_\_ et, malgré le lien avec la religion et les échanges existant entre eux, les éléments invoqués par la fondation ne permettent pas de démontrer à satisfaction que les bâtiments occupés par l'association sont affectés conformément au but de la fondation, à savoir « la mise à disposition de moyens financiers lui permettant d'accomplir des œuvres ecclésiales et de diaconies aux fins de remplir son ministère épiscopal ».

Le 10 mars 2025, la fondation confirme les conclusions prises dans son recours et, au titre de contre-observations, elle remet des captures d'écran du site de l'association afin de préciser ses buts et de confirmer le lien indéniable avec le diocèse de C. \_\_\_\_\_ et les aspects épiscopaux communs.

Par courrier du 23 juillet 2025, la commune de B. \_\_\_\_\_ informe ne pas avoir d'ultimes remarques à formuler et précise que, selon elle, les contre-observations déposées par la fondation n'amèneraient aucun élément nouveau. Elle renvoie intégralement à ses observations du 6 juin 2025.

Aucun autre échange d'écritures n'est intervenu.

## **en droit**

### **1. Procédure**

1.1. En application de l'art. 42 al. 1 et 2 de la loi fribourgeoise du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1), les taxations ou les bordereaux d'impôts spéciaux sont susceptibles d'être contestés en interjetant une réclamation auprès de l'autorité communale, et la décision sur réclamation de l'autorité communale est sujette à recours directement au Tribunal cantonal. L'art. 42 al. 3 LICO prévoit que la procédure est régie par les dispositions de la loi du 6 juin 2000 sur les

impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit et, pour le surplus, par le code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Déposé le 7 mars 2025 contre une décision sur réclamation datée du 6 février 2025, rendue par la commune de B. \_\_\_\_\_, le recours a été interjeté dans le délai et les formes légales auprès de l'autorité compétente. L'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable en la forme.

1.2. La décision sur réclamation du 6 février 2025 mentionne expressément l'ensemble des factures émises pour les années 2019 à 2025. Elle précise que les réclamations du 25 mai 2019 et du 28 mai 2024 porteraient sur l'ensemble de ces factures.

Or, selon les pièces figurant au dossier administratif produit par l'autorité intimée, seules les factures relatives aux contributions immobilières pour les années 2019 et 2024 ont été contestées par une réclamation déposée en temps utile par la recourante. Dans ces conditions, il apparaît plutôt que la décision attaquée ne peut avoir pour objet que les contributions immobilières pour les années 2019 et 2024.

Vu le sort du recours, cette question peut toutefois être laissée ouverte.

1.3. Il peut encore être relevé que, même si la recourante a présenté ses réclamations comme des demandes d'exonération, la décision sur réclamation du 6 février 2025 ne peut avoir pour objet que les contributions immobilières facturées pour les années en question (voir ci-dessous consid. 3).

## 2. *Règles générales régissant la contribution immobilière*

L'impôt foncier est un impôt spécial sur la fortune qui répond à des règles différentes selon les cantons, voire les communes. En tant qu'impôt réel, il ne tient pas compte de la capacité économique du contribuable. Aucune déduction des dettes n'est donc effectuée et l'impôt foncier est soumis à ses propres règles. La perception de cet impôt est certes justifiée par les prestations que les communes fournissent dans l'intérêt des propriétaires fonciers. Cette justification objective ne change toutefois rien à sa nature juridique d'impôt proprement dit car, contrairement aux taxes causales, il ne dépend pas d'une contrepartie directement imputable à la collectivité publique (cf. FZR 1999 169 E. 2a).

Dans le canton de Fribourg, cet impôt est connu sous le terme de contribution immobilière et est régi par l'art. 13 al. 1 LICo. Cette disposition prévoit que les communes peuvent prélever une contribution sur les immeubles sis sur leur territoire, à un taux proportionnel unique et sans défalcation de dette, sur la base de leur valeur fiscale. Le taux ne peut dépasser 3 ‰ (al. 2). La contribution immobilière est due par le propriétaire ou l'usufruitier inscrit au registre foncier le 1<sup>er</sup> janvier de la période fiscale. Elle est calculée sur la valeur fiscale fixée au 31 décembre de l'année civile précédant la période fiscale (al. 3).

## 3. *Règles régissant l'exonération fiscale des personnes morales à but culturel*

3.1. Conformément à l'art. 97 al. 1 let. h LICD (art. 23 al. 1 let. g de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 56 let. h de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]), sont notamment exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital, les personnes morales qui visent

des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts.

L'art. 2 al. 1 LICO précise que l'exonération de l'impôt cantonal entraîne l'exonération de l'impôt communal, sous réserve notamment de l'art. 2 al. 5 LICO qui prévoit que les personnes morales poursuivant des buts culturels sont assujetties à la contribution immobilière pour leurs immeubles non affectés à leur but.

3.2. Il résulte des règles qui précèdent que dans la mesure où elle est exonérée de l'impôt cantonal, une personne morale est également exonérée de l'impôt communal, à l'exception de la contribution immobilière qui reste due pour les immeubles qui ne sont pas affectés à son but. Le système légal ne laisse donc pas place à une décision indépendante qui serait rendue par la commune de situation des immeubles concernés et ne porterait que sur l'exonération de la contribution immobilière.

Cela étant, il n'en demeure pas moins que lorsqu'une commune envisage de facturer la contribution immobilière relative à un immeuble appartenant à une personne morale à but culturel qui est exonérée de l'impôt cantonal à ce titre, elle doit vérifier si l'immeuble en question est lui-même affecté au but culturel poursuivi par sa propriétaire. Si tel est le cas, celle-ci est exonérée de la contribution immobilière. Dans l'hypothèse contraire, la contribution immobilière est due.

Il convient dès lors de rappeler ce que recouvre la notion de but culturel.

3.3. L'Administration fédérale des contributions (AFC) définit ce qu'est un but culturel et ses contours et fixe les critères permettant d'envisager une exonération fiscale, en raison de la poursuite de ce but précisément, dans sa circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 concernant l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56 let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56 let. h LIFD) (circulaire n° 12 de l'AFC).

La Conférence suisse des impôts (CSI) précise certains aspects de ce but culturel, en se rapportant à cette circulaire n° 12 de l'AFC, dans les informations pratiques établies à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008 (modifiées le 3 novembre 2023) concernant l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels (informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale).

Il en ressort ce qui suit.

Le législateur a voulu faciliter l'exercice de la liberté de conscience et de croyance garantie par la Constitution fédérale avec l'exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels. Le mot "culte" est issu du latin *cultus*, qui signifie "dévotion" au sens d'une activité religieuse. Par conséquent, l'exercice d'un culte présuppose l'appartenance à une religion. Le mot *religio*, issu du latin, signifiait l'accomplissement de devoirs par rapport à des puissances d'en haut reconnues par l'Etat. Dans notre langage actuel, la religion est comprise comme une doctrine de l'au-delà. Les autres communautés religieuses, qui ne font partie ni des églises nationales, ni des églises reconnues de droit public, sont soumises, quant à leur forme juridique, au droit privé. Ces communautés de croyance ne peuvent requérir l'exonération que sous l'angle de l'article 56 let. h LIFD ou l'article 23 al. 1 let. g LHID (cf. informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale).

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 des actes exercés par conviction religieuse à l'intérieur d'une organisation corporative, sous la forme de services religieux ou d'actes similaires aux services religieux. Le terme "service religieux" peut donc être désigné comme exercice de religion lié à des formes d'exécution préétablies. Un service religieux comprend la relation avec la divinité en paroles et en actions (particulièrement la prière et le sacrifice), en général dans des formes rigides générées par l'usage ou leur établissement conscient par une communauté religieuse. Dans l'activité culturelle, les demandes religieuses et spirituelles sont plus ou moins étroitement liées par des formes génératrices de sens (symboles) ou des actions. 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 (cf. informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale).

Une personne morale 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. Seules les personnes morales qui se consacrent à une croyance importante au niveau national ont droit à l'exonération d'impôts. 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. La poursuite de tels buts entraîne la levée de l'exonération. Par exemple, l'exploitation d'une agence de voyage pour la visite des lieux saints n'est pas conciliable avec une exonération. Les personnes morales qui poursuivent des buts semblables aux buts culturels ne remplissent pas des buts culturels. Ces personnes remplissent certaines tâches économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux et, en conséquence, ne bénéficient pas de l'exonération fiscale selon l'art. 56 let. h LIFD (cf. circulaire n° 12 de l'AFC).

Au contraire d'une religion, un but tendant à une vision particulière du monde, à une philosophie ou à un idéal ne fait référence qu'à l'existant en deçà du monde. La dévotion religieuse à une puissance supérieure, élevée au sens étroit au-dessus des sphères, fait défaut. Par exemple, un but de philosophie de vie s'épuise plutôt dans la conversion à une théorie perceptive de l'être. La différence essentielle par rapport à une religion est l'absence de référence à une puissance divine. L'élément du destin divin fait défaut aux doctrines de philosophie de vie. Une religion ne s'épuise ni dans la reconnaissance d'exigences morales ou de bonnes mœurs, ni dans le recueillement de valeurs esthétiques. La confession, voire l'intensité de poursuite de sagesse philosophiques ne pare pas au manque de références à l'au-delà (aux puissances divines). Par conséquent, l'exonération, en application des articles 56 let. h LIFD ainsi que 23 al. 1 let. g LHID, doit par principe être refusée aux personnes morales qui remplissent, sur une base religieuse, des tâches de vision particulière du monde, de philosophie, d'idéal, d'économie ou d'une profession (cf. informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale et les références citées).

La jurisprudence sélectionnée et présentée dans les informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale met en lumière les cas dans lesquels il a été constaté l'absence de buts culturels. C'est le cas d'une association qui poursuit de manière prédominante des buts caritatifs et missionnaires qui ne peut toutefois pas être qualifiée de communauté religieuse à but culturel, malgré son arrière-plan religieux. Il en est de même s'agissant de l'exploitation d'une école (protestante) publique par une corporation scolaire protestante ainsi que l'instruction religieuse d'une corporation scolaire. C'est également le cas d'une association qui pratique, à côté de l'exploitation d'une école biblique, la location d'infrastructures de conférences et de réunions (y compris nourriture et logis)

ainsi que l'entretien d'un homme médicalisé pour personnes âgées. Les buts d'activité lucrative clairement identifiés dans ce dernier cas empêchent une exonération pour buts culturels et une exonération partielle ne peut être prononcée dans le cas d'espèce en raison de l'absence d'une séparation entre la partie exonérable et celle qui ne pourrait pas l'être. Malgré le lien évident avec la religion, ces trois entités n'ont pas pu obtenir d'exonération fiscale, en tout cas sous l'angle du but culturel (cf. informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale et les références citées).

#### 4. *Objet du litige*

Il ressort du dossier que, à compter de 2018, la fondation est devenue propriétaire des bâtiments sis à E. \_\_\_\_\_ n<sup>os</sup> fff, ggg, hhh, iii et jjj. La question de son assujettissement à la contribution immobilière s'est ainsi posée à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année fiscale 2019.

L'association était déjà locataire desdits bâtiments avant que la fondation en devienne propriétaire et cette dernière a décidé de reconduire le bail en faveur de l'association. Le loyer que paie l'association à la fondation permet de couvrir une partie des charges d'exploitation, d'entretien, d'assurance et d'administration des bâtiments, le reste des frais étant supporté par la fondation. A noter que ce loyer a été réduit lorsque l'association a pris à sa charge l'entretien complet ainsi que les éventuelles réparations du bâtiment. Une partie de ces bâtiments ont également été mis, durant un certain temps, à la disposition de la congrégation M. \_\_\_\_\_, à titre gratuit.

Le litige porte ainsi sur la question de savoir si le fait de mettre à disposition des bâtiments (immeuble n<sup>o</sup> ddd), dont la fondation est propriétaire, à titre onéreux ou à titre gratuit, à une entité dont le but serait « aligné » au sien, permet de considérer que ces bâtiments sont affectés au but culturel qu'elle poursuit.

#### 5. *Discussion*

5.1. La recourante allègue à l'appui de son recours que par « moyens financiers permettant d'accomplir des œuvres ecclésiales et de diaconie », au sens de l'article 2 de ses statuts (cf. *supra* en fait, consid. A), il faut entendre des subsides, des dons, mais aussi la mise à disposition d'outils, d'immeubles ou autres biens qui aident l'Ordinaire du diocèse dans son ministère. Elle en déduit que la mise à disposition de bâtiments à des conditions avantageuses, ce qui serait d'ailleurs confirmé par la commune de B. \_\_\_\_\_ pour les bâtiments en cause, est un moyen financier, permettant des œuvres ecclésiales.

Contrairement à l'affirmation de la recourante, par moyens financiers, il y a plutôt lieu d'entendre des ressources monétaires qui seraient mises à la disposition des bénéficiaires prioritaires visés par les statuts, à savoir les prêtres, diacres et séminaristes diocésains, par le biais des organes du diocèse. Ce dernier point ressort spécifiquement de l'article 2 des statuts de la recourante, à teneur duquel son but doit être compris comme étant le fait de mettre à disposition du Détenteur du pouvoir administratif ordinaire (l'Ordinaire), c'est-à-dire l'évêque diocésain et, par délégation, les vicaires généraux et épiscopaux, des ressources monétaires lui permettant d'accomplir des œuvres ecclésiales et de diaconie aux fins de remplir son ministère épiscopal. Une lecture attentive de ce but - en consultant en parallèle le glossaire mis à disposition sur le site internet du diocèse de C. \_\_\_\_\_ - permet de bien comprendre chaque terme utilisé et l'interprétation qui doit en être faite (O. \_\_\_\_\_, consulté à la date de l'arrêt).

Il en résulte que le but de la fondation doit être compris comme celui de donner des moyens à l'Ordinaire pour que lui-même ensuite puisse accomplir des œuvres, et non que la fondation elle-

même mette des moyens à disposition de personnes en particulier, voire à disposition de personnes morales distinctes du diocèse.

Sous cet angle, la location d'un bâtiment à des conditions avantageuses à une association, même si elle poursuit des buts louables, n'apparaît pas conforme au but culturel statutaire de la fondation.

5.2 L'argument portant sur le fait que la fondation ne tire aucun rendement des locations, nuancé dans le recours en mentionnant que la mise à disposition des bâtiments l'est à des conditions avantageuses, ne change rien à ce qui précède. En effet, dans l'hypothèse où des rendements permettraient à la recourante de réaliser un bénéfice, cette situation devrait être examinée sous l'angle de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Concrètement, il s'agirait de déterminer si ce bénéfice pourrait être exonéré, tenant compte du fait que l'exonération ne porte pas sur les éléments de bénéfice qui ne sont pas directement ou indirectement affectés au but culturel en Suisse, ni à ceux qui sont thésaurisés, comme cela est expressément précisé dans la décision du Service cantonal des contributions du 12 juin 2003 (cf. *supra* en fait, consid. A). L'éventuelle réalisation de bénéfices tirés de la location des bâtiments reste ainsi sans incidence sur la question de la perception ou de l'exonération de la contribution immobilière.

5.3. L'argument portant sur le fait que le but de l'association est aligné à celui de la fondation n'est pas non plus pertinent. Le fait que les bâtiments soient mis à disposition de l'association dont le but serait aligné à celui de la fondation ne permet en effet pas de considérer qu'elle se substituerait à la fondation et poursuivrait ainsi les buts culturels propres de cette dernière.

Au surplus, si l'on retient le raisonnement de la recourante et que l'on suppose que la mise à disposition des bâtiments à l'association permettrait leur affectation directe au but culturel de la fondation, du fait de l'alignement des deux buts, il resterait néanmoins nécessaire que l'association poursuive elle-même un but non lucratif, culturel, et qu'elle bénéficie expressément d'une exonération.

A cet égard, on rappellera que les organisations culturelles ne peuvent poursuivre des buts lucratifs si elles veulent bénéficier de l'exonération d'impôt. Or, l'association semble poursuivre un tel but lucratif, si l'on s'en tient aux seuls frais de scolarité (CHF 6'000.- pour un an, sans les autres frais annexes) mentionnés de manière explicite sur son site internet (P. \_\_\_\_\_, consulté à la date de l'arrêt).

De plus, conformément aux informations disponibles auprès du registre du commerce ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch), consulté à la date de l'arrêt), il existe à côté de l'association, la fondation « Q. \_\_\_\_\_ » qui a pour but de mettre à disposition de cette association les moyens financiers nécessaires à la création de l'Institut du même nom, à son essor à son fonctionnement administratif et à la gestion scientifique. Cette dernière fondation bénéficie d'une exonération fiscale, selon la liste publiée par le Service cantonal des contributions des personnes morales exonérées ([www.fr.ch/](http://www.fr.ch/) > Impôts > Personnes morales > Impôt des personnes morales: généralités et documents > Liste des personnes morales exonérées [situation février 2026], consulté à la date de l'arrêt), sans précision quant à l'étendue et à la qualification du but. L'association elle-même ne fait toutefois pas partie de cette liste et rien n'indique dès lors qu'elle bénéficierait elle-même d'une exonération fiscale.

Enfin, à supposer encore que tel ce serait le cas, l'exonération de l'association ne découlerait sans doute pas d'un but qualifié de culturel si l'on s'en tient à la circulaire n° 12 de l'AFC et aux informations pratiques de la CSI sur l'exonération fiscale dont les exigences à l'obtention d'une exonération pour

butts culturels sont spécifiques comme exposées ci-avant (cf. *supra* consid. 3.3). Il y a en effet lieu de rappeler que les personnes morales qui poursuivent des butts semblables aux butts culturels ne remplissent pas des butts culturels. Ces entités remplissent certaines tâches économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux et, en conséquence, ne bénéficient pas de l'exonération fiscale selon l'art. 56 let. h LIFD. Même si une association suit une morale, adopte de bonnes habitudes ou cherche la sagesse à travers la philosophie, cela ne suffit pas pour en faire une religion.

Or, si l'association s'inspire, voire est basée sur la foi chrétienne, elle englobe toutefois non seulement l'approche philosophique et théologique catholique, mais aussi celle de plusieurs autres sciences selon ses propres butts conformément aux informations disponibles sur le site du registre du commerce ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch), consulté à la date de l'arrêt). Elle semble ainsi plutôt répondre à la catégorie des personnes morales qui remplissent, sur une base religieuse, des tâches de vision particulière du monde, de philosophie, d'idéal, d'économie ou d'une profession (cf. *supra* consid. 4).

5.4. Pour l'ensemble de ces raisons, il ne peut être admis qu'en étant mis à disposition de l'association, les bâtiments concernés sont affectés au but culturel poursuivi par la fondation.

En conséquence, conformément à l'art. 2 al. 1 et 5 LCo, l'exonération de l'impôt cantonal dont bénéficie la fondation n'entraîne pas son exonération de la contribution immobilière pour les bâtiments en cause. C'est dès lors à bon droit que la commune de B. \_\_\_\_\_ a confirmé que les contributions immobilières contestées sur le principe étaient effectivement dues.

Pour les mêmes motifs, il ne peut pas non plus être donné suite aux conclusions subsidiaires prises par la fondation, par lesquelles elle sollicite une contribution partielle à compter de 2019, voire un assujettissement qui serait effectif seulement dès 2025.

## 6. *Sort du recours*

Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant qui succombe. 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 du tarif fribourgeois du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [Tarif JA; RSF 150.12]). 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 1'000.- et de les compenser par l'avance de frais effectuée par la recourante du même montant.

Il n'est pas alloué de dépens, compte tenu du sort du recours, la recourante n'étant par ailleurs pas représentée par un mandataire professionnel.

**la Cour arrête :**

I. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du 6 février 2025 de la commune de B.\_\_\_\_\_, est confirmée.

II. Un émolument de CHF 1'000.- est mis à la charge de la recourante à titre de frais de justice et compensé avec l'avance de frais du même montant.

III. Il n'est pas alloué de dépens.

IV. Notification.

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

La fixation du montant 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 4 mars 2026/nba

Le Président

La Greffière-rapporteure