

# JU\_GERICHTE ADM 2017 89 vom 3. September 2018

JU Tribunal cantonal, 2018-09-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju\\_gerichte\\_ADM\\_2017\\_89](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2017_89)

FR: JU\_GERICHTE ADM 2017 89 du 3 septembre 2018

IT: JU\_GERICHTE ADM 2017 89 del 3 settembre 2018

## Regeste

Pas de remise d'impôt du gain immobilier d'une fondation ayant pour but d'aider une école privée à accomplir sa mission. | Impôt sur le revenu et la fortune

## Erwägungen

### E. 5

avril 2017 (remise d'impôt). \_\_\_\_\_ CONSIDÉRANT En fait : A. Le 20 juin 2013, suite au rejet, par le Gouvernement, d'une demande d'exonération de l'impôt sur le gain immobilier d'un montant CHF 146'586.25, relatif à la vente de l'immeuble feuillet X1 du ban de U., pour CHF 703'500.-, la Fondation de A. (ci-après : la recourante) a déposé, auprès de l'administration municipale de U., une demande de remise d'impôt sur le gain immobilier le 11 juin 2013. La demande de remise a été préavisée défavorablement le 13 septembre 2013 par le Conseil municipal de U. B. Par décision du 20 mars 2014, le Service des contributions (ci-après : l'intimé) a rejeté la demande de remise d'impôts, considérant que le paiement de l'impôt sur le gain immobilier ne mettrait en danger ni de nombreux postes de travail ni l'existence économique de la recourante, au vu de la documentation comptable des années 2011 et 2012. C. Le 11 avril 2014, la recourante a formé réclamation contre ladite décision. Le 17 septembre 2014, le Conseil municipal de la ville de U. est alors revenu sur sa décision du 13 septembre 2013 et a accepté de soutenir la demande de remise d'impôts de la recourante, notamment afin d'aider cette dernière au niveau de ses liquidités. D. Par décision sur réclamation du 19 octobre 2015, l'intimé a partiellement admis la réclamation du 11 avril 2014. Il a annulé sa décision du 20 mars 2014 et accordé à la recourante une remise de CHF 73'293.-, soit 50 % de l'impôt pour gain immobilier, ladite remise étant subordonnée au paiement du solde dû. L'intimé retient, en substance, que les conditions alternatives de mise en danger de l'existence économique et de mise en danger de nombreux postes de travail ne sont pas réalisées. Toutefois, bien qu'elle ne soit pas en situation de surendettement (bilan au 31 décembre 2014), depuis 2012, la recourante ne parvient à équilibrer ses comptes déficitaires qu'après des dissolutions progressives de sa réserve de fonctionnement. Par ailleurs, l'état des liquidités au bilan (au 31 décembre 2014) ne permet pas d'assumer entièrement les dettes à court terme, ce qui pourrait compromettre la capacité de la recourante à poursuivre son activité. Bien que des arrangements aient été trouvés avec les créanciers (soutien jugé indispensable par le Conseil de fondation), la continuité d'exploitation de l'établissement sur la base des états financiers actuels apparaît effectivement difficile. De plus, en tant qu'école catholique privée mixte à caractère public, ne poursuivant aucun but lucratif, la recourante se caractérise notamment par son historique et la mission d'éducation qu'elle poursuit depuis près de 400 ans. Aussi, faisant partie du patrimoine culturel et historique de la Ville de U., des spécificités peuvent être vues comme dignes de protection. Par conséquent, la condition d'octroi de la remise

d'impôt relative à la mise en danger de l'existence économique en présence d'une spécificité digne de protection est donnée. L'intimé a également tenu compte de la décision du Conseil municipal de la ville de U. de soutenir la demande de remise d'impôt. Partant, elle a accordé une remise partielle d'impôt pour gain immobilier à hauteur de 50 %. E. Le 5 avril 2017, saisie sur recours contre ladite décision, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : la CCR) a rejeté le recours de la Fondation de A. et, procédant à une reformatio in pejus, a annulé ladite décision et rejeté la demande de remise d'impôt. En substance, la CCR retient que les conditions de la remise d'impôt ne sont pas réalisées. La recourante avait des comptes équilibrés au 31 décembre 2011 malgré la comptabilisation de l'impôt sur le gain immobilier. Grâce aux produits extraordinaires enregistrés suite au gain réalisé sur la vente immobilière, elle a été en mesure d'attribuer un montant de CHF 470'000.- à sa réserve de fonctionnement, portant ainsi cette réserve à CHF 540'000.- au 31 décembre 2011. Malgré cela, au lieu de s'acquitter de l'impôt en question, elle a réinvesti cet argent dans l'acquisition d'un immeuble de rendement. L'affectation à d'autres engagements des fonds initialement dédiés au paiement de l'impôt sur le gain immobilier est une décision délibérée de la recourante, prise au détriment de la collectivité publique. Aussi, dans le cadre de l'examen de la remise d'impôt, il sied de prendre en considération l'article

#### **E. 7**

D'après l'article 25 de l'Ordonnance concernant la remise d'impôts du 29 octobre 2013 (RSJU : 641.741), en vigueur depuis le 1er janvier 2014, l'ordonnance du 10 octobre 1989 concernant la remise d'impôt s'applique aux demandes de remise déposées avant son entrée en vigueur. L'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt prévoit d'une part, que le Département des Finances statue lorsque la requête porte sur un montant total d'impôt d'Etat supérieur à CHF 10'000.- (art. 17 al. 1) et, d'autre part, que la décision de remise est sujette à opposition (art. 27), puis à recours administratif auprès du Gouvernement (art. 29). 2.3 Au cas particulier, la demande de remise d'impôt a été déposée en juin 2013 (dossier n°8), soit après l'entrée en vigueur de l'article 186 al. 3 LI, dans sa nouvelle teneur et avant l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance concernant la remise d'impôt. Dès lors, en application des principes généraux selon lesquels la loi supérieure déroge à la loi inférieure et la loi postérieure à la loi antérieure, le pouvoir de décision des autorités de remise et de recours contre une décision de remise d'impôts se détermine selon l'article 186 LI. La CCR a informé la recourante qu'elle envisageait de modifier la décision sur réclamation à son détriment par courrier du 13 mai 2016 et lui a donné la possibilité de s'exprimer. Malgré cette possibilité, celle-ci a persisté dans sa démarche. Partant, les exigences de l'article 163 al. 3 LI ayant été respectées, la CCR avait la compétence d'annuler la décision sur réclamation et de rejeter la demande de remise, étant d'ailleurs précisé qu'en requérant la remise totale de l'impôt litigieux, la recourante a, elle-même, demandé l'annulation de la décision sur réclamation. 3. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; TF 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II p. 560 ; 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2). 4. Est litigieux en l'espèce le rejet de la demande de remise de l'impôt pour gain immobilier du 11 juin 2013. 4.1 L'institution de la remise d'impôt ne fait pas l'objet d'une harmonisation par la LHID. Il s'agit d'une matière qui n'est pas visée par une harmonisation horizontale. Il n'y a pas non plus de motif d'exiger des cantons qu'ils mettent en place une solution identique à celle du

droit fédéral (harmonisation verticale). Le droit fédéral ne peut, dans ce contexte, être pris en compte qu'à titre de source d'inspiration ou, tout au plus, en tant que droit cantonal supplétif (TF 2D\_7/2016 du 25 août 2017 consid. 4.3 et les références citées). A teneur des articles 185 al. 1 LI et 6 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt, applicable au cas d'espèce (consid. 2.3 ci-dessus), le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende, s'il est tombé dans le dénuement ou lorsque le paiement entraînerait pour lui des conséquences

## **E. 8**

très dures. Le Gouvernement règle par voie d'ordonnance les conditions d'octroi (art. 187 LI). Le paiement implique des conséquences très dures quand le contribuable tomberait dans le dénuement en cas de paiement de l'impôt ou quand il peut justifier d'autres motifs graves (art. 6 al. 2 let c et d de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). Par autres motifs graves, on entend notamment l'existence d'une situation choquante découlant de l'application des dispositions légales en vigueur, qui apparaît ni voulue ni prévue par le législateur (art. 14 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). Des conséquences très dures peuvent résulter, par exemple, de l'aggravation continue des circonstances financières depuis la taxation. De telles conséquences existent ainsi notamment si la capacité économique du contribuable est entravée considérablement par des événements particuliers, comme des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage, une maladie prolongée, de sorte que le paiement de l'impôt dû représente pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière et qui ne peut pas équitablement être exigé de lui (TAF A-699/2009 du 23 décembre 2009 consid. 2.7.1). La remise est réduite ou refusée si le contribuable s'est volontairement mis dans une situation telle qu'il ne peut acquitter ses impôts (art. 7 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). L'article 15 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt précise que, s'agissant des personnes morales, l'impôt est remis lorsque son paiement met en danger l'existence économique de la personne morale ou de nombreux postes de travail. La remise de l'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt. Les raisons d'un tel renoncement doivent être recherchées dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation (TAF A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.1). Afin de garantir les principes d'égalité de traitement (art. 8 Cst.) et d'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.), la remise d'impôt doit néanmoins rester une mesure exceptionnelle, raison pour laquelle elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 497 ss). Elle a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la renonciation, à titre exceptionnel, à tout ou partie de la créance d'impôt. La remise doit essentiellement profiter au contribuable lui-même et non à ses créanciers (art. 3 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). La situation déterminante est celle qui existe au moment de la décision de remise (art. 18 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt), à savoir la situation de la recourante à fin 2013-début 2014, la décision de l'intimé ayant été rendue le 20 mars 2014.

## **E. 9**

4.2 En l'espèce, pour comprendre la situation de la recourante à cette période, il est toutefois utile de revenir sur les choix financiers de la recourante antérieurs à sa demande de remise d'impôt. Il ressort en premier lieu du compte d'exploitation de l'exercice 2011

qu'une charge extraordinaire de CHF 137'500.- a été comptabilisée à titre d'impôt sur gain immobilier. En dépit de la comptabilisation de ce montant, la recourante a tout de même bouclé son exercice annuel avec un excédent de produit de CHF 573.45 et a pu attribuer CHF 470'000.- à sa réserve de fonctionnement, en raison notamment d'un gain sur la vente immobilière de CHF 703'500.-. La situation financière de la recourante lui aurait ainsi permis de s'acquitter de l'impôt sur le gain immobilier, ce qu'elle avait d'ailleurs envisagé. Or, celui-ci n'a jamais été payé. Suite à la vente de l'immeuble susmentionné, la recourante a fait l'acquisition, en décembre 2011, d'un immeuble de rendement pour le prix de CHF 1'677'000.- respectivement CHF 1'721'600.-. L'argument de la recourante, selon lequel l'excédent de produits, en 2011, de CHF 573.45 s'explique exclusivement en raison du produit extraordinaire résultant d'un gain sur la vente immobilière, la perte d'exploitation s'étant élevée, cette année-là, à CHF 95'426.55, ne saurait pas être suivi. En effet, la situation déterminante est celle qui existe au moment de la décision de remise (art. 18 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). Pour déterminer si le paiement de l'impôt dû met en danger l'existence économique de la recourante, il sied, ainsi, de prendre en compte la situation financière de celle-ci après réception du produit de la vente immobilière du 24 octobre 2011, objet de l'impôt sur le gain immobilier du 11 juin 2013. Au demeurant, le seul fait que la perte d'exploitation se soit élevée, cette année-là, à CHF 95'426.55 n'est pas pertinent. D'ailleurs, celle-ci a progressivement diminué, arrivant en 2016 à CHF 13'882.35. Quand bien même l'investissement relatif à l'acquisition de l'immeuble de rendement de CHF 1'677'000.- constituait une option pour créer une source de revenus réguliers, il n'en demeure pas moins que la recourante aurait pu investir dans un immeuble de rendement moins onéreux. Rien ne permet en outre d'établir qu'en l'absence de l'acquisition de cet immeuble de rendement, la recourante n'aurait pas pu faire face à ses charges. Dans cette mesure, c'est en vain que celle-ci avance, d'une part, qu'à défaut des investissements consentis lui permettant d'obtenir des revenus réguliers, en plus des dons, son existence aurait été clairement mise en danger et, d'autre part, qu'en cas de paiement de l'impôt, elle n'aurait pas été en mesure d'acquiescer et de transformer l'immeuble de rendement lui permettant de faire face à ses charges et donc celles de A. D'ailleurs, en achetant l'immeuble de rendement de CHF 1'677'000.-, elle s'est volontairement mise dans une situation difficile pour payer l'impôt dû (art. 7 de l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt). Vu la dualité juridique entre A. et la recourante, cette dernière ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend que le maintien de cette école et indirectement l'acquisition, par elle-même, de l'immeuble de rendement, bénéficie à l'Etat (vu la faible participation de celui-ci à A., contrairement à ce qui l'en est pour l'école publique). Dans ce cadre, il est d'ailleurs précisé que la recourante n'a été constituée que fin 2008, alors que A.

#### **E. 10**

a été créée en 1619. Cette dernière a donc existé près de 390 ans sans le soutien de la recourante. A cela s'ajoute le fait qu'au moment de l'échéance de l'impôt litigieux en 2013, d'une part, la réserve de fonctionnement s'élevait à CHF 425'000.- et, d'autre part, contrairement à ce qu'avance la recourante, le paiement de l'impôt s'avérait en principe possible moyennant l'augmentation des emprunts hypothécaires. En effet, en décembre 2013, la valeur des immeubles de la recourante s'élevait à CHF 2'619'323.95, alors que les prêts hypothécaires étaient de CHF 1'921'400.-. D'ailleurs, en 2016, les emprunts hypothécaires ont augmenté de CHF 150'000.-, ce que la recourante reconnaît. Dans ces conditions, au moment où l'intimé a rendu sa décision, le paiement de l'impôt ne mettait pas en danger l'existence économique de la recourante. 4.3 Il est toutefois utile de préciser

que, s'agissant de la situation économique actuelle de la recourante, le dernier compte de résultat de l'année 2016 fait état d'un excédent de produits de CHF 117.65. Il est vrai que la recourante a dû dissoudre CHF 14'000.- de sa réserve de fonctionnement. Il ressort d'ailleurs des comptes des années précédentes que ce procédé est récurrent pour parvenir à un équilibre financier lors de la clôture des comptes, mais diminue néanmoins progressivement. La réserve de fonctionnement de la recourante s'élève à CHF 312'000.- au 31 décembre 2016, et sa seule dissolution progressive ne suffit pas à admettre un état de surendettement. En effet, ce procédé n'implique pas de conséquences très dures pour la recourante et peut, à ce stade, raisonnablement être exigée de sa part (art. 8 al. 3 de l'ordonnance concernant la remise d'impôt et art. 12 de l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct, pris en compte à titre de source d'inspiration – consid. 4.1. ci-dessus). Les emprunts hypothécaires ont de surcroît encore augmenté de CHF 150'000.- en 2016. En effet, au 31 décembre 2016, ils s'élevaient à CHF 2'178'100.- (CHF 40'000.- + CHF 2'138'100.-), la valeur des immeubles étant de CHF 2'872'708.-. Il en résulte alors une différence CHF 694'608.-, n'excluant ainsi pas de manière définitive la possibilité d'augmenter encore les emprunts hypothécaires. Au demeurant, le courrier de la Banque B. du 18 mai 2017, produit par la recourante, ne concerne que le contrat de prêt hypothécaire n°38264.95. A cela s'ajoute le fait que de nouvelles sources de revenus sont actuellement à l'étude. Même si l'état des liquidités au bilan ne permet pas d'assumer entièrement les dettes à court terme au 31 décembre 2016, des arrangements temporaires ont été trouvés avec les principaux créanciers concernés. La perte d'exploitation de la recourante diminue constamment au fil des années. De 2011 à 2016, elle est passée de CHF 95'426.55 à CHF 13'882.35, se situant à CHF 79'237.95 au 31 décembre 2013, puis à CHF 33'090.15 en 2012. Quand bien même cette amélioration devrait être due, comme l'avance la recourante, à l'investissement dans l'immeuble de rendement en 2011, il ne s'agit pas ici d'examiner

## **E. 11**

si ledit investissement était justifié ou non. La situation économique de la recourante va en s'améliorant ou, du moins, ne va pas en se péjorant. La décision d'apurement du 3 mars 2016 ne vient pas remettre en cause cette conclusion ; elle ne fait qu'attirer l'attention du Conseil de fondation sur l'article 84a CC et sur les obligations qui en découlent, hypothèse non réalisée en l'espèce. Dès lors, même si l'on prenait en compte la situation financière globale de la recourante jusqu'en 2016, l'on ne se trouve pas encore dans une situation de surendettement, ce que la recourante reconnaît d'ailleurs, précisant simplement qu'un tel état est proche. Partant, on ne saurait considérer que le paiement, par la recourante, de l'impôt dû, mette en danger son existence économique. En tout état de cause, tel n'était pas le cas en mars 2014. Une remise d'impôt sur le gain immobilier du 11 juin 2013 ne se justifie donc pas pour cette raison. 4.4 S'agissant du second motif de remise, relatif à la mise en danger, par le paiement de l'impôt, de nombreux postes de travail, il est rappelé que la recourante et A. constituent deux personnes juridiques distinctes ayant leur propre patrimoine, ce que la recourante ne conteste pas. Comme l'a relevé la CCR, l'école est un établissement privé qui facture des taxes d'écologie et bénéficie de subventions des collectivités publiques. Dès lors, et même si la recourante a pour but d'aider l'école à accomplir sa mission, on ne saurait considérer que les postes de travail des employés de l'école, lesquels ne sont pas liés contractuellement à la recourante, seraient en danger en cas de paiement, par cette dernière, de l'impôt dû, ce d'autant plus que l'existence économique de cette dernière n'en serait pas menacée. L'aide de la recourante n'est en outre pas

exclusive, l'école bénéficiant notamment de subventions de l'Eglise et de la commune, ainsi que d'une participation de l'Etat jurassien. Au demeurant, l'ancienne ordonnance concernant la remise d'impôt, applicable en l'espèce, ne permet pas de prendre en compte un intérêt économique particulier (nombre d'emplois important ou particulièrement spécialisés, un domaine d'activité unique ou une spécificité de l'entreprise qui est digne de protection - art. 14 al. 2 de la nouvelle ordonnance concernant la remise d'impôt), étant d'ailleurs précisé que cet élément ne constitue pas une condition alternative à l'octroi d'une remise d'impôt à une personne morale, mais une condition supplémentaire à celui-ci. Au surplus, l'éventuelle exonération de la recourante de l'impôt sur le revenu et la fortune, en raison de ses buts d'intérêt public (art. 69 al. 1 let. h LI), ne justifie ni son exonération de l'impôt sur le gain immobilier (dont les conditions sont très restrictives ; dossier n°8 - courrier du Gouvernement du 13 décembre 2011), ni la remise de celui-ci, dont le but visé est totalement différent d'une exonération. Dès lors, la condition de la mise en danger de nombreux postes de travail n'étant pas réalisée en l'espèce, une remise d'impôt sur le gain immobilier du 11 juin 2013 ne se justifie pas non plus pour cette raison. 5. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

#### **E. 12**

6. ... PAR CES MOTIFS LA COUR ADMINISTRATIVE rejette le recours ; partant, confirme la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 5 avril 2017 ; met les frais judiciaires de la présente procédure, par CHF 800.-, à la charge de la recourante et les prélève sur son avance ; n'alloue pas de dépens ; informe les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ; ordonne la notification du présent arrêt : - à la recourante, par son mandataire, Me Vincent Willemin, avocat à Delémont ; - à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ; - à la Commission cantonale des recours, CP 2059, 2800 Delémont ; - à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne. Porrentruy, le 3 septembre 2018 AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE La présidente : La greffière : Sylviane Liniger Odiet Julia Friche-Werdenberg

#### **E. 13**

Communication concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.