

NE_GERICHTE CDP.2008.443 vom 20. April 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-04-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2008.443

FR: NE_GERICHTE CDP.2008.443 du 20 avril 2011

IT: NE_GERICHTE CDP.2008.443 del 20 aprile 2011

Erwägungen

E. 9

juillet 2007 devant le Département de la justice, de la sécurité et des finances (DJSF). C'est à tort que l'OIIS avait considéré que les sacrifices de ses membres servaient leurs intérêts immédiats ou directs. Ses élèves, comme ceux de l'association, étaient libres de travailler pour une entreprise qui n'avait pas contribué à leur formation, ce qui était fréquemment le cas, et les restaurateurs en horlogerie et les constructeurs de spécialités horlogères travaillaient le plus souvent en indépendants. Il n'y avait donc aucun retour sur investissement pour une formation dont l'utilité était reconnue. Les activités de formation étaient en principe désintéressées puisqu'il s'agissait avant tout de former des travailleurs manuels ou intellectuels aptes à servir le bien-être général du pays et l'équilibre social et moral de ses composants, soit le bien-être matériel de la société. Ses activités étaient fondamentales pour l'horlogerie et ce secteur fondamental pour la Suisse et le canton de Neuchâtel, en raison du nombre d'emplois qu'il offrait. Le secteur connaissait notoirement une pénurie de main-d'œuvre et la formation d'horlogers relevait de l'intérêt public. Elle était reconnue comme une école privée de particulièrement bonne qualité dans un domaine où les écoles publiques étaient engorgées. Il serait contradictoire que la subvention cantonale dont elle bénéficiait serve en tout ou en partie à payer les droits de mutation. Elle a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation et de la décision de taxation et à l'exonération des droits de mutation sous suite de frais et dépens.

Le DJSF a rejeté le recours le 28 novembre 2008. Pour apprécier le caractère d'utilité publique de l'activité de la fondation, il s'est fondé sur les critères retenus pour l'impôt fédéral direct, mettant l'accent sur les sacrifices personnels attendus des institutions agissant dans l'intérêt public. Il a considéré que le but statutaire de la fondation devait être interprété selon les mêmes règles qu'un testament, d'après la volonté de son auteur et d'après son contenu intégral, sans recourir aux règles valables pour l'interprétation des contrats, notamment la théorie dite de la confiance, pour autant que l'acte exprime clairement la volonté de l'auteur. In casu, le but statutaire, compris dans son sens littéral, ne se limitait pas au financement d'un centre de formation et de perfectionnement horloger, dont le soutien n'était que l'un des moyens. Pour être reconnues d'utilité publique selon la législation fédérale et cantonale sur les contributions directes, les activités à caractère éducatif devaient correspondre à l'intérêt général et inclure un élément subjectif de désintéressement, être fondées sur l'altruisme dans le sens d'un dévouement à la collectivité, l'intérêt général primant l'intérêt privé de la personne. L'intérêt général ne devait pas être limité aux membres d'une association ou d'une profession. Le but de pure utilité publique devait être poursuivi dans le désintéressement, moyennant cas échéant un sacrifice personnel, d'une certaine importance selon les cas, au profit de tiers dans l'intérêt de la communauté, consenti par l'institution, son fondateur ou ses membres, voire même des tiers. En

l'occurrence, l'un des moyens mis en œuvre par la recourante poursuivait bien un but éducatif, mais il visait un domaine spécifique et était prévu pour un cercle limité de bénéficiaires. L'octroi d'une subvention n'était pas lié à l'enseignement, mais à des activités d'intérêt public et de promotion du label suisse dans le domaine des appareils à mesurer le temps. La fondation n'étant pas d'utilité publique, il n'y avait pas lieu d'examiner le caractère désintéressé de ses activités. Quant au but d'intérêt général pour le canton et la Suisse, lié à la formation et au perfectionnement d'horlogers, il s'agissait de tâches d'intérêt général, ce qui permettait l'octroi d'une subvention, mais non d'utilité publique au sens du droit fiscal.

B. La fondation S. recourt contre cette décision au Tribunal administratif par mémoire du 22 décembre 2008. Elle reprend l'argumentation développée devant l'OIIS et le DJSF portant sur le caractère d'intérêt général de ses activités à but éducatif et l'intérêt général qu'elles représentent pour l'horlogerie. Elle souligne le caractère désintéressé du soutien de ses fondateurs et fait valoir qu'elle a bénéficié d'une subvention pour promouvoir une activité d'utilité publique et d'intérêt général. Elle conclut à l'annulation de la décision sur recours du 28 novembre 2008 et de la taxation du 30 octobre 2006 ainsi qu'à l'exonération des droits de mutation sur l'acquisition de ses immeubles, sous suite de frais et dépens.

C. Le 28 janvier 2009, le Département de l'économie, représenté par le chef du DJSF, a indiqué qu'il n'avait pas d'observations à formuler sur le recours. Il s'est référé intégralement aux considérants de sa décision, concluant au rejet du recours dans la mesure où il était recevable. Le 20 décembre 2010, le Tribunal administratif a requis la production du dossier de l'OIIS, réquisition satisfaite le 5 janvier 2011.

C O N S I D E R A N T

en droit

1. Le litige porte sur l'exonération des droits de mutation sur une transaction immobilière survenue en 2006. La loi cantonale concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 (ci-après LDMI) est applicable. La compétence du Tribunal cantonal ressort de l'article 30 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27 juin 1979 par renvoi de l'article 17 LDMI. Depuis le 1er janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et traite les causes qui avaient été déférées à cette dernière instance (art. 47, 83 OJN dans sa teneur selon la loi portant adoption d'une nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise et adaptation de la législation cantonale à la réforme de la justice fédérale du 27 janvier 2010 (annexe 7; cf. spécifiquement art. 17 LDMI).

2. Le recours du 22 décembre 2008 respecte le délai légal de 30 jours. La recourante est touchée par la décision et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (art. 32 let. a LPJA). Respectant par ailleurs les conditions de forme de l'article 35 LPJA, le recours est recevable.

3. La loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 soumet aux lods les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (art. 1 LDMI). Les lods sont calculés sur l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires (art. 5 LDMI). Un certain nombre de transferts ne sont pas soumis aux lods (art. 8 LDMI, qui ne s'applique pas en l'espèce). Les acquisitions faites par les communes

dans l'intérêt public et qui ne poursuivent aucun but lucratif sont exonérées (art. 12 al. 1LDMI). Le Conseil d'Etat peut en outre exonérer "aux mêmes conditions" les "acquisitions des institutions reconnues d'utilité publique" (art. 12 al. 2LDMI). Les notions d'institutions reconnues d'intérêt public et de mêmes conditions ne sont pas définies dans la loi, qui doit être interprétée.

Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (arrêt du Tribunal fédéral du 08.03.2007 2P.157/2006/2P.297/2006, cons. 4.1 avec référence à ATF132 V 159 cons. 4.4.1, p. 163/4).

Les travaux préparatoires, soit le Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de LDMI du 4 avril 1990, le rapport intermédiaire de la commission fiscalité du 9 septembre 1991 et les discussions devant le Grand Conseil ne donnent aucune information en rapport avec l'interprétation littérale ou téléologique de l'article 12LDMI (qui correspond à l'art. 11 du projet) sur les notions d'utilité publique et les conditions, identiques à celles qui prévalent pour les communes, justifiant une exonération des lods (BO GC 1991, vol. 157 II, p. 1687). En se fondant sur la doctrine, on peut présumer que l'exception à l'assujettissement aux droits de mutation répond, lorsqu'il s'agit d'une commune, à la nécessité d'éviter, pour les pouvoirs publics, en tant que collectivité qui perçoit l'impôt pour exécuter ses tâches, de se soumettre elle-même à contribution lorsqu'elle exerce son activité. La même réflexion vaut pour les entités qui soutiennent ou promeuvent par leur activité l'accomplissement des tâches de la collectivité (Archives vol 59, p. 464 ss; Archives vol. 57, p. 509 ss cités par Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4ème édition, Zurich 1992, p. 56).

Comme cette motivation a également guidé le législateur fédéral lors de l'élaboration de l'article 56 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD), disposition qui exonère entre autres les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts (let. g), on peut raisonnablement se référer, pour définir l'intérêt public et l'utilité publique, à la doctrine et à la jurisprudence afférents à cette disposition. On ne voit pas pour quelle raison il y aurait lieu de faire une distinction entre les notions d'utilité publique de la LIFD et de la LDMI, comme le soutient la décision sur réclamation. La notion d'institution contenue à l'article 12LDMI n'est pas contraire à celle de personnes morales de l'article 56, let. g LIFD.

Inversement, dans la mesure où les droits de mutation sont des impôts indirects (arrêt du Tribunal fédéral du 08.08.2005 [2P.202/2004] cons. 3.4), ils ne tombent pas dans le champ d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID). Les cantons sont libres d'en aménager les

modalités dans le respect des normes constitutionnelles.

4. Selon la doctrine et la jurisprudence afférentes à l'article 56 al. 1, let. g LIFD, une personne morale poursuit des buts de pure utilité publique lorsqu'elle fournit des prestations de manière désintéressée, dans l'intérêt général, en faveur d'un cercle en principe illimité de destinataires (Greter, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol. 1/2b, Bâle 2000, nos 28 ss ad art. 56 LIFD; Locher, *Kommentar zum DBG*, II Teil, Therwil/Bâle, 2004, nos 83 ss ad art. 56 LIFD, p.

179; Richner/Frei/Kaufmann, *Handkommentar zum DBG*, Zurich 2003, nos 39 ss ad art. 56 LIFD, p. 614 ss). Elle poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches étroitement liées aux tâches étatiques (Greter, op. cit. nos 35 ss ad art. 56 LIFD). Tel n'est notamment pas le cas, en règle générale, si l'entité concernée vise principalement des buts lucratifs, quand bien même elle serait également au service de buts d'intérêt public. Une exonération, du moins partielle, demeure toutefois possible si elle est chargée de tâches d'intérêt public par un acte de droit public (par exemple une loi), si elle est soumise à une certaine surveillance de la collectivité publique et si ses fonds propres sont affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable à ses buts d'intérêt public qu'elle réalise en outre effectivement (cf. Archives 63, p. 138ss; Greter, op. cit. no 39 ad art. 56 LIFD; Simonek, *Steuerbefreiung und Privatisierung in L'expert Comptable suisse*, vol. 2000, p. 230 ss; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Supplément, Zurich 2000, no 11a ad art. 56 LIFD, tous cités dans ATF 127 II 113).

Les directives promulguées par l'Administration fédérale des contributions, soit la Circulaire no 12 du 8 juillet 1994, intitulée "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); déductibilité des versements bénévoles (art. 33 al. 1 let. i et 59 let. c LIFD)" (abrégée ci-après Circulaire no 12), vont dans le même sens, et sont du reste reprises dans les décisions des instances intimées. Pour bénéficier d'une exonération en raison de la poursuite de buts de pure utilité publique, les personnes morales doivent satisfaire à des conditions d'intérêt général (ch. 3 let. a de la circulaire précitée), de désintéressement et d'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle (let. b). Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. On jugera l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions 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 repères très importants. D'ordinaire, l'intérêt général n'est 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. La notion de pure utilité publique suppose donc non seulement que l'activité de la personne morale est exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle 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. Suivant les circonstances, l'exercice d'une activité lucrative pour atteindre les buts de l'institution peut être admis, mais l'activité lucrative doit rester subsidiaire par rapport à l'activité altruiste. L'exonération peut n'être que partielle, par exemple parce que l'entier du bénéfice et du capital d'une personne morale n'est pas affecté exclusivement et irrévocablement au but justifiant l'exonération (no II 2b).

5.a) En l'espèce, la recourante est une fondation de droit privé dont le but statutaire, circonscrit précisément, a été complété par l'indication qu'elle ne poursuit pas de but lucratif. Elle considère que la contribution à "maintenir une qualité optimale du service à la clientèle d'entreprises dont les produits répondent selon le droit suisse aux conditions relatives à l'utilisation du mot "Suisse" sur des appareils à mesurer le temps, notamment en poursuivant les efforts que l'association S. (...), poursuivait à Neuchâtel depuis 40 ans", sans l'intention de réaliser des bénéfices, relève de l'intérêt général du canton de Neuchâtel, en raison de la forte implication du secteur horloger dans l'économie.

En tant que fondation, la recourante est une "institution" au sens de l'article 12LDMI.

Elle fait valoir qu'elle est reconnue d'intérêt public, mais ne produit aucun document pour étayer cette allégation sur le plan de la fiscalité directe. Elle mentionne qu'elle a demandé son exonération de la TVA, mais ne produit aucune pièce à ce sujet. Il n'est donc pas possible de savoir si elle a demandé à être libéré de l'assujettissement au sens de l'article 10 al. 2 let. c LTVA, comme institution d'utilité publique réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 150'000 francs provenant de prestations imposables, ou si ses prestations d'enseignement sont exclues du champ de l'impôt au sens de l'article 21 al. 2, chiffres 10 et 11 LTVA. L'exonération qu'elle demande doit donc être appréciée pour les seuls droits de mutation, et non en fonction de son traitement pour d'autres impôts. Il n'est pas possible de tracer un parallèle pour le présent cas avec une autre exonération d'impôt.

Il n'est pas discutable que l'horlogerie est un des pôles historiques, économiques, industriels et culturels du canton de Neuchâtel, comme ce secteur l'est dans l'arc jurassien de Granges à Genève. Cet élément n'est toutefois pas suffisant pour entraîner l'exonération des activités liées à ce secteur. Il ne viendrait à l'idée d'aucun de ses acteurs de revendiquer un traitement fiscal privilégié du simple fait qu'il assure la qualité d'un secteur de la chaîne de production ou de commercialisation des appareils à mesurer le temps. Il s'agit, même compte tenu de son imbrication dans la vie de la collectivité, d'une entreprise commerciale à but lucratif. Comme l'a relevé l'intimé, assurer une qualité optimale du service après-vente d'un certain nombre d'entreprises du marché horloger n'est pas un objectif d'utilité publique, nonobstant l'importance de ce secteur.

La recourante soutient que tel serait le cas du fait que ce but est assuré par le biais de cours de formation organisés en Suisse et par le soutien à d'autres écoles, financés en partie seulement par des écolages et pour le reste par des contributions de soutien versées par les entreprises horlogères membres de l'association S..

b) Le caractère "éducatif" d'une activité ne suffit toutefois pour la considérer comme d'intérêt général, faute de quoi toute activité d'enseignement devrait être exonérée d'impôt. Or, il n'en est rien. Selon la Circulaire No 12, pour pouvoir bénéficier d'une exonération, une institution de formation doit satisfaire, en plus de conditions d'intérêt général, à des impératifs de désintéressement et d'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle.

D'ordinaire, l'intérêt général n'est 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. Dans le présent cas, la recourante offre des cours de formation et de perfectionnement aux horlogers professionnels, en français et en anglais, une formation complète en anglais et des cours pour le personnel de vente et administratif. Le cercle des bénéficiaires peut être considéré comme ouvert à mesure que le centre S. ne paraît pas opérer de distinction entre les élèves provenant des entreprises qui en sont membres et les autres. La fondation

collabore par ailleurs avec des écoles sises sur plusieurs continents pour former des professionnels de l'horlogerie de qualité. Ici aussi, le cercle des bénéficiaires des prestations d'enseignement peut être considéré comme ouvert, même s'il est limité aux professionnels de l'horlogerie, car tous les élèves ne se recrutent pas parmi les membres du centre S. Le cercle des bénéficiaires du bon niveau de formation atteint par les élèves de la recourante est cependant restreint. Comme déjà dit, il se limite aux entreprises horlogères suisses, et le fait que certains élèves n'entrent pas au service de membres du centre S. n'empêche pas ceux-ci de bénéficier des retombées positives de la formation dispensée, par le biais d'un service après-vente de qualité sur les marchés décentralisés sur lesquels ils écoulent leurs produits. Le fait que certaines professions soient exercées couramment sous forme d'activité indépendante ne change rien au fait que les entreprises membres de la recourante peuvent, comme d'autres entreprises horlogères, bénéficier d'une prestation de qualité comme retour sur investissement dans ce domaine.

La notion d'utilité publique comprend, selon la Circulaire AFC, un élément subjectif de 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. L'activité désintéressée exige de la part des membres de la Fondation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. Ce but désintéressé ou altruiste fait défaut pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisirs. On ne peut soutenir dans le présent cas que les membres de la fondation recourante, voire la fondation elle-même, fassent un sacrifice en dispensant une formation en faveur de l'intérêt général et primant leurs propres intérêts. C'est bien en vue de pallier une insuffisance de formation dans le domaine horloger et d'assurer ainsi des prestations de service après-vente de manière aussi large que possible que les membres de la fondation se sont unis pour mettre en place un réseau mondial apte à assurer le service après-vente de leurs produits. L'activité de la fondation s'apparente de ce fait à celle d'une mutuelle, soutenue par plusieurs entreprises qui la financent pour assurer en commun une partie de leur chaîne de distribution.

Les précédentes autorités ont donc correctement analysé l'activité de la recourante et n'ont pas violé la loi en lui déniait le caractère d'une institution d'intérêt public.

6. Il est vrai, comme le relève la recourante, qu'elle bénéficie d'une subvention accordée par le canton de Neuchâtel qui est, du moins selon son site internet, membre du centre S.. Selon l'article 1er al. 2 let. a de la loi cantonale sur les subventions du 1er février 1999, les subventions cantonales répondent à un besoin d'intérêt général. La recourante considère qu'il s'agit d'aides financières qui sont des prestations pécuniaires ou d'autres avantages économiques accordés à des tiers pour assurer ou promouvoir la réalisation de tâches d'intérêt général librement choisies. Cette appréciation peut être reprise, mais elle demeure sans importance dans le présent cas, le fait d'agir dans l'intérêt général n'entraînant pas automatiquement l'exonération, ainsi qu'il a été démontré au considérant précédent.

7. Il est également vrai, comme le souligne la recourante, que la perception de droits de mutation sur l'acquisition de l'immeuble où elle dispense son enseignement va aboutir à ce qu'une part de la subvention de fonctionnement qui lui est attribuée par l'Etat va servir à payer les lods. Cette conséquence, certes inadéquate, demeure cependant de minime importance sous l'angle financier, et ne saurait à elle seule justifier l'exonération des droits de mutation requise.

8. Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de justice. Ils sont fixés, compte tenu de la valeur litigieuse et de l'article 6 de l'arrêt temporaire du Conseil d'Etat du 22 décembre 2010 fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative, à 700 francs, auxquels s'ajoutent les débours forfaitaires par 70 francs, compensés par l'avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 700 francs et les débours par 70 francs, compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 20 avril 2011

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