

## **VD\_OMNI FI.1994.0076 vom 3. November 2004**

VD Tribunal cantonal, 2004-11-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1994.0076](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0076)

FR: VD\_OMNI FI.1994.0076 du 3 novembre 2004

IT: VD\_OMNI FI.1994.0076 del 3 novembre 2004

### **Regeste**

ECOLE VINET (association) c/ Commission cantonale des personnes morales | Refus d'exonération (précédemment accordée durant de longues années) de l'impôt cantonal et communal pour pure utilité publique à une association ayant une activité lucrative dans le domaine de la scolarité privée mais qui n'exerce pas cette activité gratuitement ni à perte

### **Erwägungen**

#### **E. 2**

Pour les transferts d'immeubles résultant d'une succession ouverte hors du canton, le délai mentionné à l'alinéa précédent commence à courir du jour où l'autorité de taxation a eu connaissance du transfert.

#### **E. 3**

L'action pénale se prescrit par dix ans dès le jour où la contravention a été commise. Art. 78 - Prescription 1 Les créances découlant de la présente loi se prescrivent par cinq ans dès leur exigibilité. 2 Les articles 134 à 137 du Code des obligations sont applicables. Le droit d'introduire la taxation selon l'art. 77 LMSD a été respecté par la notification du décompte de l'impôt sur les successions du 21 mai 1992. En revanche, ici également, la prescription de la créance est acquise car le dossier a été traité par la Commission cantonale des personnes morales alors que la compétence de rendre une décision sur réclamation incombait à l'Administration cantonale des impôts (considérant 1 ci-dessus). Faute d'avoir été interrompue par cette dernière depuis son courrier du 10 janvier 1994, la prescription est acquise depuis 1999. On peut donc s'abstenir d'examiner si l'interruption de la prescription aurait nécessité des poursuites, conformément à l'art. 78 al. 2 LMSD qui renvoie aux art. 134 à 137 du Code des obligations, ou si d'autres actes de l'autorité fiscale auraient pu suffire (voir sur ce point les arrêts FI.1998.0098 du 22 mars 2004 et FI.2003.0088 du 16 juillet 2004, dont il résulte qu'à la majorité des juges de la chambre fiscale, le Tribunal administratif refuse d'appliquer l'art. 78 LMSD qui renvoie au CO et s'en remet aux actes interruptifs de la prescription définis par la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct; ces arrêts font toutefois l'objet d'un recours de droit public). Il résulte de ce qui précède que la décision sur réclamation rendue le 19 mai 1994 par la Commission cantonale des personnes morales, en tant qu'elle statue en matière d'impôt sur les successions, doit être annulée purement et simplement, sans renvoi pour nouvelle décision. 4. Pour ce qui concerne l'impôt direct cantonal et communal, la prescription du droit de procéder à une taxation définitive est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision (art. 98a al. 2 lit. a aLI, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1985). Cela vaut même lorsque la procédure de recours porte sur l'assujettissement ou l'exonération. En effet, ces décisions, qui constatent la non-réalisation des conditions permettant l'exonération du contribuable, confirment, de façon implicite, son assujettissement à l'impôt; elles sont de

par leur nature susceptibles d'interrompre la prescription de la créance fiscale (FI 1997/0013 du 9 septembre 1997, FI 1996/0110 du 23 octobre 2003). Quant à la prescription absolue de 12 ans dès la fin de la période de taxation (en l'espèce 1991-1992) selon l'art. 98a al. 3 aLI, elle n'est pas encore acquise. 5.

Il y donc lieu d'entrer en matière sur le fond du litige relatif à l'exonération, pour ce qui concerne l'impôt direct cantonal et communal. On doit tout d'abord écarter deux moyens formes soulevés par le recourante: a) Il n'y pas de violation de la garantie du juge impartial dans le fait que la Commission cantonale des personnes morales est une émanation de l'autorité de taxation. Tel est en effet le propre en matière fiscale de toute autorité dite de réclamation, qui se confond d'ailleurs parfois avec l'autorité de taxation elle-même. b) Il n'y a pas violation du

principe de non-rétroactivité dans le fait que la décision sur réclamation litigieuse, rendue le 19 mai 1994, de même que la décision initiale du 18 février 1993, sont postérieures à la période de taxation concernée, à savoir la période 1991-1992. Contrairement à ce que paraît penser la recourante, le fait qu'elle ait bénéficié de l'exonération par le passé ne la met pas d'avance au bénéfice d'une exonération irrévocable pour les périodes fiscales suivantes. En effet, les autorités fiscales ont la faculté, lors de chaque période fiscale, de procéder à un nouvel examen pour vérifier si la situation de fait justifie ou non le maintien d'une exonération accordée précédemment (FI 1996/0110 du 23 octobre 2003, citant ATF 120 Ib 374, cons. 2a; 113 Ib 7, cons. 2a). Ce nouvel examen aboutit à une décision de taxation ou d'exonération. Suivre la recourante reviendrait d'ailleurs à considérer comme contraire au principe de non-rétroactivité toute décision de taxation qui n'aurait pas été prise avant le début de la période de taxation. 6.

Sur le fond, il s'agit d'examiner si la recourante peut prétendre à l'exonération prévue par l'art. 15 al. 1 lit. f aLI (en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994), c'est-à-dire parce qu'elle se voue de manière désintéressée à un but de pure utilité publique. a)

Comme le Tribunal administratif l'a rappelé en substance dans un arrêt récent (FI 1996/0110 du 23 octobre 2003), la notion de pure utilité publique, qui recoupe à la fois des éléments objectifs et subjectifs, suppose non seulement que l'activité de la personne morale soit exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle soit désintéressée, c'est-à-dire altruiste et exigeant de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (v. Circulaire n° 12 de l'AFC du 8 juillet 1994, in Archives 63, p. 138 et ss, pp. 139-140; v. en outre Marco Greter, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2. Auflage, Basel 2002, n. 28 et ss ad art. 56 LIFD). On rappelle à cet égard qu'un but est dit altruiste lorsqu'il vise des avantages exprimables en argent en faveur des tiers (v. Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, n° 445); cela implique notamment l'absence de toute intention lucrative égoïste. A cet égard, il ne suffit pas qu'une institution affecte une partie ou la totalité de ses revenus à la réalisation de buts de pure utilité publique; il faut en outre qu'elle ne cherche pas à réaliser des bénéfices pour elle-même ou en faveur de ses membres (v. Mettrau, op. cit., pp. 130-131). Ainsi, il ne suffit pas, selon le Tribunal fédéral, de poursuivre un but dans l'intérêt de la communauté pour prétendre à l'exonération; encore faut-il ne pas exercer d'activité sur le plan économique, susceptible de générer des bénéfices (v. Archives 59, 464, cons. 3e; fondation encourageant la construction de logements à caractère social; v. en outre Archives 57, 506). En outre, une activité lucrative ne peut être envisagée par la personne morale requérante que dans la mesure où elle est un moyen indispensable pour atteindre le but fixé (v. Reich, p. 474). Lorsque la personne morale intéressée poursuit, concurremment au but d'intérêt général, des buts lucratifs ou d'autres buts servant indirectement les intérêts de ses membres, l'exonération ne pourra lui être

accordée (cf. Archives 57, 506, cons. 2b, références citées). A cet égard, ne remplit pas non plus les conditions de l'exonération une société anonyme de droit privé dont le but délimite, certes, le marché dans lequel elle doit exercer son activité, excluant manifestement les habitations à caractère de luxe ou spéculatif, mais qui, à teneur de ses statuts, ne renonce pas à des sacrifices particuliers, et n'exclut pas expressément du cercle de ses bénéficiaires les personnes aisées, ou en tout cas dont la situation économique n'exige pas une aide sociale (FI 1992/0105 du 21 juin 1994). b) Appliquant ces principes dans la présente cause, le Tribunal se rallie dans l'ensemble aux considérants topiques de la décision sur réclamation du 19 mai 1994. Il lui apparaît en particulier que la référence à l'esprit chrétien, pour respectable qu'elle soit, ne saurait être prise en compte car on ne saurait, sous peine d'abus, considérer l'adhésion aux principes d'une idéologie ou d'une religion comme un motif d'exonération fiscale. Force est par ailleurs de constater que la recourante exerce une activité lucrative dans le domaine de la scolarité privée pour laquelle elle fait d'ailleurs de la publicité (33'854 francs de dépenses dans le compte d'exploitation 1990-91, 48'096 francs l'exercice précédent). Elle ne prétend pas fournir gratuitement (ou à des conditions proches de la gratuité, ou même simplement - mais volontairement - à perte) ses prestations, ni les réserver aux couches défavorisées de la population. Il ne s'agit pas, même si des conditions favorables sont accordées de cas en cas à certains élèves, d'une activité qui puisse être considérée comme fondamentalement désintéressée. On est loin en tout cas de la situation d'une corporation qui exercerait une activité lucrative dans le seul but de financer des prestations caritatives. Par ailleurs, le fait que les salariés de la recourante soient modestement rémunérés n'y change rien mais paraît simplement correspondre au fait que les rémunérations dans l'enseignement privé sont notoirement inférieures à celles de l'enseignement public. Enfin, le fait que les membres dirigeants de l'association ne soient que défrayés mais pas rémunérés ne correspond pas à une part suffisamment importante des charges d'une école privée pour remplir la condition de la pure utilité publique. La recourante se prévaut par ailleurs de la reconnaissance par l'école publique des titres qu'elle délivre. Cela n'en fait pas une institution de service public (sur cette notion voir les longues explications de l'arrêt FI 1996/0110 déjà cité, consid. 2c bb aaa p. 25ss) car on ne peut soutenir qu'elle aurait reçu pour mission d'accomplir une tâche légale de l'Etat, par exemple celle de recueillir les élèves mis en difficultés par la scolarité obligatoire. c) Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté sur la question de l'exonération de l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1991-1992. Il y a toutefois lieu de corriger le dispositif de la décision attaquée, qui ne saurait, pour les motifs exposés plus haut (considérant 5 b), porter sur une autre période que la période litigieuse 1991-1992. 7. Le recours est ainsi partiellement admis, ce qui justifie la réduction de l'émolument et l'allocation de dépens réduits.

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