

VD_OMNI FI.1996.0110 vom 23. Oktober 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-10-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0110

FR: VD_OMNI FI.1996.0110 du 23 octobre 2003

IT: VD_OMNI FI.1996.0110 del 23 ottobre 2003

Regeste

c/ACI et Commission cantonale des personnes morales | Le législateur a délibérément renoncé, dans la LMSD, à instituer la prescription absolue du droit de taxer. Dès lors, la créance d'impôt se prescrit par cinq ans à compter de son exigibilité; elle est susceptible d'être interrompue par tout acte tendant à son recouvrement (confirmation de l'arrêt FI 1999/0008). In casu, l'interruption résulte du refus d'exonération, décision constatant de façon implicite l'assujettissement de la contribuable aux droits de mutation.

Erwägungen

E. 2

Auflage, III. Teil, Basel 1992, n° 2 ad 128 AIFD). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a cependant réparé cette inconséquence du texte en admettant que toute mesure d'instruction tendant à la fixation de l'assiette de l'impôt devait être également considérée comme un acte interruptif de prescription au sens de l'art. 128 AIFD et qu'elle avait pour effet de faire courir un nouveau délai (v. ATF 97 I 176, cons. 5b; ZBl 1970, 312; Archives 43, p. 129 et 468; c'est du reste la solution adoptée depuis lors par l'art. 120 al. 3 LIFD, notamment, mais elle s'inscrit dans le nouveau régime de la prescription, très différent, instauré par la LIFD). Dès lors, on doit admettre que la prescription de la créance fiscale est susceptible d'être interrompue, aussi bien avant qu'après l'entrée en force de la décision de taxation, par tout acte officiel tendant à la détermination de la prétention fiscale, à sa constatation ou à sa perception, porté à la connaissance du contribuable (Känzig/Behnisch, op. cit., nos 8 et ss, not. 12; Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrechts, Zürich 1985, p. 255 et ss, réf. citées). La jurisprudence en la matière a notamment admis, comme motifs d'interruption, les décisions de taxation et les décisions rendues sur réclamation (Archives 43, déjà cité; v. également Binder, op. cit., p. 261 et références citées; notification d'une taxation provisoire ou définitive, RDAF 1950, 25). Il en va également de toutes les décisions ou mesures d'instruction de l'autorité, dans une procédure de taxation, de réclamation ou de recours, qui ont pour but d'établir l'assujettissement du contribuable, respectivement de déterminer les éléments imposables (cf. arrêt FI 1997/0013 du 9 septembre 1997, confirmé par ATF du 24 novembre 1998; in casu, notification d'une décision sur réclamation, le contribuable contestant son assujettissement à l'impôt; v. ég. Binder, p. 255-256). De façon générale, tous les actes officiels par lesquels l'autorité manifeste de façon suffisamment claire sa volonté de fixer ou de recouvrer une prétention fiscale, pour autant qu'ils soient portés à la connaissance du contribuable, constituent des actes interruptifs de la prescription (cf., outre FI 1997/0013 déjà cité, la jurisprudence du Tribunal fédéral in RDAF 2002 II 392, communication d'un avis d'interruption sous forme de télécopie; RDAF 1989, 348, notification du formulaire d'impôt; RDAF 1975, 242, demande de documents pour la taxation; cf. également Archives

59, 257; 56, 561; v. aussi Binder, op. cit. p. 251); tel est également le cas du dépôt de la réponse de l'autorité intimée, dans le cadre d'une procédure de recours (mêmes arrêts; contra toutefois CCRI, arrêt L. du 2 décembre 1977). Le renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD à l'art. 135 ch. 2 CO engendre une cohérence insuffisante dans le régime de l'interruption de la prescription, au moins dans la même mesure que dans le régime instauré par l'art. 128 AIFD, dont on a vu ci-dessus qu'elle avait été corrigée par le Tribunal fédéral. Dans l'arrêt FI 1999/0008, déjà cité, le Tribunal administratif a cependant jugé que la prescription de la créance d'impôt fondée sur la LMSD était interrompue par tous les actes officiels par lesquels l'autorité manifeste de façon suffisamment claire sa volonté de fixer ou de recouvrer une prétention fiscale, pour autant qu'ils soient portés à la connaissance du contribuable. Dès lors, on doit admettre que la solution, évoquée au paragraphe précédent, adoptée par la jurisprudence du Tribunal fédéral sous le régime de l'AIFD pour corriger les inconséquences de l'art. 128, est transposable ici et doit être confirmée. ccc) L'art. 78 al. 2 LMSD renvoie en outre à l'art. 137 al. 1 CO; il y a donc lieu de confirmer également l'arrêt FI 1999/0008 sur ce point, en ce sens que l'interruption de la prescription de la créance fiscale a pour effet de faire courir un nouveau délai, de même durée que le délai précédent.

bb) Contrairement à la législation en matière d'impôts directs, la LMSD ne contient en revanche aucune disposition prévoyant la prescription absolue du droit de taxer. aaa) De façon générale, il est admis qu'en droit fiscal, tous les droits et prétentions sont soumis à péremption ou à prescription, même si la loi est muette à ce sujet (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 222; Ernst Blumenstein/ Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Auflage, Zürich 2002, p. 316). Dans la mesure où la base légale applicable ne contient pas de disposition qui règle le début et la durée du délai de prescription, on doit se fonder sur la réglementation des délais prévue dans d'autres bases légales, pour des prétentions du même genre; si la loi concernée régleme la question de la prescription, il faut examiner si elle est le cas échéant lacunaire et si elle doit être complétée par un délai de prescription fixé par le juge (v. ATF 126 II 49, cons. 1a; 119 Ib 311, cons. 4b; 112 Ia 260, cons. 5; v., s'agissant d'une taxe communale, TA, arrêt FI 1995/0119, in RDAF 1996, 467). Selon la jurisprudence, relative à l'AIFD il est vrai, l'absence de disposition expresse quant à une prescription absolue de la créance fiscale ne constitue en revanche dans ce cas pas une lacune, mais un silence qualifié; à vrai dire, le Tribunal fédéral a estimé qu'il n'était pas indispensable de fixer un délai pendant lequel une procédure de taxation introduite dans les délais devait être clôturée, l'art. 128 AIFD valant aussi bien pour la perception que la taxation (v. ATF 126 II 1, cons. 3; Archives de droit fiscal 59, 250, cons. 4c). Dans l'ATF 126 II 49, déjà cité, le Tribunal fédéral a estimé qu'il en allait de même concernant l'impôt anticipé; le législateur a renoncé à instituer une prescription absolue de la créance d'impôt, dès lors que l'art. 17 al. 1 LIA offrait en règle générale une protection suffisante au contribuable contre un retard inadmissible de l'autorité à recouvrer la créance (cons. 1d).

bbb) De l'avis du Tribunal administratif, ce raisonnement vaut également pour la LMSD. On a vu au paragraphe précédent que les articles 77 et 78 de dite loi s'imposaient à l'autorité fiscale aussi bien pour la taxation que pour la perception de l'impôt; sur ce volet également, la LMSD a ainsi repris le modèle de l'AIFD. Dès lors, on doit partir du principe que le législateur a de façon délibérée renoncé à instituer par surcroît un délai de prescription absolue de la créance fiscale. Sans doute, dans un arrêt FI 1990/0009 du 1er juillet 1993 (confirmé par l'ATF 2P.298/1993 du 7 juillet 1995), il a été rappelé que la LMSD contenait, à l'art. 77 al. 3, une disposition instituant la prescription absolue de la soustraction d'impôt.

Cet arrêt est toutefois sans portée ici; la question de la prescription absolue de la créance d'impôt diffère en effet de celle qui est nécessaire en droit pénal fiscal (v. ATF 126 II 1, déjà cité, cons. 3). cc) La question à examiner dans le cas d'espèce n'est pas celle de savoir si, au 31 décembre 2003, les taxations notifiées seront prescrites. Il s'agit plutôt de s'assurer que la créance fiscale n'est pas déjà prescrite au moment où le tribunal se saisit de la question de fond, soit parce que la taxation n'a pas été introduite en temps utile, soit parce que la prescription de la créance fiscale n'a pas été interrompue. On rappelle ici la date d'acquisition des immeubles concernés et celle de la notification des bordereaux d'impôt:

Acquisition Lieux-dits Communes Impôt Bordereau 23.08.91 ***** 1*****
514'800 31.03.94 23.08.91 rte F. _____ 2***** 488'400 13.01.97 29.04.92
G. _____ 3***** 262'350 31.03.94 30.04.92 H. _____ 4***** 297'000
31.03.94 30.04.92 av. I. _____ 19-25 4***** 686'400 31.03.94 31.07.92 rte
J. _____ 5***** 268'455 31.03.94 05.11.92 K. _____ 9 7***** 60'855
31.03.94 00.02.93 ch. L. _____ 8***** 53'295 31.03.94 16.02.93 *****
9***** 91'740 31.03.94 19.02.93 M. _____ 4 6***** 101'805 31.03.94 10.03.93
ch. des O. _____ 10-12 3***** 123'750 31.03.94 00.04.93 P. _____ 12b
11***** 75'570 31.03.94 00.04.93 ch. des O. _____ 6-8 3***** 99'990 31.03.94
28.06.93 ***** E 10***** 57'090 31.03.94 20.07.93 K. _____ 4 7*****
72'435 31.03.94 03.12.93 Q. _____ 12***** 138'600 09.03.94 02.12.94 R. _____
3***** 96'360 09.02.96 00.04.95 S. _____ 147-149 12***** 115'500 12.06.95
00.06.95 T. _____ 13***** 27'390 09.08.95 00.06.95 S. _____ 135-145
12***** 328'350 03.08.95 00.06.95 T. _____ 13***** 99'000 09.08.95 28.11.95
U. _____ 12***** 128'535 30.01.96 23.09.96 N. _____ 3***** 115'830
30.04.96 23.12.96 av. V. _____ 14***** 341'550 05.02.97 20.09.97 S. _____
151-159 12***** 333'300 13.11.97

On constate qu'à chaque fois, l'autorité de taxation a agi en temps utile, le bordereau d'impôt ayant été notifié dans le délai de l'art. 77 al. 1 LMSD, soit dans les dix ans à compter de la fin de l'année durant laquelle la recourante est devenue propriétaire de l'immeuble concerné, y compris s'agissant de l'immeuble de 2***** où, paradoxalement, elle aura attendu plus de cinq ans pour le faire. Cela ne signifie pas encore que la créance fiscale n'est pas prescrite; en effet, la décision rejetant les réclamations que la recourante a formées à l'encontre des 25 bordereaux de taxation - dont 14 remontent à mars 1994 - a été prise le 4 avril 2000 seulement. Entre-temps toutefois, par décision du 8 mai 1996, l'ACI a refusé de faire droit à la demande de la recourante tendant à l'exonération des droits de mutation qui lui ont été réclamés; cette décision a été confirmée sur réclamation le 24 septembre 1996. Or, ces décisions, qui constatent la non-réalisation des conditions permettant l'exonération de la recourante, confirment, de façon implicite, son assujettissement aux droits de mutation générés par ses acquisitions; elles sont de par leur nature susceptibles d'interrompre la prescription de la créance fiscale (FI 1997/0013, déjà cité). Il en résulte qu'un nouveau délai de cinq ans a couru une première fois à tout le moins à compter du 8 mai 1996, puis un deuxième, le 24 septembre 1996, avant qu'à la troisième reprise, un nouveau délai reparte à compter du 4 avril 2000, ceci sans omettre l'inscription, au registre foncier des immeubles concernés, d'hypothèques légales en garantie de la créance fiscale. dd) La créance fiscale tendant à la perception des droits de mutation n'est donc pas prescrite et, s'agissant de cet impôt également, il y a lieu d'entrer en matière sur la question de fond. 2. La recourante a requis durant l'année 1991 d'être exonérée de l'impôt fédéral direct, de l'impôt cantonal et communal, des droits de mutation et de l'impôt immobilier complémentaire. Comme on va le voir plus loin, les règles topiques

relatives à l'exonération, si elles présentent de fortes similitudes, n'ont pas exactement le même contenu; certaines consacrent des conditions supplémentaires et d'autres requièrent des exigences spécifiques. A cela s'ajoute que certains textes de loi ont, depuis le 1er janvier 1995, été modifiés. a) On rappellera tout d'abord la teneur de ces différentes règles: Art. 16 ch. 2 et 3 AIFD (en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994) "Sont exonérés de l'impôt : (...) 2.

Les communes, ainsi que les autres corporations et établissements de droit public et ecclésiastique, pour la fortune et le revenu qui sont affectés à des services publics; 3.

Les autres corporations et établissements, pour la fortune et le revenu qui sont affectés aux cultes, à l'instruction, à l'assistance des pauvres, des malades, des vieillards et des invalides, ou à d'autres buts de pure utilité publique". Art. 56 lit. g LIFD (en vigueur depuis le 1er décembre 1995) "Sont exonérés de l'impôt : (...) g)

Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que

des activités dirigeantes ne sont pas exercées." Art. 23 al. 1 lit. f LHID Seuls sont exonérés de l'impôt : (...) f.

Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts..." (La suite de cette disposition correspond à celle de l'art. 56 lit. g LIFD) . Art. 15 lit. f ancien LI (en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994) "Sont exonérés de l'impôt, sous réserve des articles 40 et 67 : (...) f) les

institutions qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique, pour la partie de leurs revenus ou de leur fortune affectée directement à leurs tâches". Art. 15 al. 1 lit. f aLI (applicable dès le 1er janvier 1995 et en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) "Seuls sont exonérés de l'impôt, sous réserve des articles 40 et 67 : (...) f.

Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts..." (La suite de cette disposition

correspond à celle de l'art. 56 lit. g LIFD) . Art. 67 al. 1 aLI (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) "Les personnes morales sont astreintes à un impôt complémentaire annuel de 1‰ de l'estimation fiscale des immeubles dont elles sont propriétaires. Sont exceptés :

les immeubles ou parties d'immeubles qu'elles utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie et les immeubles d'habitation à caractère social." Art. 90 al. 1 lit. g LI (dès le 1er janvier 2001) "Seuls sont exonérés de l'impôt: (...) g. Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le

bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts..." (La suite de cette disposition correspond à celle de l'art. 56 lit. g LIFD). " Art. 128 al. 1 LI (idem) "Les personnes morales sont astreintes à un impôt complémentaire annuel de 1‰ de

l'estimation fiscale des immeubles dont elles sont propriétaires. Sont exceptés : les immeubles ou parties d'immeubles qu'elles utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie et les immeubles d'habitation à caractère social." Art. 3 lit. b et c LMSD "Le droit de mutation n'est pas perçu : (...) b)

sur les transferts immobiliers aux personnes morales de droit public cantonal, pour les immeubles directement affectés à des services publics improductifs; c) sur les transferts immobiliers à

des institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à

la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique, ou à des entreprises d'intérêt public à caractère improductif; pour les immeubles directement affectés au but poursuivi; s'agissant d'immeubles de placement, le droit peut, selon les circonstances, être réduit ou supprimé". Une distinction doit au préalable être opérée selon que c'est le sujet fiscal lui-même qui bénéficie de l'exonération ou selon que l'exonération lui est accordée par objet. La première situation est caractéristique des impôts directs; le contribuable est exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune (impôt immobilier complémentaire excepté) parce qu'il réalise, dans sa personne, les conditions consacrées par le texte légal. En revanche, la seconde situation concerne l'exonération du droit de mutation, impôt formel dont la perception est générée par chaque transfert d'immeuble ou de parts d'immeuble (art. 2 LMSD); elle vise en outre l'impôt immobilier complémentaire dont est exonéré le contribuable pour chaque immeuble répondant aux conditions définies par le texte légal (art. 67 al. 1 aLI et 128 al. 1 LI). Le tribunal se livrera en premier lieu à l'examen des conditions qui doivent être remplies aussi bien pour l'exonération des impôts directs, que pour celle du droit de mutation, à savoir le but de pure utilité publique (litt. b, infra), le but de service public et l'entreprise d'intérêt public à caractère improductif (litt. c, infra). En second lieu (considérant 3, plus loin), il se penchera sur la problématique du logement social, condition exprimée à la fois par l'aLI, la LI, pour l'impôt complémentaire sur les immeubles, et la LVLog, pour l'exonération des impôts directs (à l'exclusion de l'impôt fédéral), ainsi que du droit de mutation. b) Les dispositions précitées ont en commun, s'agissant des institutions privées susceptibles d'être exonérées, d'exiger que celles-ci se vouent à des buts de "pure utilité publique" . aa) Il s'agit là bien sûr d'un concept juridique indéterminé, qui nécessite une concrétisation par les autorités d'application (voir à ce sujet notamment Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in Archives de droit fiscal 58, p. 464 ss; pour un exemple, ATF 113 Ib 9, qui montre que l'autorité cantonale dispose d'une certaine latitude de jugement; v. également Georges Mettrau, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, thèse Lausanne 1992; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1982, no 12 ss ad art. 16 AIFD; v. enfin Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, no 8 ad art. 16 AIFD). Les conditions liées à la pure utilité publique doivent cependant être remplies cumulativement dans les statuts et dans les faits (v. arrêt FI 2002/0025 du 19 février 2003). La recourante suggère à cet égard divers critères pour tenter de cerner cette notion; cette condition d'exonération serait remplie en présence d'un intérêt public (à caractère collectif à tout le moins), les prestations de l'institution étant destinées à un cercle non limité de destinataires (ou à tout le moins un large cercle), ce de manière désintéressée (v. d'ailleurs expressément art. 15 lit. f ancien LI et 3 lit. c LMSD); on peut s'y rallier, tout en relevant qu'il s'agit là en fait d'indices pour tenter d'appréhender une situation qui doit en réalité faire l'objet d'une appréciation globale. En substance, 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, déjà cité). bb) Compte tenu de la convergence des règles précitées, l'on doit admettre que la jurisprudence rendue en application de l'une d'entre elles a en principe vocation à s'appliquer également dans le cadre des autres. A cet égard, on peut notamment signaler, outre l'arrêt du Tribunal administratif déjà cité (FI 1992/0105), divers arrêts rendus par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct concernant l'exonération d'institutions oeuvrant dans le domaine du logement (v. à ce propos ATF 114 Ib 279 = Archives 59, 464; ATF 74 I 312 = Archives 17, 141; ATF 112 Ib 24 = Archives 56, 189). Dans l'arrêt le plus récent, du 28 octobre 1988, le Tribunal fédéral avait à statuer sur l'exonération requise par une fondation dont le but était d'encourager la construction de logements d'utilité publique et à des prix avantageux, ainsi qu'à lutter contre la spéculation; sur le plan concret cependant, elle avait concentré ses activités sur la mise au point de documents de base pour la construction de logements de qualité à des prix avantageux, ce qui l'avait conduite notamment à tenir un séminaire pour des maîtres d'ouvrages d'utilité publique et à diffuser des informations. Dans ses considérants, le Tribunal fédéral indique que la construction de logements sociaux relève sans doute de l'intérêt public et que, dès lors, si une commune édifie elle-même de tels logements, elle peut être exonérée au titre de l'art. 16 ch. 2 AIFD; en revanche, si une corporation ou un établissement de droit privé en fait de même, cela n'est pas nécessairement suffisant pour qu'il puisse bénéficier lui aussi de l'exonération prévue à l'art. 16 ch. 3 AIFD. Ainsi, les corporations privées, en règle générale, ne poursuivent pas des buts de pure utilité publique, mais assurent simultanément la réalisation d'intérêts privés de leurs membres; tel est en particulier le cas des coopératives de logements, qui ont une vocation d'assistance mutuelle (l'arrêt renvoie d'ailleurs à ce sujet à l'ATF 74 précité). Encore que la jurisprudence citée dans l'ATF 74 I 312 paraisse très restrictive s'agissant du domaine logement social, d'autres arrêts du Tribunal fédéral semblent assouplir la condition liée au caractère non limité des bénéficiaires lorsque l'institution requérante fournit des prestations qui relèvent de l'assistance (Archives 19, 328); cette solution s'inscrit d'ailleurs dans la ligne indiquée par le législateur lorsqu'il mentionne expressément l'assistance des pauvres, des malades, des vieillards et des invalides (art. 16 ch. 3 AIFD; l'art. 15 lit. f ancien LI parle quant à lui de bienfaisance, tout

comme l'art. 3 lit. c LMSD). L'arrêt du Tribunal administratif déjà cité s'inscrit pleinement dans cette jurisprudence, lorsqu'il exclut du bénéfice de l'art. 3 lit. c LMSD la société anonyme alors requérante dès lors que le centre de gravité de ses activités ne concernait pas à proprement parler le logement social et moins encore celui réservé à des personnes défavorisées. Dans un arrêt récent, le Tribunal administratif a nié qu'une coopérative de cautionnement hypothécaire puisse poursuivre un tel objectif (arrêt FI 2002/0025, déjà cité). En substance, il a estimé que le type même de logements concernés par l'activité de cette coopérative - qui de toute façon était apparue comme une société d'entraide mutuelle - ne répondait guère au besoin des classes défavorisées de la population, dès lors que celle-ci n'avait pas vocation à encourager la construction de logements collectifs à loyer bon marché, réservés à une certaine catégorie de la population aux ressources modestes ne pouvant pas ou difficilement prendre en charge le coût d'un loyer au prix du marché (v. en outre dans le même sens, arrêt FI 1999/0075 du 27 octobre 2000, confirmé par ATF du 30 avril 2001, in RDAF 2001 II 33; v. aussi StE 2002 A 23.1 n° 4, arrêt rendu en application de la LHID). cc) Dans le cas d'espèce, deux éléments majeurs doivent être objectés aux explications de la recourante tendant à démontrer que ses activités s'inscrivent dans la poursuite d'un tel objectif. aaa) La fondation recourante apparaît à mi-chemin entre la société immobilière d'actionnaires-locataires et la société coopérative. Sans doute, contrairement à une société, la fondation n'a, à proprement parler, pas de membres; toutefois, le système mis en place par la recourante s'apparente dans une certaine mesure aux relations mixtes qu'entretient un actionnaire-locataire avec une société immobilière. En outre, ce système partage avec le régime d'une coopérative la notion d'entraide mutuelle; seul le prêteur peut, en règle générale, entrer dans la location-propriété, alors qu'un tiers (soit dans cette hypothèse, une personne dépourvue de moyens pour effectuer une avance) n'est en mesure d'en bénéficier, vu l'art. 3 des statuts, ancienne teneur, qu'à titre exceptionnel. Dans leur teneur en vigueur jusqu'en 1997, les statuts de la recourante exigeaient en effet du candidat à la location de lui consentir une avance minimale de 5'000 francs (cette exigence a du reste été reprise dans la "Convention de participation financière", annexée au bail à loyer); en contrepartie, le prêteur devient en même temps son locataire, certes avec un loyer quelque peu abaissé par rapport au prix du marché. Il place en quelque sorte une partie de son capital dans l'immeuble et bénéficiera, en lieu et place des intérêts rémunérateurs, d'une diminution de son loyer; voire même, il pourrait réaliser une plus-value en cas de vente de l'immeuble, au prorata de sa participation. Les statuts n'ont, sur ce volet, été modifiés qu'en 1997, mais on constate que l'obligation contenue à l'art. 3, 4ème paragraphe, ancienne teneur des statuts, de faire une avance à la fondation a subsisté jusqu'à cette date; du reste, si l'on s'en tient au rapport que la recourante a produit, 46 locataires ont, au 31 décembre 1997, effectué une telle avance. En outre, subsiste toujours dans le texte des statuts la possibilité pour les locataires de participer à la plus-value résultant de la vente d'un appartement, disposition dont on a vu qu'elle n'avait pas été abrogée dans le texte de 1997. Or, ces notions économiques n'ont qu'un très lointain rapport avec celle de pure utilité publique. Sans doute, les représentants de la recourante ont indiqué, notamment lors de la première audience, que celle-ci renonçait le plus souvent à demander aux candidats-locataires d'effectuer une avance; ils ont même évoqué à titre d'exemple le cas d'une famille démunie de ressources (le père étant sans emploi depuis une année) qui avait pu être admise dans un de ses immeubles et bénéficier ainsi des conditions-cadre de location, sans être en mesure d'effectuer une avance. Il n'en demeure pas moins, quoi qu'il en soit, que cette pratique, pour être en adéquation avec le contenu des

statuts devait, jusqu'en 1997 à tout le moins, demeurer une exception; or, comme on l'a rappelé ci-dessus, les conditions liées à la pure utilité publique doivent être réalisées aussi bien dans les statuts que dans les faits. Comme le Tribunal administratif l'a rappelé dans l'arrêt FI 2002/0025, déjà cité, l'exonération, pour être admise, suppose, d'une part, que le contenu des statuts de la personne morale requérante soit conforme au but de pure utilité publique, d'autre part, une mise en pratique effective desdits statuts. En l'occurrence, cette double exigence n'a été remplie qu'à compter de décembre 1997, et encore partiellement; la modification opérée dans les statuts est à cet égard insuffisante puisque la participation éventuelle du locataire à la plus-value sur l'immeuble, corollaire de son investissement de départ, figure toujours dans le texte. Dès lors, si les conditions n'ont pas été remplies avant 1997, elles ne le sont pas davantage à compter de 1998. bbb) L'on se trouve peut-être en présence d'une fondation d'intérêt public; à ce titre, elle a bénéficié de nombreuses mesures de soutien financier de la part de la Confédération, via l'Office fédéral du logement. Cette constatation n'est cependant pas suffisante, puisque les logements dont elle est propriétaire sont accessibles à tout un chacun, sans condition de limites de revenus ou de fortune, sans limitation non plus du nombre de personnes en relation avec la taille du logement considéré. En audience, E. _____ a dû lui-même en convenir : l'abaissement de base prévu par l'art. 37 LCAP n'est lié à aucune condition de revenu ou de fortune du locataire. L'abaissement de base est dégressif, de sorte que le loyer doit être augmenté chaque année pour compenser la baisse de la contribution publique; ainsi, il profite à des logements accessibles à chacun, sans être réservé à des catégories sociales déterminées (v. Etienne Poltier, *Energie, Transports, Logement*, in *Collection Droit et Vie économique*, Lausanne 1983, p. 179 et 226). Ces conditions ne sont posées, à teneur du droit fédéral, que dans le cas des abaissements supplémentaires (v. art. 42 al. 3 LCAP; à savoir 50'000 francs de revenu net selon l'IFD, plus 2'500 francs par enfant). L'abaissement I est une contribution annuelle à fonds perdus qui doit permettre une diminution de 30% du loyer initial; quant à l'abaissement II, destiné aux logements pour personnes âgées et invalides, il doit permettre un loyer initial de 40% inférieur aux charges du propriétaire (Poltier, *ibid.*, p. 227). En l'occurrence toutefois, la fondation n'a nullement établi qu'elle louerait l'essentiel de son parc immobilier à des personnes remplissant les conditions posées pour les abaissements supplémentaires I et II (v. à ce propos surtout art. 27 ss de l'ordonnance du 30 novembre 1981 relative à la LCAP; RS 843.1); si l'on se fie au contenu des préavis du Slog, seuls en effet 322 locataires sur l'1'127 (soit un peu moins d'un tiers) bénéficient actuellement de tels abaissements. En outre, dans l'hypothèse où, à l'issue d'un contrôle, il appert que les conditions ne sont plus remplies par les locataires concernés, ces abaissements supplémentaires sont simplement suspendus; la loi ne permet en revanche pas de résilier les baux pour ce motif, afin de libérer les logements pour les besoins de personnes nécessiteuses. Or, ce sont précisément ces personnes qui, vu leurs faibles moyens, doivent être considérées comme défavorisées, le montant du loyer qu'elles doivent supporter dépassant 25% de leur revenu (cf. art. 1er al.

E. 3

lit. c LMSD s'étend aux entreprises privées exerçant une activité déficitaire relevant du service public, par exemple sur la base d'une concession octroyée par la collectivité. bbb) Pour l'ACI, la recourante ne pourrait, en l'espèce, invoquer avec succès cette disposition. Dès lors qu'elle pratique la location d'appartements, la recourante exercerait, selon elle, une activité économique à caractère productif et ce, indépendamment de l'importance du bénéfice réalisé. En réalité, pour bénéficier d'une exonération selon l'art. 3 lit. c LMSD, la

recourante doit établir, ou à tout le moins rendre vraisemblable, qu'une tâche relevant du service public lui a été déléguée en quelque sorte par l'autorité concédante. Cette question se confond dès lors avec celle examinée dans le chapitre qui suit. c) Les règles applicables en matière d'imposition directe à compter du 1er janvier 1995 (périodes 1995-1996 et suivantes) permettent, par rapport aux dispositions commentées ci-dessus, l'exonération de personnes morales poursuivant soit des buts de pure utilité publique, soit des buts de service public. Le premier critère est repris de l'ancien droit; il n'y a pas lieu de s'y attarder, dès lors que tout ce qui a été dit ci-dessus vaut mutatis mutandis ici. Dans la mesure où les travaux préparatoires relatifs à l'adoption de la LIFD et de la LHID évoqués par Reich, sont toujours partis de l'idée que les nouveaux textes s'inscrivaient dans le prolongement des anciennes dispositions, force est de retenir à tout le moins que la jurisprudence relative à la notion de " pure utilité publique " reste pleinement applicable dans le cadre du nouveau droit. La recourante ne peut dès lors bénéficier d'une exonération à ce titre pour ces périodes. aa) S'agissant du second critère, soit "des buts de service public" , cette règle nouvelle a fait l'objet d'un commentaire de l'AFC, dans sa circulaire no 12 du

E. 8

juillet 1994 (Archives 63, 137); elle considère que la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral dans le cadre de l'art. 16 ch. 3 AIFD reste pour l'essentiel applicable (plus nuancé, Markus Reich, op. cit., spéc. p. 476 s.; v. au surplus sur ces nouveaux textes Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, no 1155 ad art. 56 LIFD; v. également Marco Greter, op. cit., n. 28 et ss ad art. 56 LIFD). On précise encore que le texte allemand de l'art. 56 lit. g LIFD et 23 lit. f LHID parlent uniquement de " öffentlicher Zweck" ces termes ayant été traduits par "but de service public"). bb) La circulaire no

E. 12

de l'AFC, déjà citée, tente de définir la notion de " but de service public " (la circulaire dans sa version allemande parle de " öffentliche Zwecksetzung " : Archives 63, 133). Elle souligne qu'il faut interpréter restrictivement la notion de service public (p. 142; le texte allemand en dit de même de la notion de "öffentlicher Zwecke " , p. 134). On peut suivre sans guère d'hésitations le texte allemand de cette circulaire, tant la notion de but d'intérêt public apparaît comme large; elle pourrait par exemple s'appliquer à toute entreprise d'économie mixte, dans laquelle une corporation de droit public aurait pris une participation, conformément par exemple à l'art. 762 CO, qui parle précisément d'intérêt public; de même, l'octroi de subventions par une collectivité suppose un intérêt public, de sorte que toute institution subventionnée pourrait prétendre, à tout le moins partiellement, à une exonération. Or, tel n'est pas la volonté du législateur, qui n'a pas souhaité une telle extension du champ d'application de cette règle, si tant est qu'il ait véritablement voulu l'élargir par rapport à l'ancien droit. aaa) De façon générale, les activités de service public sont toutes celles qui devraient être ou sont effectivement accomplies par les collectivités publiques parce que la loi les y invite (v. Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürchersteuergesetz, Zürich 1966, Band I, p. 204 ad § 16 ZHStG). La condition de l'existence d'un service public est toutefois que la corporation, respectivement l'établissement de droit public, accomplisse une tâche qui entre dans le champ des attributions ordinaires ou extraordinaires dévolues à la collectivité publique (v. notamment Reich, op. cit., p. 467); font ainsi partie des tâches d'intérêt public non seulement les tâches ordinaires de la collectivité mais encore celles dont cette dernière est appelée à se charger

sous la pression des circonstances (v. Archives 62, 557, cons. 5c; réf. citée). bbb)

L'exécution d'une tâche de service public peut être accomplie aussi bien dans le cadre de l'administration centrale que dans des formes décentralisées. En outre, une telle tâche peut être réalisée par un établissement ou une corporation de droit public; elle peut aussi être confiée à des sujets de droit privé dans le cadre de concessions de service public. Il est en effet admis que l'Etat puisse renoncer au monopole de l'organisation d'une tâche publique, et en conférer l'exercice à des acteurs du secteur privé qui, sous sa surveillance, sont censés mettre leurs ressources et leur savoir-faire au service d'un intérêt général (v. Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, n° 3.1.1.1; v. en outre Reto Kuster, Die Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998, p. 211 et ss; pour ce dernier auteur toutefois, l'octroi d'une subvention à la personne morale ne permettent pas de conclure d'emblée à l'attribution par la collectivité d'une tâche publique; d'autre part, le passage d'une forme juridique relevant du droit public à une autre relevant du droit privé peut constituer un indice qu'il ne s'agit pas d'une tâche publique: v. sur ce point, ATF 126 I 250, Mustermesse AG, soit une société active dans la promotion économique au sens large; cet arrêt ne traitait toutefois pas la question sous l'angle fiscal). Dans tous ces cas, l'on doit admettre que, d'une manière ou d'une autre, l'Etat assume la responsabilité primaire de l'activité considérée, qui peut ainsi être qualifiée de "service public" , ce quand bien même le délégataire doit assumer les risques liés à l'exploitation de cette tâche (v. notamment sur cette question, Clerc, op. cit., n° 48, p. 1325). Dans une situation de ce genre, la collectivité n'en demeure pas moins le bénéficiaire du service concédé; le fait cependant que ce soit un tiers qui fournit ce dernier entraîne une substitution du concessionnaire - le tiers - au concédant - l'Etat -, dans les obligations que la loi met à la charge de ce dernier (ibid., n° 49; l'auteur fait cependant allusion ici aux obligations découlant de la législation sur les marchés publics). C'est ce type de substitution qui est de nature à justifier une exonération en matière d'impôt direct au titre du "service public" . ccc) D'autres activités relèvent plutôt du domaine de la collaboration entre le secteur public et le secteur privé; l'intervention étatique joue alors essentiellement le rôle d'un soutien de l'activité privée. Tel sera le plus souvent le cas en présence de subventions, de prises de participation dans une entreprise privée, en application ou non de l'art. 762 CO, par exemple. De même ne constitue pas un service public l'activité déployée, dans l'intérêt public il est vrai, par les entreprises d'économie mixtes en faveur de leurs partenaires, au sens de l'art. 58 al. 3 LIFD. Au-delà de ces grandes catégories, il faut bien constater que l'on passe souvent insensiblement du domaine des tâches des collectivités publiques à celui des activités relevant de la coopération avec le secteur privé. Ainsi, le recours à la formule de la société de droit public s'explique fréquemment par l'idée de s'assurer la collaboration du secteur privé (Moor III, p. 76 ss). La distinction peut être délicate également en matière de subventions. La distribution de subventions, en elle-même, peut apparaître comme une tâche publique, susceptible d'être déléguée. On peut imaginer qu'un organisme délégataire soit chargé de répartir les fonds qui lui ont été versés par la collectivité entre les tiers qui en remplissent les conditions ceux-ci apparaissent ainsi comme destinataires de la subvention). Dans une hypothèse de ce genre, où ce n'est pas l'activité propre du délégataire qui est soutenue mais celle de tiers (v. Moor, III, n° 3.1.2.7, réf. citées), celui-ci, dans la mesure où il se limite à exercer la tâche publique dont l'exercice lui est concédé, pourrait vraisemblablement - s'il n'exerce pas d'autres activités - revendiquer l'exonération avec succès. Il convient donc de faire le départ entre le délégataire (distributeur de fonds publics) et le simple bénéficiaire de subventions, qui n'a pas droit à l'exonération. ddd) La circulaire de l'AFC précitée affirme en outre que l'octroi

d'une concession n'entraîne pas le transfert d'une tâche de service public, mais constituerait seulement une autorisation d'exercer une activité soumise à la surveillance de l'Etat. Cette assertion paraît clairement erronée ou à tout le moins fort excessive; dans la mesure où les mots ont un sens, on voit mal en tous les cas que l'on puisse exclure d'emblée que les personnes morales qui bénéficient de concessions dites de service public (soit notamment l'ensemble des concessions de transports publics, sur la notion, v. Michel Hanardt, La concession de service public, thèse Lausanne 1977) ne puissent pas être considérées comme poursuivant des buts de service public. Curieusement, la circulaire se réfère à l'ATF 112 déjà cité (également publié aux Archives 56, 188), qui concerne une fondation genevoise de droit public dans le domaine du logement; or cet arrêt postule une interprétation large de l'art. 16 ch. 2 AIFD et de la notion de service public. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral avait retenu que l'exonération se justifiait par le fait que le parc de logements de la requérante était destiné à des locataires à revenus modestes (régime HLM/HCM, à Genève), et que son caractère de droit public, d'autre part garantissait une affectation durable des moyens de la fondation au but en question (cf. en outre Kuster, op. cit., pp. 236-237). cc) Il convient donc d'examiner si la fondation ne peut pas obtenir gain de cause à compter du 1er janvier 1995 dans la mesure où elle poursuivrait des buts de service public (selon le texte français). aaa) La recourante apparaît bien elle-même comme la bénéficiaire de subventions; au 31 décembre 1997, elle a obtenu l'aide de la Confédération dans le cadre de 25 contrats d'aide fédérale, englobant 1'137 logements à raison d'une garantie de 63'564'950 francs (cautionnement garanti par une hypothèque de 3ème rang) sur un total de coût de revient de 181'748'000 francs. En outre, à la même date, elle avait perçu pour 18'240'114 fr. 25 d'avances de l'OFL. L'octroi d'une subvention, on l'a vu, ne signifie pas pour autant que l'activité ainsi soutenue relève du service public. Bien plutôt, il s'agit de se demander si l'activité de la recourante entre effectivement dans les tâches assignées à l'Etat par la législation fédérale ou cantonale, que celui-ci lui aurait ainsi déléguées. Il est certain en effet que l'exercice d'une tâche publique peut, on l'a vu, être déléguée à des organismes privés; une telle délégation doit cependant reposer sur une base légale. bbb) A teneur de son article 1er al. 1, la loi fédérale du 4 octobre 1975 encourageant la construction et l'accession à la propriété de logements (ci-après: LCAP), vise notamment à "(...) la construction de logements ainsi que l'équipement de terrains à cet effet, à abaisser le coût du logement, au premier chef des loyers . A cet effet, la Confédération peut "(...)encourager l'activité de maîtres d'ouvrage et d'organisations s'occupant de la construction de logements d'utilité publique, en particulier en leur accordant des cautionnements ou des prêts ou en prenant des participations à leur capital" (art. 51 al. 1 LCAP) . Cet encouragement n'est accordé "(...)que si les maîtres d'ouvrage et les organisations répondent aux exigences minimales que le Conseil fédéral fixera en ce qui concerne l'affectation des logements et la garantie de son maintien, la gestion et les statuts" (art. 52 LCAP). Les conditions du financement sont définies aux articles 54 à 60 de l'Ordonnance du 30 novembre 1981 relative à dite loi (OLCAP). A compter du 1er octobre 2003, ce régime est remplacé par celui issu de la Loi fédérale du 21 mars 2003 encourageant le logement à loyer ou à prix modérés (ci-après: LOG). Ce texte prévoit, en son article 2 al. 1, que la Confédération "encourage la construction, la rénovation et l'acquisition de logements à loyer ou à prix modérés ainsi que l'activité d'organisations oeuvrant à la construction de logements d'utilité publique" ; les instruments mis en oeuvre à cet effet sont, d'une part, les prêts sans intérêt ou à taux préférentiel, d'autre part, les cautionnements (art. 11). En droit cantonal, on retient par ailleurs de la large définition contenue à l'article 1er al. 1 LVLog que le champ d'application

de cette loi ne se limite pas au logement collectif mais s'étend également à la propriété individuelle, lorsque celle-ci est le fait de particuliers non aisés (v. Exposé des motifs et projet de loi, in BGC septembre 1975, p. 1015 et ss, not. 1034; cf. en outre le rapport du 16 novembre 2001 au Grand Conseil sur la politique du logement; BGC mai 2002, p. 1 et ss). Comme le dit l'art. 1er al. 2 LVLog, "cette politique est fondée sur la collaboration de l'économie privée, des communes et de l'Etat." Les tâches de l'Etat sont définies à l'art. 8 al. 1 dedito loi; son action s'exerce par une activité de coordination générale (lit. a), une activité d'information (lit. b) et par des mesures financières directes ou indirectes prévues dans le cadre de la présente loi (lit. c). Ainsi, le Conseil d'Etat peut, lorsque la situation du marché du logement dans tout ou partie du canton le justifie, accorder l'aide financière de l'Etat "pour des réalisations économiquement rationnelles et socialement justifiées" (art. 12 al. 1 LVLog). Il peut, notamment, "donner la garantie de l'Etat à des prêts ou en consentir lui-même aux taux les plus bas, destinés à financer l'acquisition et l'équipement de terrains, l'acquisition, l'étude et la construction de logements à loyers modérés" (art. 13 al. 1 lit. a LVLog); des aides peuvent être ainsi accordées "pour la construction et l'acquisition de logements à prix modérés destinés à devenir la propriété de leur utilisateur" (ibid., al. 3). ccc) On ne retire cependant pas de ces différentes dispositions que la construction de logements, même à loyers modérés, relève du service public (v. dans ce sens, FI 2002/0025, déjà cité). Aucun texte ne confère du reste à la réalisation ou à la mise sur le marché de logements (ordinaires, mais à des conditions avantageuses) le caractère d'une tâche publique. En réalité, la Confédération est simplement amenée à collaborer avec le secteur privé, lorsqu'elle intervient en faveur des particuliers (cf. articles 1er al. 2 LCAP et 2 al. 1 LOG). Il est certain que le droit public du logement connaît en pratique quelques rares configurations relevant de la notion de service public (v. à ce propos Moor, op. cit., III, 107); il n'en demeure pas moins que la recourante ne s'est pas vu confier, de par la loi ou sur la base d'une concession ou d'un contrat de droit administratif, l'exécution d'une tâche publique, telle la distribution de subventions aux bénéficiaires directs de celles-ci. La question pourrait se poser pour l'association faîtière X. _____ Suisse, dans la mesure où celle-ci reçoit des subventions de la Confédération qu'elle redistribue ensuite aux organismes cantonaux; l'activité de la recourante ne se mesure toutefois pas à la même aune. dd) Force est, dans ces conditions, de constater que la recourante ne s'est pas vu confier, de par la loi ou sur la base d'une concession ou d'un contrat de droit administratif, l'exécution d'une tâche publique. Elle ne saurait donc prétendre à l'exonération des impôts directs, à compter du 1er janvier 1995, au titre de l'exécution d'un service public. ee) En outre, pour les mêmes raisons, l'exonération des droits de mutation ne saurait lui être accordée, dans la mesure où elle ne peut être assimilée à une entreprise d'intérêt public à caractère improductif au sens de l'art. 3 lit. c LMSD. 3. La recourante revendique en outre d'être exonérée de l'impôt immobilier complémentaire pour les années 1991 à 1998; en effet, durant les années 1999 à 2001 (et 2002), cet impôt ne lui a pas été notifié (à l'exception, pour les années 1999, 2001 et 2002, d'un impôt de 1'333 francs pour ses immeubles de 4*****), l'Office d'impôt des personnes morales ayant estimé - à tort selon l'ACI - que la plupart des immeubles remplissaient les conditions consacrées par la loi. a) Au préalable, on pourrait se demander, à la lecture, notamment, de la correspondance du Slog à l'ACI du 1er mai 1996, si la recourante, qui paraît avoir retiré la demande d'exonération à forme de l'art. 23 LVLog qu'elle avait déposée, n'a pas, ce faisant, définitivement renoncé à celle-ci. Quoi qu'il en soit, cette question peut demeurer indéterminée dans la mesure où, comme on le verra ci-dessous, elle ne remplit de toute façon pas les

conditions matérielles de cette exonération. b) On rappelle que l'impôt immobilier complémentaire se fonde sur les articles 67 al. 1 aLI et 128 al. 1 LI, dispositions qui, on l'a vu ci-dessus, ont toutes deux la même teneur. Pour l'ACI, la notion d' "immeubles d'habitation à caractère social" correspondrait à une notion propre au droit fiscal; c'est la raison pour laquelle elle fixe elle-même les loyers maxima que les sociétés requérantes doivent remplir pour chaque immeuble (v. ch. 10 de la notice destinée aux sociétés immobilières). Elle a cependant ajouté que cette pratique faisait actuellement l'objet de discussions. aa) Dans un arrêt non publié, Wohlfahrtsfonds M.-C., du 30 avril 1982, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: CCRI) rappelait que ce dernier impôt devait faire l'objet d'une réglementation propre quant à son exonération, dès lors que l'art. 15 al. 1 aLI réservait expressément l'application de l'art. 67 al. 1 aLI relatif à l'impôt complémentaire. La loi du 23 décembre 1930 avait déjà introduit un impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux sociétés et fondations, destiné à remplacer le droit de mutation pour les transferts immobiliers par cession du capital-actions; ce régime a été reconduit par les articles 61 septies et ss, dans le texte de la commission parlementaire, lors de l'adoption de la loi du 26 novembre 1956 (v. BGC automne 1956, p. 698 et ss, p. 814; devenus par la suite art. 67 et ss aLI). Dans le cas où cependant, une société immobilière exploite un immeuble à caractère social, le législateur a prévu d'exonérer celle-ci de l'impôt complémentaire pour l'immeuble en question. Le règlement du 8 novembre 1957 sur l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations dispose à cet effet, en son article 2, que les demandes d'exonération "concernant les immeubles à caractère social" sont présentées dans les conditions prévues aux articles 16 et 17 LVLog (depuis lors 23 et 24 LVLog). bb) Certes, dans sa notice destinée aux sociétés immobilières, l'ACI s'écarte quelque peu, au chiffre 10, des conditions consacrées par l'art. 22 LVLog et ses dispositions d'exécution, à savoir, notamment, les exigences relatives au revenu locatif admissible et aux conditions d'occupation des logements. Cela étant, pour le Tribunal administratif, qui confirme ici la jurisprudence précitée de la CCRI, les articles 67 al. 1 aLI et 128 LI ne peuvent s'interpréter qu'en relation avec les articles 23 et 24 LVLog; dans l'arrêt précité, la CCRI l'avait jugé ainsi, estimant que les termes "habitation à caractère social" avaient le même sens que "logements à loyer modéré" . c) L'art. 23 al. 1 et 2 LVLog prévoit diverses exonérations en faveur des sociétés et fondations remplissant les conditions prévues par ladite loi et ses dispositions d'application (exonération du droit de mutation et de l'impôt complémentaire sur les immeubles; exonération de l'impôt sur le bénéfice net et le capital, le revenu et la fortune afférents aux logements répondant aux conditions de la loi, ainsi que du droit de mutation portant sur l'achat de ces immeubles). aa) Cette disposition s'inscrit dans le contexte des aides que l'Etat peut apporter aux tiers, afin de promouvoir une politique du logement qui mette à la disposition de la population des habitations adaptées à ses besoins et de favoriser un équilibre démographique satisfaisant des diverses régions du canton (art. 1er LVLog). La loi elle-même ne fixe cependant pas les conditions précises que doivent remplir les réalisations susceptibles de bénéficier de l'aide de l'Etat, mais renvoie expressément aux dispositions d'application (art. 22 LVLog). Ont ainsi été édictés notamment un règlement d'application (actuellement règlement du 24 juillet 1991 d'application de la loi du 9 septembre 1975 sur le logement; ci-après RVLog) et un règlement du 24 juillet 1991 sur les conditions d'occupation des logements construits ou rénovés avec l'appui financier des pouvoirs publics. On rappellera que les immeubles doivent remplir un certain nombre de conditions relatives aux exigences techniques (art. 13 RVLog), aux coûts admissibles (art.

15 RVLog), au contrôle des loyers et au revenu locatif admissible (art. 19-20 RVLog), ainsi qu'aux conditions d'occupation (art. 26 RVLog). Dans un arrêt FI 1992/0105 du 21 juin 1994, le Tribunal administratif a résumé de la façon suivante les exigences cumulatives à remplir en la matière: "(...) a) Sur le plan technique, la construction doit répondre à des directives techniques touchant à la surface nette habitable, au nombre et à la dimension des pièces, à l'équipement des logements ainsi qu'à l'isolation phonique et thermique (actuellement, le Service du logement applique l'annexe technique de l'Office fédéral du logement). b) Sur le plan financier, les coûts de construction doivent rester dans les limites fixées par le Service du logement et qui varient en fonction de l'évaluation de leur "valeur d'habitabilité" (est appliquée ici l'ordonnance fédérale du 17 décembre 1986 concernant le coût de construction des nouveaux logements). c) Sur le plan social, les logements doivent permettre aux catégories de locataires les plus touchés par la pénurie (en priorité les jeunes ménages et les familles, derniers arrivés sur le marché, qui doivent se contenter des logements les plus récents, donc les plus chers) de trouver des appartements à loyer abordable en relation avec leurs possibilités financières. L'équipement des logements doit également répondre aux besoins spécifiques des personnes âgées et des invalides. (...)" On retient par ailleurs de l'art. 22 LVLog que ces exigences doivent être remplies non par le requérant lui-même, mais bien immeuble par immeuble. bb) Il faut souligner ici que cette règle, certes de nature fiscale, poursuit des buts extra-fiscaux qui correspondent à ceux de la LVLog. Dans la mesure où cette règle instaure une exception au principe de la généralité de l'impôt, dans le souci principalement de favoriser la construction de logements sociaux bénéficiant par ailleurs de mesures de subventionnement, elle doit être interprétée restrictivement; elle ne saurait donc trouver application en dehors des cas définis clairement par le législateur à l'art. 23 LVLog (dans ce sens, arrêt FI 1992/0105 précité, connu de la recourante, cons. 4; sur cette problématique, v. plus généralement Danielle Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in *Festschrift Cagianut*, Berne 1990, 47 ss). L'art. 23 LVLog sert en quelque sorte de complément au régime de subventionnement, dans lequel il s'inscrit du reste. Il constitue, dans cette mesure, une exception au principe de la généralité de l'impôt. Selon Reich (op. cit.), les règles générales d'exonération répondent en effet à une autre approche; elles concrétiseraient, dans ce cas particulier, le principe de la capacité contributive, plus spécialement celle des destinataires des prestations de l'institution requérante; dans cette mesure, ces règles constitueraient non pas une exception au principe de la généralité de l'impôt, mais bien plutôt la confirmation du principe de l'égalité de traitement en matière fiscale (op. cit., p. 484 ss). cc) On note qu'il n'est pas certain que cet texte soit conforme au droit harmonisé; celui-ci, on l'a vu au considérant précédent, fixe, à l'art. 23 LHID, not. al. 1 lit. g, de façon exhaustive le champ d'application des personnes morales pouvant être exonérées (v. sur cette question qui, cependant, demeure controversée, Greter, op. cit., ad 23 LHID, n° 25, réf. citées). En l'état, la question peut cependant demeurer ouverte. On sait que la LHID déploie pleinement ses effets depuis le 1er janvier 2001; or, durant les années 2001 et 2002, l'impôt immobilier complémentaire n'a pas été notifié à la recourante, l'Office d'impôt des personnes morales ayant admis le caractère social des immeubles qu'elle possède. La question pourrait en revanche se poser à l'occasion d'un nouveau recours ayant trait aux années 2003 et suivantes, pour autant que le tribunal soit saisi ultérieurement de la question. d) Dans le cas d'espèce, le Slog a préavisé, on l'a vu, de façon négative la demande d'exonération à forme de l'art. 23 LVLog. Dans chaque immeuble de la recourante en effet, il a relevé que les conditions posées par l'art. 22 de dite loi n'étaient pas intégralement

remplies. En substance, des constatations identiques ont été faites pour chacun d'entre eux; si les exigences techniques et de coût sont à chaque fois respectées, en revanche, le revenu locatif réel, dans la plupart des cas, était supérieur au revenu admissible en application de la LVLog, déterminé conformément à l'art. 20 RVLog. Surtout, il a été relevé dans chaque immeuble qu'une partie non négligeable, voire même importante, des locataires ne répondait pas aux normes d'occupation fixées par l'art. 26 RVLog et par le règlement du 24 juillet 1991 (not. les articles 3 et 5). aa) Il est vrai cependant que, dans ses dernières écritures, la recourante conteste les constatations du Slog, à tout le moins en ce qu'elles ont trait aux données financières. Ainsi, elle conteste la valeur du coût de revient retenue pour les immeubles Q._____ 5-7, à 12*****, et I._____ 19-25, à 4*****, estimant que les montants retenus doivent être portés à 4'686'000, respectivement 21'712'000 francs (au lieu de 4'459'501 fr. 50, respectivement 20'531'028 fr. 50, selon préavis), critiques admises du reste, s'agissant de ces deux immeubles, par le Slog, lequel souligne toutefois que ses conclusions initiales n'ont pas à être modifiées pour autant. La recourante s'en prend toutefois à la fixation du revenu locatif déterminant. On reprend ci-après les constatations du Slog - qui ont conduit ce dernier à délivrer un préavis négatif - dans ce qu'elles ont d'essentiel: Immeuble Communes pourcentage du revenu locatif dépassant le revenu admis pourcentage des locataires ne répondant pas à toutes les conditions nombre de locataires bénéficiant d'abaissements supplémentaires nombre total de locataires ch. ***** 9***** 0,11% 50,00% 9 22 ***** 13***** 8,22% 79,17% 0 24 Q._____ 12***** 7,14% 37,50%

E. 13

32 rte J._____ 5***** 4,85% 54,84%

E. 17

61 M._____ 4 6***** 3,26% 37,04% 10 27 ***** 1 ***** -0,05% 40,57%
46 106 ***** 10***** 3,46% 55,56% 2 9 F._____ 22-24 2***** -1,99%
45,83%

E. 20

48 F._____ 30-32 2***** -0,39% 42,86% 16 42 ch. des G._____ 10-18
3***** 7,31% 35,90% 39 78 N._____ 3A-3B 3***** -5,79% 60,00% 2 30
H._____ 4***** 5,11% 38,75% 37 80 S._____ 135-145 12***** 8,69%
72,46% 1 69 S._____ 147-149 12***** 7,84% 76,92% 1 26 S._____ 151-159
12***** 9,05% 58,33% 1 84 av. I._____ 19-25 4***** 7,42% 46,72% 47 122
av. V._____ 16-24 14***** 17,98% 64,20% 0 81 ch. O._____ 10-12 3*****
-1,30% 60,00% 12 29 ch. O._____ 6-8 3***** 1,49% 66,67% 9 30 P._____ 12b
11***** 3,66% 13,33% 9 15 K._____ 4 7***** -1,63% 50,00% 7 14
K._____ 9 7***** -2,19% 61,54% 4 13 R._____ 3***** 8,71% 43,75% 14
32 U._____ 1-3 12***** 10,11% 69,05% 0 43 Les L._____ A 8*****
1,14% 41,67% 6 11 Totaux 322 1127 bb) S'agissant des conditions financières, il s'avère, dans la plupart des immeubles, que même si l'on tient compte des critiques de la recourante, admises au demeurant par le Slog, le revenu locatif admissible excède les maxima fixés par les articles 19 et 20 RVLog. Ainsi, pour le coût de revient pour les immeubles Q._____, à 12*****, et I._____ 19-25, à 4*****, même en retenant les montants revendiqués par la recourante (4'686'000, respectivement 21'712'000 francs), le revenu locatif dépasse encore de 1,96 et de 1,58% le revenu admissible selon les critères définis

aux articles 19 et 20 RVLog. Il est vrai que, dans ces cas et de nombreux autres, le dépassement est dérisoire puisqu'il n'atteint pas 2% de l'état locatif admissible. Une correction du même ordre dans l'immeuble avenue V. _____ 16-24, à 14*****, réduit de 17,98% à 11,16% le dépassement, sans toutefois inverser la tendance. Certes, dans six des vingt-cinq immeubles (dont celui sis chemin des O. _____ 10-12, à 3*****), le revenu locatif est, à l'inverse, inférieur; cela n'est pas suffisant pour que la recourante puisse, à tout le moins pour ces derniers, bénéficier d'une exonération. En effet, il faut que les conditions d'occupation prévues par la LVLog soient en outre réunies. Sur ce volet, il ressort des explications du Slog que ce dernier, dans sa pratique, n'exige pas que les conditions d'occupation soient réalisées par la totalité des locataires pour que l'immeuble concerné puisse bénéficier de l'exonération, mais seulement par 90% d'entre eux. Or, supposé que l'on tienne compte de la synthèse dûment corrigée par la recourante, force serait de constater que, malgré cela, cette circonstance n'est réalisée que dans deux immeubles seulement, chemin des O. _____ 6-8 et 10-12, à 3*****, dans lesquels 100% et 92% des locataires (dont, s'agissant de ce dernier immeuble, dix logements loués à la Fareas, bénéficiant d'abaissements supplémentaires) paraissent remplir les conditions consacrées par l'art. 26 RVLog (contre 66,67% et 60%, pourcentages retenus dans le préavis du Slog). Ce résultat est toutefois affaibli par le fait qu'un certain nombre de locataires, qui, de l'aveu même de la recourante, ne répondent pas aux conditions d'occupation, n'ont pas été consultés (18 locataires sur 30 dans l'immeuble chemin des O. _____ 6-8 et 14 sur 30 dans l'immeuble chemin des O. _____ 10-12). Dès lors, ces données sont difficilement exploitables; il appartenait au contraire à la recourante de démontrer que 90% au moins de l'ensemble des locataires de ces deux immeubles - et non seulement les locataires consultés - réunissaient les conditions d'occupation. Pour tous les autres immeubles, y compris ceux dont le revenu locatif est inférieur à l'état locatif admissible, ces conditions ne sont de toute façon pas remplies (86,67% des locataires à 11***** dans le meilleur des cas, contre 20,83% à 13***** dans le pire). Certes, la synthèse effectuée par la recourante améliore quelque peu la tendance générale issue du préavis; dans aucun immeuble cependant, elle ne permet d'atteindre un taux d'occupation de 90% de locataires nécessaires, ce dont les représentants de la recourante sont du reste convenus en audience. En audience, la recourante, par son conseil, a évoqué la possibilité pour le Slog de préavis, ce nonobstant, en faveur d'une dérogation au régime ordinaire institué par l'art. 22 LVLog et ses dispositions d'application. Elle a cité l'art. 13 RVLog, dont l'al. 2 permet exclusivement de déroger aux exigences techniques. En réalité, la seule règle instituant une exception à cet égard est l'article 11 du Règlement du 24 juillet 1991 sur les conditions d'occupation des logements construits ou rénovés avec l'appui financier des pouvoirs publics. Or, cette disposition n'est pas applicable au cas d'espèce puisqu'elle permet simplement au locataire de continuer à habiter son logement, quand bien même les conditions d'occupation ne seraient plus remplies; elle ne saurait en revanche être interprétée comme une règle permettant de déroger aux conditions d'octroi d'une exonération. cc) Il en découle que c'est en vain que la recourante revendique en outre d'être exonérée de l'impôt immobilier complémentaire, puisque, s'agissant de l'art. 23 LVLog, le Slog a, s'agissant de chaque immeuble, préavisé à juste titre de façon négative sa demande. On a vu ci-dessus en effet que ce dernier service a estimé qu'une partie seulement de ses locataires remplissaient les conditions instituées par la LVLog et ce dans tous les immeubles appartenant à la recourante. Celle-ci n'est donc pas davantage fondée à invoquer l'exonération de l'impôt immobilier complémentaire qui lui est réclamé chaque année depuis 1991. dd) Par ailleurs,

pour ce motif également, la recourante n'est pas non plus, sur la base de l'art. 23 LVLog, fondée à invoquer l'exonération des droits de mutation qui lui ont été notifiés. 4.

Quand bien même le pourvoi avait, pour l'essentiel, trait au refus d'exonération des droits de mutation, il y a lieu de confirmer également les décisions de taxation notifiées à la recourante ensuite de l'acquisition par elle, entre le 23 août 1991 et le 10 septembre 1997 de vingt-cinq immeubles dans le canton. Dans chaque cas en effet, il s'agit d'un transfert à titre onéreux générant la perception d'un droit de mutation, conformément à l'art. 2 al. 1 LMSD. Au surplus, l'assiette de l'impôt, savoir le prix convenu entre la requérante et le vendeur (art. 6 al. 2 LMSD), n'est pas remis en cause. La décision sur réclamation rendue le 4 avril 2000 est ainsi confirmée. 5.

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter les recours et à confirmer les décisions attaquées. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge de la recourante, celle-ci succombant. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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